



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

Processo nº 19515.722546/2013-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.720 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de agosto de 2017
Matéria CIDE - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SAP BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL DO PRAZO DE DECADÊNCIA.

Nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo quinquenal de decadência do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTA DE OFÍCIO. ACRÉSCIMO DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que tem natureza de crédito tributário nos termos do art. 113 e 139 do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

AÇÃO JUDICIAL COM OBJETO IDÊNTICO AO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONFIGURADA A CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CABIMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo,

sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus, que davam provimento para exclusão dos juros Selic sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se relatório encartado no acórdão recorrido, que segue transcrito:

Contra o interessado foi lavrado auto de infração de CIDE - RE no valor total de R\$ 140.877.127,25, em função das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.195/1.207;

A empresa apresenta impugnação na qual alega, em síntese:

a) em preliminar, a decadência do direito do fisco em relação aos fatos geradores ocorridos até 25 de novembro de 2008;

b) os mandados de segurança impetrados pela Requerente e a impossibilidade de apreciação do mérito pelo órgão de julgamento:

b.1) contratos de licença de uso e distribuição de software (levantamento 1 do auto de infração);

b.2) contratos de prestação de serviços (levantamentos 3 e 4 do auto de infração);

c) dos motivos determinantes para o cancelamento da presente exigência fiscal:

c.1) contratos de licença de uso e distribuição de software (levantamento 1 do auto de infração) - a ausência de transferência de tecnologia e a materialidade da CIDE;

c.2) contratos de prestação de serviços (levantamentos 3 e 4 do auto de infração):

c.2.1) A ausência de transferência de tecnologia e a natureza dos serviços contratados pela Requerente;

c.2.2) o recolhimento da carga tributária máxima aplicável às remessas em questão e a total ausência de prejuízo aos cofres públicos;

d) demais argumentos que demonstram a inexigibilidade da CIDE:

d.1) os limites da atuação da contribuição de intervenção no domínio econômico: referibilidade e intervenção temporária;

d.2) aspecto formal da CIDE: instituição por lei complementar;

d.3) conflito material com a Emenda Constitucional nº 33/01;

d.4) natureza da CIDE: imposto;

d.4.1) ausência de : referibilidade;

d.4.2) necessidade de lei complementar;

d.4.3) fato gerador e base de cálculo idênticos ao do imposto de renda na fonte (IRF) – vedação à tributação bis in idem;

d.4.4) conflito material com a Emenda Constitucional nº 33/01;

d.4.5) impossibilidade de vinculação de receita a fundo (artigo 167, inciso IV, da CF/88);

e) ofensa às normas do Acordo Geral sobre o Tarifas e Comércio (GATT) do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS);

f) a improcedência da multa e os juros aplicados;

f.1) o caráter confiscatório da multa de ofício;

f.2) a ausência de infração;

f.3) a ilegalidade da exigência dos juros de mora;

f.4) os juros SELIC;

f.5) os juros SELIC sobre a multa de ofício;

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1821/1829), em que, por unanimidade de votos, não foi conhecida a impugnação em relação ao lançamento da CIDE e considerada improcedente no tocante à cobrança da multa de ofício e à incidência da taxa Selic, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA

Não existindo pagamento antecipado do tributo, a decadência se desloca do art. 150 para o art. 173, ambos do CTN.

CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

MULTA DE OFÍCIO E SELIC.

O lançamento da multa de ofício assim como a aplicação da SELIC estão previstas na legislação de regência.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido**

Em 26/5/2014, a recorrente foi cientificada da decisão primeira instância (fls. 1921/1922). Inconformada com o resultado do julgamento, em 25/6/2014, apresentou o recurso voluntário de fls. 1836/1914, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na fase impugnatória. Em aditamento, a recorrente alegou os seguintes novos fatos:

a) em relação aos contratos de licença de uso e distribuição de software (levantamento 1 do auto de infração), objeto do Mandado de Segurança nº 0020686-56.2002.4.03.6100 (nº original 2002.61.00.020686-4), que já havia decisão judicial, já transitada em julgado, reconhecendo que, desde 1/1/2006, a CIDE não incidiria sobre as remessas ao exterior feitas pela recorrente para a empresa SAP AG, “decorrentes de pagamento pela licença de uso e/ou distribuição de *software* objeto dos mesmos contratos ora em discussão no presente Auto de Infração”; e

b) em relação aos contratos de prestação de serviços (levantamentos 3 e 4 do auto de infração), objeto do Mandado de Segurança nº 0023211-64.2009.403.6100 (nº original 2009.61.00.023211-0), que o Poder Judiciário já reconheceu, nos autos do Mandado de Segurança nº 0007596-97.2010.403.6100, que os valores eventualmente devidos pela Recorrente a título de CIDE já foram recolhidos aos cofres públicos e encontravam-se extintos, a teor do art. 156, I, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, mas, em face das razões a seguir aduzidas, será conhecido apenas em parte.

Previamente, cabe esclarecer que a presente autuação trata da cobrança dos valores não recolhidos da CIDE incidente sobre a remessa de recursos financeiros ao exterior, classificados pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1195/1207, em 4 (quatro) diferentes tipos de pagamento, resumidos pela autoridade fiscal com os seguintes termos, *in verbis*:

Pagamento tipo 1: *Pagamentos pela licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, à matriz alemã, SAP AG;*

Pagamento tipo 2: *Pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã, SAP AG;*

Pagamento tipo 3: *Pagamentos por serviços técnicos prestados por subsidiárias do próprio grupo econômico, domiciliadas no exterior;*

Pagamento tipo 4: *Pagamentos por serviços técnicos prestados por empresas estrangeiras não pertencentes ao grupo econômico;*

Na peça impugnatória, o recorrente limitou-se a contestar apenas a cobrança da CIDE sobre as remessas de recursos financeiros ao exterior a título de pagamento por (i) licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, e (ii) prestação de serviços técnicos a subsidiárias do próprio grupo econômico e empresas estrangeiras não pertencentes ao grupo econômico.

Não foi objeto de contestação, os pagamentos por serviços técnicos prestados pela matriz alemã. Logo, o litígio cinge-se aos lançamentos relativos à cobrança da CIDE sobre os pagamentos do tipo 1, 3 e 4.

Em relação aos itens controvertidos, a recorrente suscitou questões que foram por ela submetidas ao crivo do Poder Judiciário e outras envolve a apreciação da constitucionalidade de norma legal vigente. Todas essas questões, por expressa vedação legal, não serão aqui conhecidas. Assim, apenas as questões remanescentes, não enquadradas em nenhuma das situações anteriores, serão a seguir conhecidas.

I Das Matérias Não Conhecidas.

No presente recurso, a recorrente suscita questões meritórias, que foram submetidas ao crivo do Poder Judiciário, e outras mais, prevista em normas legais vigentes, cujo afastamento depende da prévia apreciação da compatibilidade com as normas de hierarquia superior.

Do não conhecimento em razão da concomitância.

Segundo a própria recorrente, o mérito das duas questões litigiosas foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário, o que impedia este Colegiado de tomar conhecimento dessa matéria.

Com efeito, a questão relativa aos “Pagamentos tipo 1” foi submetida ao crivo do Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 0020686-56.2002.4.03.6100 (nº original 2002.61.00.020686-4). Segundo a recorrente, o citado MS foi impetrado para garantir o seu direito líquido e certo de não ser compelida ao recolhimento da CIDE, “nas remessas ao exterior para a SAP AG decorrentes de pagamento pela licença de uso e/ou distribuição de *software*, concedida por meio dos mesmos contratos que são objeto de questionamento por meio do presente Auto de Infração”. Os pedidos formulados nos autos do citados *mandamus* foram os seguintes:

Concedida a liminar, a Impetrante requer a concessão em definitivo da segurança, confirmando os termos da liminar, reconhecendo a inexigibilidade da CIDE, de que trata a Lei nº 10.168/2000, com as alterações da Lei 10.332/2001, nas hipóteses de remessas de valores ao exterior já efetuadas e a serem efetuadas pelo pagamento de licença de uso de software, albergadas nos contratos de distribuição de software anexados aos autos, tendo em vista a **(i)** a ausência de previsão legal acerca da incidência da CIDE nos contratos de cessão de licença de uso de software (direito autoral); **(ii)** a inexistência de transferência de tecnologia nos contratos mencionados; **(iii)** a instituição da CIDE por lei ordinária, em afronta ao artigo 149 da CF/88; **(iv)** a ausência de referibilidade e temporariedade da exação; **(v)** seu caráter de imposto e, dessa forma, a ofensa aos artigos 154 e 167, ambos da CF/88.

A recorrente informou ainda que, no âmbito do referido processo, já havia decisão judicial, com trânsito em julgado, em que reconhecida a não incidência da CIDE sobre os valores remetidos ao exterior para a empresa SAP AG a partir de 1/1/2006.

Por sua vez, o julgamento da questão relativa aos “Pagamentos tipo 3 e 4” foi submetida do Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 0023211-64.2009.403.6100 (nº original 2009.61.00.023211-0). A propósito desta questão, a recorrente informou ainda que, o Poder Judiciário já lhe reconheceu, nos autos do Mandado de Segurança nº 0007596-97.2010.403.6100, que os valores eventualmente por ela devidos a título de CIDE já teriam sido recolhidos aos cofres públicos e encontravam-se extintos, a teor do art. 156, I, do CTN.

Assim, demonstrada que a lide atinente à questão meritória suscitada nos presentes autos tem o mesmo objeto das referidas ações judiciais, em razão da prevalência da decisão judicial sobre a decisão administrativa, o pronunciamento deste Colegiado sobre o mérito do crédito tributário em litígio torna-se dispensável.

Tal circunstância implica renúncia tácita à instância administrativa, por decorrência direta da aplicação do princípio da unicidade ou inafastabilidade de jurisdição, insculpido no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que veicula a seguinte mensagem normativa: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Por força desse princípio, o monopólio do exercício da jurisdição cabe ao Poder Judiciário, a quem incumbe o pronunciamento definitivo sobre os conflitos originários da aplicação da legislação tributária. No caso presente, como a matéria litigiosa foi submetida à análise do Poder Judiciário, obviamente, carece de sentido e efeito jurídico concreto e efetivo a manifestação deste Colegiado acerca do assunto, haja vista que, se corroborar o entendimento

judicial, seria inócua, ou se decidir em sentido diverso, estaria contrariando ou descumprindo a decisão judicial, o que seria mais grave.

Além disso, em consonância com o referido mandamento constitucional, há na legislação infraconstitucional preceito legal determinando, expressamente, a proeminência do julgamento proferido no âmbito do Poder Judiciário, a exemplo do artigo 1º, § 2º, do Decreto-lei 1.737/79, e do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80. De acordo com os referidos comandos legais, a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou após a autuação, com o mesmo objeto, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

No mesmo sentido, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho, a partir da edição da Súmula CARF nº 1, de adoção obrigatória por todos os Conselheiros deste Órgão de julgamento, cujo enunciado segue transcrito:

SÚMULA Nº 1 do CARF: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Por fim, cabe consignar que, diferentemente do alegado/preendido pela recorrente, se este Colegiado não tem competência para apreciar as questões meritórias submetidas à apreciação do Poder Judiciário, por decorrência óbvia, também lhe falta competência para determinar o cancelamento do auto de infração.

Em relação ao mérito da cobrança do crédito tributário lançado, objeto da presente controvérsia, cabe a autoridade preparadora da unidade da RFB de origem a liquidação/execução deste julgado, nos estritos termos definidos na decisão judicial final, com trânsito em julgado, proferida na esfera judicial, especialmente, em relação à exigência da CIDE e à eventual retificação de Darf ou documento de depósito judicial concernente ao IRRF eventualmente recolhido.

Com base nessas considerações, não se toma conhecimento das questões meritórias controvertidas suscitadas no recurso em apreço, que foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário, no âmbito das referidas ações judiciais.

Do não conhecimento em razão de expressa vedação legal

Por se encontrar fora da competência deste Colegiado, também não se toma conhecimento das demais questões meritórias suscitadas pela recorrente que poderiam implicar o afastamento de norma legal vigente por inconstitucionalidade.

A vedação para o julgamento desse tipo de questão por este Conselho encontra-se expressamente estabelecida no *caput* do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, que excepciona apenas as situações mencionadas no § 6º do referido artigo, o que não se vislumbra no caso em tela. A mesma vedação foi reafirmada no art. 62 da Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), cuja inobservância tem como consequência a perda do mandato de Conselheiro, nos termos do art. 45, VI, do RICARF/2015.

Além disso, no âmbito deste Conselho, a matéria encontra-se sumulada, nos termos da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Com base nesse entendimento, por se enquadrar na hipótese acima delineada, não se toma conhecimento das questões suscitadas no recurso em apreço que envolve a contabilidade direta ou indireta com a Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

As questões suscitadas no recurso em apreço que apresentam essa característica foram aquelas em que a recorrente alegou que: a) a cobrança da CIDE representava ofensa às normas do Acordo Geral sobre o Tarifas e Comércio (GATT) e do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS); b) a cobrança da multa de ofício tinha efeito confiscatório; e c) inconstitucionalidade da cobrança dos juros moratórios com base na taxa Selic.

A apreciação dessas questões, inequivocamente, prescinde da análise da compatibilidade entre as correspondentes normas legais e a CF/1988 e se, eventualmente, demonstrada a incompatibilidade com as normas constitucionais aquelas devem ser afastadas por inconstitucionalidade, o que é defeso a este Colegiado.

No que tange à aplicação da taxa Selic como juros de mora, cabe consignar que no REsp 879.844/MG, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, foi reconhecida a legalidade da instituição da taxa Selic, e no RE 582.461/SP, submetido ao regime de repercussão geral, foi reconhecida a constitucionalidade. E no âmbito deste Conselho a matéria foi objeto Súmula CARF nº 4, cujo enunciado segue transcrito:

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.

Por todas essas razões, resta evidenciada não ter qualquer efeito prática no presente julgamento a análise das referidas questões, o que torna despicienda tal análise.

II Das Matérias Conhecidas.

Por não terem sido objeto das referidas ações judiciais ou não se enquadrarem na vedação estabelecida no *caput* do art. 26-A do Decreto 70.235/1972, toma-se conhecimento das seguintes matérias: a) a decadência do direito de constituir o crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos até 25/11/2008; b) inaplicabilidade da multa de ofício por ausência de infração; e c) a cobrança dos juros moratórios sobre multa de ofício com base na variação da taxa Selic.

Da prejudicial de decadência do direito de constituir o crédito tributário

A recorrente alegou que tem-se a CIDE era típico tributo sujeito a lançamento por homologação, logo a contagem do prazo de decadência do direito de constituir o crédito tributário rege-se-ia pela regra do art. 150, § 4º, do CTN e não pela do art. 173, I, do CTN. Assim, como a ciência do auto de infração ocorreu no dia 25/11/2013, os créditos tributário lançados com fatos geradores ocorridos até o dia 25/11/2008, inclusive, estavam fulminado pela decadência.

Previamente, ressalta-se que, nos presentes autos, inexistia controvérsia de que a CIDE é tributo submetido a lançamento por homologação, que, em regra, a contagem do prazo de decadência tem início na data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, que segue transcrito:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Porém, essa regra geral só se aplica caso haja pagamento antecipado do tributo. Em outras palavras, sem a existência do pagamento prévio do tributo, o termo *a quo* do prazo decadencial do lançamento passa a ser regido pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, que determina o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado como termo inicial de contagem do prazo decadencial.

Depois de longa controvérsia, esse entendimento foi pacificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, sob regime do recurso repetitivo, na época, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC). O enunciado da ementa do referido julgado ficou assim redigido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. **O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação,** revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...]

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.

E por força do art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015) os julgadores integrantes deste Conselho estão obrigados a adotar o entendimento explicitado no referido julgado.

No caso, a não pagamento existência de pagamento é fato incontroverso, logo, a regra de contagem do prazo quinquenal de decadência rege-se pelo disposto no art. 173, I, do CTN, logo, o *dies a quo* passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador e não da data da ocorrência do fato gerador, determinada no art. 150, § 2º, do CTN, defendida pela recorrente.

Dessa forma, como o lançamento mais antigo refere-se a fato gerador ocorrido no dia 31/1/2008, o termo inicial do prazo decadencial teve início em 1/1/2009, consumando-se a decadência em 31/12/2013, portanto, após a conclusão do lançamento, que ocorre no dia 25/11/2013, data em que a recorrente foi cientificada da presente autuação.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que não ocorreu a alegada a decadência suscitada pela autuada.

Da inaplicabilidade da multa de ofício por inexistência de infração.

A recorrente alegou que a multa de ofício era inaplicável com base no argumento de que, no caso em tela, não houve cometimento de infração, baseada nos seguintes argumentos concernentes aos lançamentos relativos: a) aos pagamentos por licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia, que havia decisão judicial que lhe assegurava o não recolhimento da CIDE; e b) aos pagamentos por prestação de serviços técnicos a subsidiárias do próprio grupo econômico e empresas estrangeiras não pertencentes ao grupo econômico, que havia decisão judicial que reconheceu que a recorrente já havia recolhido os valores devidos objeto da autuação.

Sem razão a recorrente.

No primeiro caso, segundo a recorrente a decisão judicial assegurara-lhe a não incidência da CIDE sobre os pagamentos a título de "licença de uso e/ou distribuição de *software*", sem transferência de tecnologia, enquanto que a autuação foi realizada sobre os pagamentos a título de remessas de recursos para o exterior a título "de licença de uso e distribuição de software, com transferência da respectiva tecnologia", conforme expressamente consignado pela autoridade fiscal lançados. Portanto, como se trata de situação distinta da que foi reconhecida pela referida decisão judicial, certamente, restou caracterizada a multa de ofício comum, definida no art. 44 da Lei 9.430/1996.

No segundo caso, a recorrente embora tenha alegado pagamento/depósito dos valores da CIDE lançados, não trouxe à colação dos autos os documentos comprobatórios da realização dos alegados pagamentos ou depósitos judiciais. Aliás, sequer a recorrente dignou-se trazer aos autos as cópias do inteiro teor da decisão judicial que lhe reconhecia o direito alegado.

Por todas essas razões, deve ser mantida a cobrança da multa de ofício.

Da cobrança dos juros moratórios sobre multa de ofício com base na variação da taxa Selic

A recorrente alegou que a Lei 9.250/1995, instituiu a taxa Selic como parâmetro para correção de débitos tributários, somente era aplicável ao valor principal, ou seja, incidiria apenas sobre o valor da tributo. Assim, como a multa de ofício aplicada não era débito decorrente de tributo, mas de penalidade, não havia previsão legal para o acréscimo da taxa Selic sobre o referido valor.

Diferentemente do alegado, o art. 161 do CTN prevê a cobrança de juros de mora sobre crédito tributário não integralmente pago no vencimento. E o crédito tributário compreende tanto o valor principal (o valor tributo) e quanto o valor da penalidade pecuniária

(a multa ofício, por exemplo), conforme se extrai da interpretação conjunta dos arts. 113¹ e 139² do CTN.

E em consonância com o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, no que tange aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, há expressa previsão de cobrança de juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic. Trata-se do artigo 61, § 3º, da Lei 9.430/1996, a seguir transcrito:

*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.*

(...).

*§ 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. (destacou-se)***

Sabe-se que o débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que não tem a mesma natureza do tributo. Com efeito, diferentemente da multa, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não tem natureza tributária, mas sancionatória, posto que decorre do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

No entanto, há previsão legal expressa para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, mas essa previsão restringe-se às multas aplicadas isoladamente, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

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.*

É pertinentes ressaltar que os transcritos preceitos legais pertencem ao mesmo diploma legal, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente,

¹ 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.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

² Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

E a razão para esse tratamento diferente é óbvia, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Em outras palavras, não são os juros que incidem sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios. Logo, por força dessa característica, o valor dos juros moratórios sempre comporá o valor da multa proporcional ou de ofício, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

As Turmas da CSRF tem manifestado o entendimento que juros moratórios incidem sobre crédito tributário lançado, que inclui o tributo e multa de ofício lançado, conforme explicitado nos enunciados das ementas dos julgados das 1ª e 3ª Turmas da CSRF, que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/0016, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/200664, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri)

Esse também é o entendimento das Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme explicitado no julgamento do AgRg no REsp 1335688/PR, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

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) - (grifos não originais)

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício, calculada proporcionalmente ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

III Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se por conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento