



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

**Processo n°** 10120.720465/2014-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.196 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** JR COMERCIO E TRANSPORTES DE PRODUTOS AGRÍCOLAS  
LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUBROGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador e pelo segurado especial as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação a que está legalmente obrigado.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, por maioria, dar-lhe provimento parcial para excluir a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Vencidos o conselheiro Cleberson Alex Friess, que negou provimento, e o conselheiro Rayd Santana Ferreira, que deu provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Virgilio Cansino Gil e Rayd Santana Ferreira. Ausentes os Conselheiros Miriam Denise Xavier e Francisco Ricardo Gouveia Coutinho.

## Relatório

Cuidam os presentes autos de lançamentos relacionados às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros, pessoa física, uma vez sub-rogada a empresa adquirente por determinação contida na Lei nº 8.212/91, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

Auto de Infração Debcad nº 51.045.905-6, vide fls. 03/13, contendo o lançamento da contribuição devida por produtores rurais pessoas físicas, incidente sobre a comercialização de sua produção rural, devida pela empresa autuada em virtude da sub-rogação da empresa adquirente, por força da legislação previdenciária, art. 25, I e II; artigo 30, III, ambos da Lei 8.212/91, período 01/2011 a 12/2012. Auto de Infração lavrado em 23/01/2014, tendo o valor consolidado de R\$ 3.263.503,96.

Auto de Infração Debcad nº 51.045.906-4, fls. 14/24, relativo à contribuição de 0,2% destinada ao SENAR, incidente sobre a comercialização da produção rural por produtores rurais pessoas físicas, devida pelo sujeito passivo na condição de sub-rogado na obrigação respectiva, conforme determinação contida no inciso IV do artigo 30 da Lei 8.212/91, período 01/2011 a 12/2012. Auto de Infração lavrado em 23/01/2014, tendo o valor consolidado de R\$ 318.390,71.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 42/46), da análise da documentação apresentada – livros Diários de 2011 e 2012 e GFIP e GPS consultadas no sistema da Receita – a Auditoria concluiu que a empresa não recolheu a totalidade das contribuições, nem as declarou com os respectivos totais dos fatos geradores em GFIP, motivo do lançamento das contribuições sub-rogadas da empresa adquirente da produção rural de pessoa física, quando da comercialização da produção, vide os Relatórios de Lançamentos - RL, fls. 09/10 e 11/13 e Discriminativos do Débito – DD, fls. 04/08 e 15/19.

A situação descrita ensejou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, com comunicação à Autoridade competente, da prática, em tese do crime.

Na sequência, o Auditor-Fiscal registrou que durante o procedimento fiscal o contribuinte apresentou liminar obtida em Mandado de Segurança, processo nº 30827-48.2013.4.01.3500, com trâmite na Justiça Federal em Goiás e que, em consulta ao site do Tribunal Regional da Primeira Região foi verificado que a data da autuação do MS (28/08/2013) e do deferimento da liminar (publicado em 27/09/2013) são posteriores ao período fiscalizado, razão pela qual não há impedimento à lavratura dos autos de infração segundo entendimento da Receita e Fazenda Nacional com fundamento na legislação vigente, pois a decisão só alcança fatos geradores futuros à liminar.

No Relatório Fiscal ainda consta esclarecimento sobre a aplicação da multa (75%), com fundamento no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, inserido pela Medida Provisória nº

449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/09 e referência ao já mencionado relatório Fundamento Legais do Débito, quanto às demais informações sobre os acréscimos legais.

Devidamente cientificada, a Interessada apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 112/132), alegando, resumidamente, que o lançamento é nulo por ofender ao art. 63 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a decisão judicial obtida no Mandado de Segurança impetrado pelo Sindicato, não poderia ser autuada, a não ser para prevenção da decadência. Conclui que o lançamento é nulo por desprezar o referido dispositivo legal.

Alega que não há cabimento no lançamento das contribuições eventualmente não retidas. Cita a legislação de regência e afirma que no caso concreto a Autuada deixou de reter o tributo, confirmando que em contrariedade ao mandamento legal, mas que não poderia suportar o ônus da contribuição não retida, cabendo ao contribuinte de fato suportar TAL ônus, pois é seu o dever legal de pagar o tributo.

Nas condições de não retenção, entende que o responsável estaria sujeito a tão somente eventual penalidade, se prevista em lei. Neste sentido, cita o art. 9º da Lei nº 10.426/02 e deduz que o Auto de Infração é nulo.

Sustenta a inconstitucionalidade dos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, matéria já enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 363.852/MG). Discorre sobre o tema demonstrando que embora o caput do artigo 25 esteja em consonância com o ordenamento vigente, seus incisos padecem do vício da inconstitucionalidade, pois veiculados por lei ordinária quando o texto Constitucional então vigente exigia lei complementar.

Reforça, neste sentido, com a transcrição do julgamento do RE 363.852/MG pela Suprema Corte, articulando que somente o caput do referido artigo não legitima a cobrança da contribuição em debate, nem a Emenda Constitucional nº 20/1998 convalida o vício que teve origem em lei outrora declarada inconstitucional. Noticia, em acréscimo, que o § 2º do referido art. 25 já havia sido declarado inconstitucional e pacificado, no mesmo sentido, pelo CARF.

Em adição, discorre sobre a inconstitucionalidade material do artigo 25 da Lei nº 8.212/91 por ofensa ao princípio da equidade, prevista no artigo 194, V da Constituição Federal, em consonância, também, com o previsto no artigo 150 da Lei Maior.

Neste sentido, afirma que a separação entre empregadores urbanos e rurais atenta contra o sistema previdenciário unificado Exemplifica com doutrina sobre a inconstitucionalidade do FUNRURAL, concluindo que não é constitucional a contribuição específica para o setor rural.

Ademais, discorre sobre a ausência de definição, por lei, do fato gerador da contribuição. Neste sentido, lembra do artigo 97 do CTN; afirma que não existe lei descrevendo a hipótese de incidência no caso em questão, faltando, assim, o elemento material, tendo sido este estabelecido pela Administração Tributária por ato infralegal – Instrução Normativa – o que é desprovido de validade jurídica, por contrariar o princípio da reserva legal, razão pela qual, também por este motivo a exação em discussão não pode subsistir.

Por fim, discorre sobre a não incidência de juros Selic sobre a multa de ofício. Alega que tal cobrança não deve prevalecer porque inexistente previsão legal para tanto e que, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, a incidência dos juros se dá apenas com relação ao principal, pleiteando que os juros de mora não incidam sobre o valor da multa de ofício.

Em seus pedidos, requer a nulidade dos Autos de Infração e/ou a improcedência dos créditos tributários neles veiculados. Alternativamente, que a multa de ofício seja afastada ou a incidência dos juros sobre a multa, caso ela seja considerada devida.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **16-58.492 da 13ª Turma da DRJ/SPO**, às fls. 232/244, julgando improcedente a impugnação apresentada em face do lançamento, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade. Recorde-se:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. EMPRESA ADQUIRENTE. SUB-ROGAÇÃO.*

*A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação previdenciária.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO.*

*O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012*

*INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA JULGAR INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Não cabe, em sede administrativa, o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade. O julgador da esfera administrativa está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade.*

*JUROS E MULTA.*

*O lançamento fiscal de contribuições previdenciárias devidas e não recolhidas pelo contribuinte dá ensejo à incidência de juros equivalentes à taxa Selic e multas moratória e de ofício, conforme legislação aplicável à espécie.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora se não for paga no vencimento.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, a Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 251/270, reprisando idênticos argumentos já lançados em sua peça de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa – Relatora

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

A Recorrente foi cientificada da r. decisão em debate no dia 10/07/2014 conforme tela às fls. 247/249, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 24/07/2014 (fl. 251), razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

### 2. DO MÉRITO

Conforme relatado, a Recorrente, reprisa os mesmos argumentos lançados em sua peça de Impugnação sem expor claramente os fundamentos da pretensão à reforma.

Todavia, extrai-se que, no mérito, a Recorrente discorre acerca da ilegalidade da exigência formulada contra o adquirente da produção rural, por sub-rogação nas obrigações do produtor rural empregador pessoa física.

Sustenta a inconstitucionalidade dos incisos I e II do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, matéria já enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 363.852/MG). Discorre sobre o tema demonstrando que embora o caput do artigo 25 esteja em consonância com o ordenamento vigente, seus incisos padecem do vício da inconstitucionalidade, pois veiculados por lei ordinária quando o texto Constitucional então vigente exigia lei complementar.

Reforça, neste sentido, com a transcrição do julgamento do RE 363.852/MG pela Suprema Corte, articulando que somente o caput do referido artigo não legitima a cobrança da contribuição em debate, nem a Emenda Constitucional nº 20/1998 convalida o vício que teve origem em lei outrora declarada inconstitucional. Notícia, em acréscimo, que o § 2º do referido art. 25 já havia sido declarado inconstitucional e pacificado, no mesmo sentido, pelo CARF.

Sem razão.

Mediante referido julgamento, o Supremo Tribunal Federal declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992, que previa o recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física, pois esta lei foi anterior à Emenda Constitucional 20, de 1998 (responsável por alterar a base de cálculo para fins de incidência da referida contribuição)

É que antes dessa emenda, as contribuições sociais do empregador somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com a alteração promovida, surgiu a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo das contribuições sociais do empregador.

Válido transcrever trechos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 363.852/MG:

*“(...) Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de se ressaltar que a Lei 8212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possuir empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição a folha de salários a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social COFINS e da prevista tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.*

*(...) não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar.*

*Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a ‘receita bruta proveniente da comercialização da produção rural’ de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.”*

A lei nº 10.256, de 2001, que deu nova redação ao caput do artigo 25 da Lei nº 8.212, de 1991, foi editada após a EC nº 20, de 1998. Ou seja, foi editada sob a vigência da nova redação do artigo 195, I, da Constituição, com expressa previsão da receita dos empregadores como nova fonte de custeio da seguridade social.

Sendo assim, é evidente que o RE 363.852/MG tem aplicabilidade limitada ao artigo 25 da Lei nº 8.212 de 1991, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992 (atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997), ao passo que o presente lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2011 e 2012, posteriores, portanto, à Lei nº 10.256, de 2001, que deu nova redação ao artigo 25, I e II, da Lei nº 8.212, de 1991.

Tanto é que, quando da apreciação dos Embargos de Declaração opostos no RE 596.177/RS, o STF reconheceu que não houve o exame da matéria sob o enfoque da exigência do tributo com fundamento na Lei nº 10.256, de 2001. Confira-se:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL. I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador” (fl. 260). II – **A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.** III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Sendo assim, a decisão proferida pelo STF no RE 363.852/MG não é aplicável ao presente caso, que é totalmente englobado pela Lei nº 10.256, de 2001.

Ante o exposto, não vislumbro razões de reforma no *decisum* de primeira instância, motivo pelo qual nego provimento ao recurso nesse ponto.

### 3. Do juro sobre a multa de ofício

Por fim, a Recorrente sustenta que, em caso de procedência do lançamento, seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, haja vista esta penalidade não retratar obrigação principal, mas mero encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de

punir o contribuinte. Além disso, a incidência dos juros sobre a multa carece de disposição legal.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre multa de ofício, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuição.

A respeito do tema, cumpre transcrever trecho do voto vencido no Acórdão 9202-01.806, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddaad, exarado pela 2ª Turma CSRF, ao qual me filio e peço vênias para transcrever e adotar como razões de decidir:

*“Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.*

*Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:*

*- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;*

*- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e*

*- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.*

*Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §10 do Código Tributário Nacional — CIN (1% ao mês).*

*Data máxima vênias, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).*

*Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:*

*"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."

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento".

"Crédito", por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

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

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

"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 a penalidade pecuniária."

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão "penalidade pecuniária" incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão "penalidade pecuniária" ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa de ofício) já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade

*(multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.*

*Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.*

*No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.*

*Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.*

*A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.*

*Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o C77V não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.*

*Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se ftiz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.*

*Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:*

*"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."*

---

*Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.*

*Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.*

*A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei 1209.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.*

*Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.*

*Ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.*

*Ademais, caso a expressão "débitos" constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que "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, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."*

*Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o "caput". Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.*

*Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática — entendo que a*

*melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos mora tórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.*

*O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:*

*"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".*

*Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.*

*Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.*

*Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício*

*(...)*

*No presente caso, os paradigmas apresentados pela recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.*

*Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão."*

Assim, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

Processo nº 10120.720465/2014-81  
Acórdão n.º **2401-005.196**

S2-C4T1

Fl. 9

---

### 3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário da recorrente, para, no mérito, **DAR-LHE** provimento parcial para afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, nos termos do voto e relatório.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.