



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

**Processo nº** 19515.723091/2013-14  
**Recurso nº** 19.515.723091201314 Voluntário  
**Acórdão nº** **3403-003.425 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de novembro de 2014  
**Matéria** PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** VANGUARDA AGRO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**Ementa: ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. As diligências não se prestam à produção de prova que toca à parte produzir.

Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar a ocorrência das receitas informadas em Dacon como submetidas a alíquotas diferenciadas das contribuições.

É ônus do contribuinte comprovar a existência do crédito descontado, em Dacon, da contribuição devida no período.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

**ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

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

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC.**

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Vencido o Relator. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

## Relatório

VANGUARDA AGRO S.A. teve lavrados contra si os autos de infração das fls. 113 a 116 e 133 a 135, para formalizar a determinação e a exigência de créditos tributários referentes à Contribuição para o Plano de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apuradas entre 31/01/2009 a 31/12/2009, no valor total de R\$ 74.839.201.90. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 101 a 111, a autoridade fiscal efetuou o cálculo das contribuições devidas no período desconsiderando:

- (i) os valores das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada informados em Dacon como beneficiados por cálculo específico, ou seja, vendas de produtos a preço fixo e específico por metro quadrado e;
- (ii) eventuais créditos passíveis de desconto das contribuições devidas.

Em ambos os casos, tal desconsideração se deu ante a total falta de comprovação pela interessada da legitimidade e procedência de tais valores, os quais reduziram a contribuição devida do período, conforme informados em Dacon.

A autoridade fiscal informa que as receitas foram apuradas a partir do item **Saídas de mercadorias**, sendo este o único na composição da receita conhecida da empresa, tomadas pelo somatório dos itens constantes do Livro Registro de Saídas de Mercadorias cujos CFOP configuram-se determinantes para a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, totalizados mensalmente. Relata que as saídas de mercadorias tiveram sua análise

prejudicada pela falta de atendimento das intimações fiscais. Explica que embora parte das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada tenha sido considerada por ela nos Dacon como produto beneficiado por cálculo específico, ou seja, a preço fixo e específico por metro quadrado e, portanto, beneficiado, tal condição não foi comprovada com documentação hábil para tal fim, já que as várias intimações fiscais emitidas nesse sentido não foram atendidas. Informa que, assim, não foram consideradas as declaradas e não demonstradas “saídas por unidade de medida de produto”, tendo o cálculo das contribuições devidas sido realizado com a aplicação das alíquotas padrão do sistema não cumulativo sobre os totais mensais apurados.

Em relação a eventuais créditos passíveis de desconto da contribuição devida, informa que este foi um dos itens exaustivamente solicitados por diversas intimações nesse sentido, sem que se lograsse qualquer êxito; acrescenta que mesmo itens secundários de geração de créditos como depreciações, aluguéis, etc., sequer foram considerados em qualquer tentativa de resposta do contribuinte. Aduz que, por meio da Intimação nº 5, alertou explicitamente à fiscalizada, com expressões negritadas, quanto à glosa de créditos decorrentes do sistema não cumulativo e o consequente lançamento tributário decorrente dessa desconconsideração, caso não fossem apresentados os documentos e elementos necessários à sua aferição. Ante o não atendimento desta intimação, a autoridade fiscal concluiu pela prevalência do que fora motivo de alerta e reiteradas intimações não atendidas, desconsiderando todo e qualquer crédito porventura passível de aproveitamento, em razão de o contribuinte não permitir sua aferição, se existentes.

Em impugnação, fls. 161 a 184, em síntese, o autuado admite não ter logrado apresentar os documentos solicitados pela Fiscalização, mas alega que os documentos que instruem a reclamação são os suficientes para a comprovar que está correta a apuração dos créditos e dos débitos das contribuições. Com isso, pretende que seja realizada diligência fiscal para que seja verificada a correção quanto à apuração do débito e do crédito para o ano-calendário de 2009. Informa que já solicitou a elaboração de laudo por perito técnico, visando deixar ainda mais evidente a comprovação do seu direito, laudo que será juntado aos autos e auxiliará a diligência.

Em relação à multa de ofício, a impugnante alega que demonstrou que agiu de boa fé, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade; pede que seja reduzida. No que se refere aos juros de mora, tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, contesta sua aplicação e requer sua desconconsideração no cômputo do crédito tributário principal. Por fim, para assegurar que diante de um futuro resultado desfavorável à atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada, tece considerações no sentido de que a multa configura penalidade e não tem natureza tributária e que, assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor.

Pleiteia que sejam consideradas as planilhas e os documentos anexados para a comprovação da correção dos cálculos elaborados por ela para o recolhimento das contribuições do ano-calendário de 2009. Para tanto, requer a conversão do julgamento em diligência. E, por fim, protesta ainda pela juntada posterior de documentos.

Em 25/02/2014, o autuado vem aos autos novamente, reiterando seu pedido de diligência e acostando o que chama de laudo elaborado por peritos técnico, fls. 1.806 a 1.858.

A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 07-34.663, de 23 de abril de 2014, fls. 1.865 a 1.876, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS LEGAIS. COMPROVAÇÃO*

*Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar a ocorrência das receitas informadas em Dacon como submetidas a alíquotas diferenciadas das contribuições.*

*DESCONTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*É ônus do contribuinte comprovar a existência do crédito descontado, em Dacon, da contribuição devida no período.*

*DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.*

*Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a diligência fiscal, cabendo a autoridade julgadora indeferi-la.*

*MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

*A multa de ofício está prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não podendo o julgador administrativo negar aplicação e a eficácia de ato legal vigente, regularmente editado.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*Os juros de mora devem ser calculados à taxa Selic, por força do Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96, não podendo o órgão julgador administrativo negar aplicação e a eficácia de ato legal vigente, regularmente editado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoado de fls. 1.885 a 1.905, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, argúi, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cercear-lhe o direito de defesa ao não conhecer documentos trazidos aos autos, referindo-se a parecer técnico-contábil. Retoma o pedido de diligência para que se viabilize a análise desses documentos.

No mérito, explica que, com base na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, no Decreto nº 5.297, de 6 de dezembro de 2004, e Decreto nº 6.606, de 21 de outubro de 2008, em 2009, (i) recolheu as contribuições ao PIS e à Cofins sobre a suas receitas à alíquota de 9,25% e sobre a receita de biodiesel ao preço de R\$ 31,75 (PIS) e R\$ 146,20 (COFINS) por

metro cúbico; e (ii) apropriou-se de créditos em relação a despesas e custos contemplados pelo texto legal que se resumia a (i) insumos adquiridos e que são consumidos no processo de produção do biodiesel (como, por exemplo, óleo de soja refinado ou degomado, metanol, óleo combustível); (ii) frete na aquisição dos insumos ou na venda; e (iii) energia elétrica.

Acusa a Fiscalização de desconsiderar o fato de possuir regime de apuração especial para o PIS e Cofins na venda do biodiesel, previsto no art. 4º da Lei nº 11.116, de 2005, e regulamentado pelos decretos antes referidos. Alega que tal equívoco, contudo, apenas poderá ser comprovado mediante análise da prova documental anexada aos autos, notadamente por intermédio da realização de diligência, repisando mais uma vez o pedido.

Na continuação, insiste no seu direito à tomada de créditos sobre despesas com energia elétrica, sobre a aquisição de óleos vegetais, utilizados como insumo na produção do biodiesel, bem como sobre o valor do frete incorrido na entrada dos insumos e na operação de venda. Acrescenta que o lauda pericial ratifica esse direito.

Por fim, retoma a insurgência contra os consectários legais (multa e juros), já apresentados na impugnação.

Pede provimento.

A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.885 a 1.905 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-34.663, de 23 de abril de 2014.

### *Pedido de diligência*

A recorrente pugna por realização de diligência para que se produza a comprovação de que é beneficiária de regime especial de apuração das Contribuições Sociais.

É entendimento predominante nesta Turma Recursal o de que as diligências não se prestam à produção de provas que toca à parte produzir, segundo o sistema de distribuição do *onus probandi* adotado no processo administrativo federal, plasmado no art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

[...]

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

O TVF, fls. 101 a 111, dá conta das inúmeras vezes em que intimou o contribuinte a apresentar informações relacionadas às receitas e aos créditos e dos livros e documentos da escrituração:

1. Termo de início da ação fiscal: ciência em 26/10/2012, com a solicitação das informações e documentos básicos, a qual não foi atendida;
2. 1ª intimação: lavrada em 08/05/2013 e ciência em 15/05/2013; foi reiterando o pedido no Termo de início da ação fiscal;
3. 2ª intimação: ciência em 03/06/2013 com prazo de 15 (quinze) dias para cumprimento, vencimento em 18/06/2013; foram pedidos nove documentos; em 28/06/2013 a empresa protocolou pedido, intempestivo, de dilação de prazo; o pedido foi atendido, com dilação de prazo de mais 30 (trinta) dias ali solicitada; novo prazo, portanto, 18/07/2013; em 31/07/2013, a empresa protocolou, intempestivamente, nova carta de acompanhamento de documentos, informando o atendimento de 8 dos 9 itens solicitados; em análise do conteúdo apresentado foi verificado o não atendimento dos três primeiros itens da intimação, embora listados pela interessada como tendo sido apresentados;
4. apresentação dos itens não apresentados por ocasião da intimação anterior, especialmente os balancetes mensais; o procurador da fiscalizada informou não possuir balancetes de verificação, mas somente os balanços anuais normais, os quais foram apresentados; foi solicitado que a informação fosse feita por escrito, o que foi feito através de correspondência datada de 18/09/2013, 18 dias após o vencimento do prazo dado na intimação;
5. 4ª intimação: ciência em 10/10/2013, com prazo de 10 dias, solicitando o atendimento dos demais itens (exceto balancetes) ainda não atendidos; em 21/10/2013, a contribuinte apresenta mídia eletrônica onde diz conter os demonstrativos analíticos das operações contidas no item 2 da Intimação 4 (créditos descontados) e solicita dilação de prazo de mais 10 (dez) dias para apresentação do restante; a dilação foi concedida, com novo prazo vencendo em 31/10/2013; a mídia eletrônica (CD) apresentada, entretanto, não trouxe os elementos descritos em seu protocolo nem nos termos solicitados, caracterizando-se inepta aos trabalhos da fiscalização;
6. 5ª intimação: ciência em 25/11/2013, com prazo de cinco dias; reitera novamente a apresentação do item 2 da intimação 4 (créditos descontados), asseverando que o seu não atendimento implicará na desconsideração e glosa dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes do sistema não cumulativo e o conseqüente lançamento tributário decorrente; vencido o prazo em 02/12/2013, a intimação não foi atendida;
7. 6ª intimação: ciência em 23/11/2013, com prazo de cinco dias, contendo nova reiteração das intimações 2 e 3, especialmente dos demonstrativos solicitados no item 4 da intimação 2 (provisões/reversões); vencido o prazo em 29/11/2013, a intimação não foi atendida;



8. 7ª intimação: ciência em 27/11/2013, com prazo de cinco dias, novamente reiterando os itens não atendidos das intimações anteriores e solicitando documentos e elementos “naturais e estáveis das operações da empresa”, numa última tentativa de realização de exames determinados pelo programa de fiscalização; vencido o prazo, a intimação não foi atendida;
9. em 06/12/2013 foi protocolado outro pedido de dilação de prazo de mais 5 (cinco) dias para atender o solicitado nas intimações 5 e 6, estas com prazos já vencidos, em 02/12/2013 e em 29/11/2013.

Especificamente em relação à apuração da receita tributável, em 25/11/2013 foi lavrada a Intimação 7, com recepção em 27/11/2013, novamente reiterando os itens não atendidos das intimações anteriores e solicitando outros itens de fácil atendimento, numa última tentativa de realização de exames determinados pelo programa de fiscalização. Nesta, dentre outras informações, foi pedido que a empresa fornecesse planilha EXCEL com todas as saídas por vendas tributáveis pela alíquotas normais das contribuições e as saídas por alíquotas específicas (p/ex. biodiesel). Tal relação deveria estar ordenada por ordem cronológica de ocorrência com as devidas totalizações mensais, identificando a qual filial se refere e deveriam conter todas as informações básicas das respectivas notas fiscais. Infelizmente, a intimação, não foi atendida e as saídas de mercadorias tiveram sua análise prejudicada pela falta de atendimento desta e de outras intimações fiscais anteriores. Conforme relata a autoridade fiscal, embora parte das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada tenha sido considerada por ela nos Dacon como produto beneficiado por cálculo específico, ou seja, a preço fixo e específico por metro quadrado e, portanto, beneficiado, tal condição não foi demonstrada à Fiscalização, porque documentos hábeis para tanto, não foram disponibilizados, apesar das várias intimações fiscais nesse sentido.

Mesmo na impugnação, que, a teor do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, é o momento derradeiro para a instrução processual, o autuado não produziu os documentos solicitados no curso da ação fiscal, limitando-se a juntar cópias de Dacon, planilhas demonstrativas da apuração de créditos, das vendas e da apuração das contribuições, mas desacompanhadas de qualquer lastro na escrituração contábil ou fiscal, inábeis para o fim a que se propunham.

Não pode agora, em sede de recurso, pretender subverter o andamento normal do processo, reiniciando-o.

As diligências são instrumento destinado ao convencimento do julgador e não ao suprimento do ônus da prova da parte. Assim sendo, não cabe ao julgador valer-se dessa providência para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte e, de outro turno, lhe é facultado indeferir as que considerar prescindíveis ao julgamento das matérias controversas. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

Indefiro o pedido de diligência.

*Preliminar de nulidade da decisão recorrida*

Segundo a recorrente, o Acórdão recorrido é nulo, uma vez que não analisou os documentos juntados à impugnação, tampouco o laudo pericial acostado aos autos, o que afronta princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório, bem como do princípio da busca da verdade material no processo administrativo.

A arguição é improcedente.

Ao contrário, a 4ª Turma da DRJ/FNS julgou que os documentos acostados aos autos juntamente com a impugnação não eram hábeis e bastantes para afastar o lançamento fiscal, haja vista não infirmarem o seu fundamento, justamente por requerem prova.

Quanto ao documento juntado aos autos em 25/02/2014, fez bem a decisão recorrida em não conhecê-lo, pois já havia precluído o direito de apresentação de provas documentais, nos termos do § 4º do art. 16 do PAF.

*Mérito - Receita tributável à alíquota diferenciada*

Especificamente em relação à apuração da receita tributável, em 25/11/2013 foi lavrada a Intimação 7, com recepção em 27/11/2013, novamente reiterando os itens não atendidos das intimações anteriores e solicitando outros itens de fácil atendimento, numa última tentativa de realização de exames determinados pelo programa de auditoria fiscal. Nesta, dentre outras informações, foi pedido que a empresa fornecesse planilha EXCEL com todas as saídas por vendas tributáveis pela alíquotas normais das contribuições e as saídas por alíquotas específicas (p/ex. biodiesel). Tal relação deveria estar ordenada por ordem cronológica de ocorrência com as devidas totalizações mensais, identificando a qual filial se refere e deviriam conter todas as informações básicas das respectivas notas fiscais.

Tal intimação, como visto acima, não foi atendida e as saídas de mercadorias tiveram sua análise prejudicada pela falta de atendimento desta e de outras intimações fiscais anteriores. Conforme relata a autoridade fiscal, embora parte das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada tenha sido considerada por ela nos Dacon como produto beneficiado por cálculo específico, ou seja, a preço fixo e específico por metro quadrado, tal condição não foi demonstrada à fiscalização, porque documentos hábeis para tanto, não foram disponibilizados, apesar das várias intimações fiscais nesse sentido.

A documentação que instrui a impugnação, como o próprio recorrente admite, é insuficiente para a prova do tratamento beneficiado das receitas e demandaria dilação probatória, o que, como visto, não se admite.

Nesse quadro probatório, mantêm-se as conclusões da Fiscalização.

*Mérito - Créditos descontados*

Esse contexto probatório repetiu-se quanto aos créditos das contribuições sociais não cumulativas.

Já na intimação 4 (ciência em 10/10/2013, com prazo de 10 dias), a Fiscalização pediu que o contribuinte elaborasse demonstrativo analítico das operações (aquisições, depreciações, aluguéis, etc.) que geraram créditos de PIS e Cofins,



individualizando-as e separando-as por categoria com subtotais mensais, e total anual, de cada uma delas. Em 21/10/2013, o contribuinte apresentou mídia eletrônica, que conteria os demonstrativos solicitados. Entretanto a mídia eletrônica (CD) citada não trouxe os elementos descritos em seu protocolo nem nos termos solicitados, caracterizando-se inepta aos trabalhos. Na intimação 5, em 25/11/2013, reiterou-se a solicitação contida na intimação 4, salientando as consequências que adviriam do seu não atendimento. Esta intimação também não foi atendida. Em 06/12/2013, a fiscalizada protocolou outro pedido de dilação de prazo de mais 5 (cinco) dias para então atender o solicitado nas intimações 5 e 6, estas com prazos para cumprimento novamente vencidos. A dilação do prazo foi negada por ter sido considerada abusiva pela autoridade fiscal; isso porque, tendo em conta ser o pedido intempestivo e considerando que as intimações 5 e 6, objeto do pedido, trouxeram em seus bojos reiterações várias vezes já efetuadas, entendeu que os pedidos de dilatações de prazo configuravam uma praxe de procrastinação.

Decerto cabe razão a autoridade fiscal. É de se salientar que os documentos que foram reiteradamente solicitados pela fiscalização durante toda a ação fiscal não são documentos estranhos à administração corriqueira de qualquer empresa; são, na verdade, documentos comuns a qualquer empresa minimamente organizada, justamente por servirem ao necessário controle da situação fiscal da empresa como um todo, notadamente no que se refere a seus créditos e benefícios fiscais, que resultam na redução das contribuições devidas.

Mencione-se que a autoridade fiscal relata que mesmo itens secundários de geração de créditos como depreciações, aluguéis, etc, sequer foram considerados em qualquer tentativa de resposta do contribuinte e que, nem mesmo explicitamente alertada quanto à glosa de créditos decorrentes do sistema não cumulativo e o consequente lançamento tributário decorrente dessa desconconsideração (intimação nº 5), manifestou-se no sentido de tentar atender à intimação fiscal.

Mesmo a documentação trazida na impugnação revela-se insuficiente (acostaram-se aos autos apenas algumas notas fiscais como amostragem do direito de crédito) e inábil (as planilhas demonstrativas não se fazem acompanhadas da escrituração contábil-fiscal) para o fim a que se destinam e, como reconhece a recorrente, reclamariam complementação.

Neste ponto também, ratifico os critérios adotados pela Fiscalização para o lançamento de ofício e mantenho a decisão recorrida.

#### *Mérito – Consectários legais do lançamento do principal*

A insurgência contra a multa de lançamento de ofício, contra a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora e sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício é improcedente.

Afastar a aplicação da multa, cominada no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sob consideração de desproporcionalidade, confiscatoriedade etc. implicaria negar vigência à norma regularmente introduzida no ordenamento jurídico. E isso não se fará em sede de julgamento administrativo. Incide no caso a Súmula CARF nº 2:

#### *Súmula CARF Nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Quanto à utilização da taxa Selic, tal matéria também já tem entendimento pacificado no âmbito do CARF e do Segundo Conselho de Contribuintes, plasmado na Súmula nº 4, (DOU de 22/12/2009), que assevera ser cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Tenho manifestado o entendimento de que o acréscimo de juros sobre o valor da multa de lançamento de ofício não é matéria atinente ao lançamento de ofício. Trata-se tão somente de consectário legal decorrente da mora no cumprimento da obrigação, que se evidencia, na tentativa de cobrança amigável, pela emissão do DARF que acompanha a carta-cobrança que notifica o resultado do julgamento de primeira instância. A arguição de ilegalidade desse acréscimo, enquanto procedimento de cobrança, não pode ser conhecida no âmbito do rito processual instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já que essa carta-cobrança ou mesmo esse DARF em que consta o acréscimo de juros não são meio formal de constituição de crédito tributário, nem traduzem, autonomamente, qualquer relação jurídica tributária.

Ademais, é de regra que a matéria nem seja abordada pela decisão recorrida, já que não constou da impugnação, **fato que retira, definitivamente, sua apreciação da competência desta Turma Recursal**, consoante interpretação a *contrario sensu* da disposição do *caput* do art. 4º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010.

Abro exceção e conheço da matéria nos casos em que, como no presente processo, a matéria já tenha sido arguida em impugnação e conste do acórdão da DRJ.

Argumenta a Recorrente que inexistente previsão legal para esse acréscimo.

Sem razão.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*1 - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de seguinte teor:

*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.*

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

*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. 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.*

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discriminação na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

*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.*

A aplicação às multas de lançamento de ofício do mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos é defendida também na doutrina<sup>1</sup>:

*“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.*

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)*

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem-se solidificando a jurisprudência desta instância recursal, embora reconheça ainda não ser dominante. Ilustro a asserção:

*JUROS SOBRE MULTA – sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação*

<sup>1</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 192

*combinada dos artigos 43 e 61 da Lei n.º 9.430/96. (Acórdão 120200.138- 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).*

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155 - 1ª. Seção. 4ª Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).*

E, ainda, o recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão nº 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

*[...].*

Como referi, há dissenso. Há ainda turmas que admitem o acréscimo, limitado à taxa de 1% a.m., ao passo que outras se esforçam para demonstrar a sua impossibilidade.

Se o CARF ainda está dividido, parece-me que vem se pacificando nas duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multas de lançamento de ofício.

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR  
(2012/0153773-0)*

*RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES*

*AGRAVANTE : ...*

*ADVOGADOS : ...*

*AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL*

*ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

*EMENTA 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.*

*ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima (Presidente) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.*

***Brasília (DF), 04 de dezembro de 2012 (Data do Julgamento)***

Nego provimento ao recurso também nesta parte.

### Conclusões

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 13 de novembro de 2014

  
Alexandre Kern

### Voto Vencedor



Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado

Divirjo do Relator quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Já defendi a impossibilidade dessa incidência no voto condutor do Acórdão nº 002.367, de 24 de julho de 2013, que a seguir transcrevo:

(...)

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 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, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Com essas considerações, divirjo do ilustre relator e voto por que se dê provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Sala de sessões, em 13 de novembro de 2014

Antonio Carlos Atulim