



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 19515.720666/2016-81
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3401-005.292 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrentes ATACADÃO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXPORTAÇÕES.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a devoluções de vendas condiciona-se a tributação anterior dessas vendas, o que não se verifica no caso de devoluções de exportações.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO BENS MÓVEIS.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado condiciona-se a sua utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXPORTAÇÕES.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a devoluções de vendas condiciona-se a tributação anterior dessas vendas, o que não se verifica no caso de devoluções de exportações.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO BENS MÓVEIS.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado condiciona-se a sua utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4. APLICAÇÃO.

Em conformidade com a Súmula CARF nº 4, deve ser aplicada a taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso, a partir de abril de 1995.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para não reconhecer os créditos em relação a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, encargos com devolução de mercadorias exportadas, e para afastar a alegação de ilegalidade dos juros; e (b) por maioria de votos, para manter a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos o relator (Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco), e os Cons. André Henrique Lemos e Cássio Schappo. O Cons. André Henrique Lemos acompanhou o relator pelas conclusões, em relação ao item “a”. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Rosaldo Trevisan. No que se refere ao recurso de ofício, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Marcos Roberto da Silva (suplente), André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

1. Trata-se de **autos de infração**, situado às *fls.* 3116 a 3122 (Cofins) e *fls.* 3109 a 3115 (PIS), lavrados em 204/11/2016 com o objetivo de formalizar a cobrança de/em razão da falta de recolhimento de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) não cumulativas, referente ao período de apuração compreendido entre 01/01/2012 a 31/12/2012, acrescido de multa de ofício de 75% e juros, totalizando, assim, o valor histórico de R\$ 39.976.972,56.

2. Segundo se depreende do **termo de constatação fiscal**, situado às *fls.* 3104 a 3108, narra a autoridade fiscal que o procedimento constatou que a contribuinte se apropriou da totalidade dos créditos relativos a encargos, custos e despesas, sem observar que, nesses mesmos períodos de apuração, foram realizadas receitas não sujeitas à incidência tributária das referidas contribuições sociais, além da apropriação indevida dos créditos relativos aos encargos de depreciação sobre bens móveis, aluguéis pagos a pessoas físicas, entre outros, créditos esses não permitidos pela legislação, conforme determinação contida nos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, o que reduziu os valores das contribuições sociais recolhidas, ensejando a constituição do crédito tributário em apreço.

3. A contribuinte, intimada em 30/11/2016, apresentou, em 29/12/2016, a **impugnação**, situada às *fls.* 3.129 a 3.166, na qual argumentou, em síntese: **(i)** o auto de infração é nulo uma vez que se valeu de mera **presunção** para efetuar a glosa dos créditos em discussão, e com base em um critério jurídico (rateio proporcional) que não tem qualquer aplicabilidade ao caso concreto; **(ii)** quanto aos créditos apropriados em relação a operações não sujeitas à incidência de PIS/COFINS, a contribuinte demonstrou não se subsumir às hipóteses jurídicas alcançadas pelos dispositivos legais indicados no auto de infração e, no caso concreto, os encargos operacionais incorridos pela contribuinte dão direito ao crédito em função de previsão legal específica das Leis 10.833/03 e 10.627/02, sendo que a vedação ao crédito em operações não sujeitas à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS diz respeito exclusivamente ao custo de aquisição do bem ou serviço adquirido sem a incidência tributária, mas não em relação aos demais encargos e custos vinculados à operação da pessoa jurídica. O artigo 17 da Lei 11.033/04 expressamente autoriza a manutenção pela pessoa jurídica de créditos vinculados a operações que não estejam sujeitas à incidência das contribuições, o que é atestado pela jurisprudência administrativa e judicial, e também pelas próprias manifestação já proferidas pelas DD. Autoridades Fiscais. Por fim, também foi comprovado que os parágrafos 7º e 8º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não

podem ser aplicado ao caso concreto, uma vez que não há base legal para a aplicação do critério do rateio proporcional em relação às receitas que, **dentro da sistemática não-cumulativa**, não estejam sujeitas à incidência das contribuições; **(iii)** no que diz aos créditos sobre encargos de depreciação de bens móveis é legítima a apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; **(iv)** os créditos sobre encargos com devolução de mercadorias exportadas são legítimos, pois não produziram qualquer efeito na apuração da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, o que comprova a necessidade de cancelamento do auto de infração; **(v)** quanto aos créditos sobre despesas de alugueis pagos a pessoas físicas foi demonstrado que o valor exigido foi pago pela contribuinte, de modo que deverá ser reconhecida a extinção do crédito tributário em relação a esta discussão; **(vi)** a multa aplicável é abusiva e que a taxa SELIC não pode ser aplicada aos créditos tributários; e **(vii)** se admitida a sua aplicação, só poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

4. Em 03/04/2017, a 14ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão preto (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 14-65.292**, situado às fls. 3382 a 3406, de relatoria da Auditora-Fiscal Gabriela Fernanda Gentina Tafner, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

*MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA
DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS
RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO
CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.*

*O método de rateio proporcional previsto no inciso II do §
8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para
determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à
pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa
em relação à totalidade de suas receitas.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.
DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXPORTAÇÕES.*

*No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de
créditos relativos a devoluções de vendas condiciona-se a
tributação anterior dessas vendas, o que não se verifica no
caso de devoluções de exportações.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS.
DEPRECIÇÃO BENS MÓVEIS.*

*No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de
créditos relativos a máquinas e equipamentos e outros bens
incorporados ao ativo imobilizado condiciona-se a sua*

utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXPORTAÇÕES.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a devoluções de vendas condiciona-se a tributação anterior dessas vendas, o que não se verifica no caso de devoluções de exportações.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO BENS MÓVEIS.

No regime não cumulativo, a possibilidade de apuração de créditos relativos a máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado condiciona-se a sua utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de impugnação tempestiva. As matérias que não tenham sido especificamente contestadas, consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa. No caso, restou definitiva a parcela dos débitos exigidas em função da glosa de créditos apurados em relação a despesas de aluguel pagas a pessoa física.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SELIC.

Incidem juros de mora sobre a multa de ofício que não for paga até a data de seu vencimento. A aplicação de juros com base na taxa Selic decorre de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-la.

MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA. LEGALIDADE.

Constatada falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, correto o lançamento da multa de ofício no percentual de 75%. O percentual da multa de ofício aplicada decorre de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-lo sob a alegação de confisco.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. A contribuinte, intimada da decisão em 18/04/2017 pela abertura dos arquivos correspondentes no *link* Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), por meio da opção "*Consulta Comunicados/Intimações*", em conformidade com o termo de ciência situado à *fl.* 3415, interpôs, em 18/05/2017, em conformidade com o termo de solicitação de juntada situado à *fl.* 3417, **recurso voluntário**, situado às *fls.* 3419 a 3448, no qual reiterou as razões de sua impugnação exclusivamente a respeito dos: **(i)** encargos de depreciação de bens móveis; **(ii)** encargos com devolução de mercadorias exportadas; **(iii)** juros SELIC, que reputa ilegais e inconstitucionais; e **(iv)** juros SELIC sobre a multa.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

7. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

8. Quanto à **(i)** apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado (bens móveis), a contribuinte se aproveitou de créditos sobre encargos de depreciação e em sobre o custo de aquisição relativos a bens móveis e utensílios do seu ativo imobilizado, tendo em vista a atividade comercial por ela desempenhada no período. Alega, em suas razões recursais, que: (i) a atividade por ela desenvolvida é composta de diversas etapas sucessivas e com naturezas distintas, com componentes relacionados à prestação de serviços e produção; (ii) no caso específico do PIS e da COFINS, por serem tributos cujo fato gerador é a geração de receita/faturamento, todas as despesas em referência são essenciais para a sua formação e, portanto, devem ser passíveis de creditamento; (iii) a interpretação adequada da Lei 10.637/02 deve levar em conta esta perspectiva ampla (envolvendo as etapas das atividades desenvolvidas pela empresa e todas as despesas essenciais para a formação de receitas); (iv) ao examinar a matéria, o Superior Tribunal de Justiça não vedou o aproveitamento de créditos de "insumos" por empresas comerciais; o (v) entendimento em sentido contrário afronta ao disposto no inciso I do art. 195 da Constituição de 1988, que não autoriza a segregação do direito ao crédito por segmentos econômicos, bem como ao princípio da isonomia.

9. Ocorre que, em que pese o aplicador administrativo ser sensível à alegação de isonomia, está adstrito à dicção legal, não cabendo-lhe realizar considerações de índole constitucional e, o que se denota do preceptivo normativo da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 é que as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, não sendo possível, portanto, o seu aproveitamento no caso de receitas desinentes de atividades comerciais. Neste sentido, correta a decisão recorrida ao afirmar que:

Não se confunde, portanto, com a com a condição para aproveitamento de créditos relativos às aquisições de "bens ou serviços utilizados como insumos" estabelecida no do art. 3º, II, das referidas Leis, cujo termo "insumos" abriu margem ao debate jurídico sobre sua significância no contexto normativo das contribuições não cumulativas, a despeito de sua definição consignada em Instrução Normativa da RFB.

Diga-se que a questão dos créditos apurados sobre insumos nem mesmo é matéria da autuação em exame. Assim, o pedido alternativo da contribuinte para que se reconheça a possibilidade de creditamento com relação a todas as despesas que são necessárias à atividade da empresa, independentemente de previsão legal expressa nesse sentido revela-se se duplamente descabido: pela impertinência aos autos, e pela natureza vinculada e obrigatória da autoridade administrativa.

Diga-se ainda que as demais alegações da contribuinte caracterizam-se alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, que não podem ser apreciadas por essa instância administrativa, dada a competência constitucional do Poder Judiciário para apreciá-las.

(...) depreende-se dos autos a preponderância da atividade exclusivamente comercial desempenhada pela interessada. De fato, já das informações declaradas em seus Dacon verifica-se que não houve produção de bens para revenda, haja vista nada ter se declarado a título de bens e serviços utilizados como insumos.

Ademais, ela não demonstrou durante o procedimento fiscal, e nem agora, em sede de impugnação, que parte dos bens a que se referem os encargos de depreciação ou do custo de aquisição ligam-se a receitas de prestação de serviços por ela auferidas no período.

10. Assim, conheço do recurso voluntário interposto e voto por negar provimento neste particular.

11. Quanto aos encargos com devolução de mercadorias exportadas, alega a contribuinte que o procedimento por ela adotado não teria gerado qualquer efeito adverso à apuração dos tributos devidos no caso concreto. No entanto, denota-se que a fiscalização atestou a base de cálculo tributável declarada no Dacon pela contribuinte, não havendo nos autos lançamento de contribuições devidas em razão de diferença de base de cálculo.

12. Como bem apontado pela decisão *a quo*, os efeitos das glosas de créditos têm efeito sobre a base de cálculo dos **créditos** que serão passíveis de desconto das contribuições devidas e, logo, a repercussão das glosas de créditos sobre o valor devido dependerá de verificação do montante dos créditos apurados no mês utilizados como desconto das contribuições apuradas no mesmo mês, considerando-se ainda a eventual existência de saldos de créditos apurados não descontados em meses anteriores.

13. Denota-se da leitura dos Dacon apresentados que a integralidade dos créditos apurados em cada mês foi utilizada para desconto das contribuições apuradas nos mesmos meses, remanescendo ainda valor de contribuições **a pagar**, e não consta aproveitamento de saldo de créditos apurados em meses anteriores:

Ao considerar créditos sobre devoluções de exportações no total de créditos que foi descontado do valor de contribuição apurado no mês, a contribuinte reduziu indevidamente o valor da contribuição a pagar do respectivo mês.

Exemplificando, no mês de janeiro/2012 constatarem-se devoluções de exportação no valor de R\$ 460.680,00. Se somado esse montante no valor da base de cálculo a dos créditos a descontar do período, e considerando as demais informações

sobre os créditos e contribuição apurada no Dacon, o valor de Cofins devida declarada resultou a menor em R\$ 35.011,68, conforme demonstrativo abaixo:

Cofins - Janeiro de 2012			
Rubrica	Dacon	Dacon (-) devoluções receitas de exportação	Diferenças do Dacon
Base de Cálculo dos créditos a descontar (Dacon - ficha 16A)	524.648.691,67	524.188.011,67	460.680,00
Créditos a descontar alíquota de 7,6% (Dacon - ficha 16A)	39.873.300,57	39.838.288,89	35.011,68
Apuração outros créditos (Dacon - ficha 16A)	3.282.972,54	3.282.972,54	-
Total créditos apurados após ajustes (Dacon - ficha 16A)	43.156.273,11	43.121.261,43	35.011,68
Valor de Contribuição Apurada (Dacon ficha 17A)	57.218.219,91	57.218.219,91	-
Total de crédito disponível no mês (Dacon ficha 24)	43.156.273,11	43.121.261,43	35.011,68
Créditos descontados (Dacon ficha 25B)	43.156.273,11	43.121.261,43	35.011,68
Total da contribuição devida no mês	14.061.946,80	14.096.958,48	- 35.011,68

14. Neste exato sentido é que se deve negar à recorrente o pedido de diligência formulado, pois, como se pode perceber, as dos autos são suficientes para demonstrar os efeitos da glosa em análise no valor devido pela contribuinte e cuja exigência foi formalizada nos autos de infração ora combalidos.

15. Assim, conheço do recurso voluntário interposto e voto por negar provimento também neste particular.

16. Quanto à (iii) alegação de ilegalidade dos juros, de acordo com a Súmula CARF nº 4, a partir de 1º/04/1995, "(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal" passaram a ser devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial SELIC para títulos federais.

17. Assim, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

18. Quanto à (iv) alegação de juros sobre multa, em que pese a redação da súmula acima transcrita dispor que "(...) os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal", resta dúvida, todavia, sobre se a expressão "débitos tributários" compreende apenas tributos ou também as penalidades, sobretudo ao se ter em conta que o art. 161 do Código Tributário Nacional determina que o "(...) crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (...) sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis":

Código Tributário Nacional - Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

19. Em outras palavras, ao crédito tributário se acrescem os juros de mora e, para além deste montante, é possível a aplicação de penalidades - aquelas cabíveis segundo a legislação. Logo, a dicção do art. 161 do Código Tributário Nacional determina a incidência dos juros sobre o **crédito**, do qual não participam as multas, pois espécies de penalidades cabíveis. Neste sentido o racional, com o qual comungamos, do voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014:

"As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis" - (seleção e grifos nossos) .

20. O voto em referência continua a sua análise pela leitura do art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que também demarcou a divisão entre os **débitos**, de um lado, sobre os quais devem incidir os juros de mora (*cf. caput e § 3º do dispositivo*) e a **multa de mora**, de outro:

Lei nº 9.430/1996 - Art. 61. *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. §3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

21. O voto propõe, então, a análise dos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002, que tampouco pacificam a matéria em debate:

Lei nº 10.522/2002 - Art. 29. *Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. § 1º A partir de 1o de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais. § 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação (...). **Art. 30. Em relação aos***

***débitos** referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, **passam a incidir**, a partir de 1º de janeiro de 1997, **juros de mora** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia **Selic** para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.*

22. O art. 30 determina a incidência de juros de mora (Selic) sobre os débitos referidos no art. 29, que seriam aqueles de qualquer natureza devidos à Fazenda Nacional e aqueles decorrentes de contribuições arrecadadas pela União. Contudo, ao se referir à apuração realizada a partir de 1º de janeiro de 1997, o legislador utiliza o vocábulo "**créditos**", o que implica ou promiscuidade terminológica ou um *discrímen* voltado especificamente para as quantias apuradas a partir de 1997, o que remete à conclusão do raciocínio do voto que referenciamos:

*"(...) tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte (...). Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas **o legislador não estabeleceu expressamente isso**. Pela **carência de base legal**, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício"¹ - (seleção e grifos nossos).*

23. Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário neste particular, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, a não incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

24. Pelas razões acima, voto por conhecer e julgar parcialmente procedente o recurso voluntário neste particular, unicamente para excluir a incidência dos juros sobre a multa.

25. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

26. Quanto à glosa dos créditos relativos às despesas de aluguel pagas a pessoas jurídicas, energia elétrica, depreciação de bens imóveis e devolução de vendas, tendo em vista que parte de suas receitas não são tributadas pelas contribuições, por estarem enquadradas em outras formas de tributação, tais como alíquota zero, incidência monofásica, ou substituição tributária. De fato, ao se compulsarem as razões que levaram a autoridade fiscal

¹ Voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3403002.702, de 29/01/2014.

a concluir pelo lançamento de ofício, não se encontra notícia de discriminação de receitas submetidas a tributação em regimes diferenciados.

27. A decisão recorrida transcreve os §§7º e 8º, dos art. 3 das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003 para concluir que tais dispositivos cuidam do rateio de custos, despesas e encargos comuns na hipótese de a pessoa jurídica auferir apenas parte de receitas sujeitas ao regime não cumulativo, em que se faz necessária a distinção entre os conceitos de receita bruta sujeita a incidência não cumulativa e receita bruta total para, em seguida, apresentar o seguinte raciocínio:

Não obstante, ao aplicar por analogia o aludido critério, olvidou-se a auditoria das alterações legislativas que submeteram ao regime não cumulativo das contribuições as receitas de venda dos produtos submetidos a incidência concentrada ou monofásica dessas mesmas contribuições, e que a própria RFB previu a inclusão dessas receitas no cálculo do rateio previsto naqueles parágrafos acima transcritos, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07/06/2016, publicado no DOU de 09/06/2016

Art. 1º A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 1º As receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins até 01 de outubro de 2008, data de entrada em vigor das alíneas “c” e “d” do inciso III do art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, a partir da qual se aplica a tais receitas, em regra, o regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

§ 2º Entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 2º Observado o disposto no art. 1º, para efeitos do rateio proporcional de que tratam o inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do § 8º do art. 8º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as receitas

decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total” referida nos mencionados dispositivos, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Importante ainda consignar que, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, não há impedimento à manutenção de créditos para as pessoas jurídicas que vendam produtos com suspensão alíquota zero ou não incidência das contribuições.

Contudo, a possibilidade de apuração e apropriação de créditos em relação a tais receitas sujeita-se à diversas outras restrições legais previstas na legislação, como, por exemplo, a vedação de apuração de créditos na aquisição desses produtos para revenda prevista no inciso II do §2º do art. 3º, e as vedações do inciso I do art. 3º, todos das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Nesse contexto, desde que a pessoa jurídica esteja submetida ao regime de apuração não cumulativa, as receitas submetidas a formas de tributação que não resultem incidência na venda (alíquota zero, revenda de produtos monofásicos ou substituição tributária) integram, em princípio, a receita bruta submetida à incidência não cumulativa, salvo disposição normativa em contrário, e devem ser mantidas no cálculo do rateio estabelecido naqueles §§ 7º e 8º, dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Retomando o caso em tela, a única razão da glosa dos créditos em análise é o fato de parte deles se vincularem a receitas que, embora sujeitas ao regime não cumulativo, não seriam efetivamente tributadas, o que impediria o aproveitamento dos créditos eventualmente apurados sobre elas. Na leitura no TVF, bem como dos Quadros Demonstrativos nº 01 (que calcula a proporção entre as receitas) e nos demais (nº 2, 3 4 e 5, referentes às despesas glosadas pela aplicação do percentual de receitas), não consta consignado qualquer outro impedimento legal quanto ao aproveitamento dos referidos créditos.

Como demonstrado, tal entendimento não prevalece nem mesmo para o cálculo do rateio proporcional de custos, despesas e encargos comuns incorridos por pessoas jurídicas que auferam receitas sujeitas a ambos os regimes de apuração das contribuições.

Dessa forma, e sem se perquirir aqui da validade ou não de tal método de rateio para receitas tributadas e não tributadas, os fundamentos que motivaram a sua utilização já se revelam inconsistentes.

Outrossim, importante mencionar recente posicionamento explicitado pela RFB na Solução de Consulta Cosit nº 50, de 19/01/2017, publicada no DOU de 23/01/2017, sobre questões semelhantes ao caso que aqui se aprecia, e cujo teor foi suscitado pela interessada dentre suas razões de defesa:

Solução de Consulta nº 50 Cosit de 19/01/2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social –Cofins MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. TOTALIDADE DAS RECEITAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

O método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, utilizado para determinação dos créditos da Cofins, não se aplica à pessoa jurídica que se sujeita à incidência não cumulativa em relação à totalidade de suas receitas.

(...) 10. Consoante resta patente nos textos transcritos, o rateio proporcional de que tratam os dispositivos questionados pela consulente deve ser aplicado exclusivamente para apuração de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados concomitantemente a receitas sujeitas regime de apuração não cumulativa das contribuições em tela (permitindo-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios) e a receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições (vedando-se apuração de créditos em relação a tais dispêndios).

11. Assim, se a pessoa jurídica auferir exclusivamente receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, como afirma a consulente, não é cabível a aplicação do comentado rateio proporcional.

12. De outra banda, acerca da natureza cumulativa ou não cumulativa das receitas decorrentes da revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, assim dispõe o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07 de junho de 2016, publicado no DOU de 09/06/2016:

...

13. Portanto, sendo a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa em razão de apurar o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real e não havendo outra regra específica que submeta a receita auferida pela

pessoa jurídica ao regime de apuração cumulativa, a receita decorrente da revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada das contribuições estará sujeita ao regime de apuração não cumulativa, sendo aplicáveis todas as regras afetas a esse regime, inclusive sobre apuração de créditos.

Dessa forma, sujeitando-se a contribuinte ao regime não cumulativo das contribuições em relação a totalidade de suas receitas (fato, como dito, que se infere do teor do TVF), impõe-se o cancelamento das glosas de créditos efetuadas tão somente com base em aplicação de percentual de proporcionalidade aplicável quando da existência de regimes de tributação diversos" - (seleção e grifos nossos).

28. Deve, portanto, a decisão recorrida ser mantida por seus próprios fundamentos.

29. Quanto à glosa dos créditos relativos a aluguel pago a pessoas físicas, a contribuinte reconheceu sua conduta equivocada e apresentou os pagamentos correspondentes, tendo a unidade vinculado os valores pagos aos débitos a ela imputados.

30. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

Externo no presente voto minhas divergências em relação ao entendimento esposado pelo relator no que se refere à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Sobre esse tema, sustentei, reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, de agosto de 2013, do qual se extrai a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

*Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

*De acordo com o **art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora**, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.*

*De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, **os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora** calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. **Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.***

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: **"É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.**

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)" (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V ("Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições") do Capítulo IV ("Procedimentos de

Fiscalização”) da lei: em “Auto de Infração sem Tributos” (art. 43); “Multas de Lançamento de Ofício” (arts. 44 a 46); e “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo” (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe-se que:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

“23 . O art. 43 possibilita a constituição de crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subseqüentes (arts. 44 a 46).”

(disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996)

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos

casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo 43 se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016), que preferiu (corretamente, a nosso ver), efetuar leitura sistemática de dispositivos do CTN, embora limitada aos artigos 113, 139 e 161.

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de inteligência em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º *Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o **crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades** cabíveis.*

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o **pagamento de tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o **crédito** dela decorrente.*

(...)

*Art. 139. O **crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a **mesma natureza desta**.*

(...)

*Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário** pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do **tributo** devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da **penalidade** cabível.*

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário:

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. (...) (grifo nosso)

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento. Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que vinha externando, no sentido de serem indevidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, por consequência dos argumentos aqui externados, à conclusão presente na jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e do STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**”*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: **“É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.”** (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passei a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem, legitimamente, juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, noticio que já venho externando esse novo entendimento desde o Acórdão nº 3401-004.011, de outubro de 2017, no qual atuei como redator designado em relação à matéria, e que a conclusão aqui externada foi, após o presente julgamento, mas antes da feitura deste voto vencedor, sumulada neste tribunal administrativo, dispondo a nova Súmula CARF nº 108 que: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan