



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10882.722888/2016-86
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.431 – 1ª Turma
Sessão de 7 de fevereiro de 2018
Matéria JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO
Recorrente QUIXABA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Régo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, José Eduardo Dornelas Souza, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco

Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por QUIXABA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA em face do acórdão nº 1102-001.0073, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE NORMA VIOLADA. INEXISTÊNCIA.

O lançamento se deu pela falta de apuração do ganho de capital na redução do capital social do recorrente.

Assim, dentro do contexto da acusação fiscal, o sujeito passivo está corretamente identificado e o enquadramento legal adequadamente definido, não se podendo considerar o lançamento como nulo.

DEVOLUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL COM BENS. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. INCLUSÃO DE ÁGIO NO VALOR CONTÁBIL. PERDA DO FUNDAMENTO ECONÔMICO POR DESFAZIMENTO DO NEGÓCIO QUE GEROU O ÁGIO.

De forma usual, caso se decida desfazer uma compra e venda de participação societária contabilizada com ágio, deve-se realizar nova compra e venda onde o valor originalmente pago será considerado com custo de aquisição, baixando-se o valor do investimento e do ágio na apuração do ganho de capital.

Contudo, se as partes decidem realizar o negócio de modo diverso, de forma que o ágio permaneça contabilizado após a devolução do preço, os efeitos desse procedimento não são oponíveis ao Fisco, pois a mais valia escriturada perdeu seu fundamento econômico e sua razão de existir.

Assim, quando da devolução do capital social aos sócios com ações que ocasionaram o pagamento do sobrepreço, e para as quais o ágio foi deslocado por meio de incorporação da investidora, não é possível se admitir que esse ágio componha o custo de aquisição para reduzir o ganho de capital, nos termos do art. 419 do RIR/99.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento tanto do tributo quanto da penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, e, portanto, envolve tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Como consequência, é legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre todo o crédito tributário, o que inclui o valor da multa de ofício proporcional, não paga no vencimento.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Voluntário Negado.”

De acordo com o voto condutor do aresto recorrido, “a incidência dos juros de mora se dá sobre débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, o que inclui a multa de ofício acessória, e não apenas sobre os tributos e as contribuições.”

O contribuinte tomou ciência do acórdão ora hostilizado no dia 07/0/2014, à e-fl.336.

Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte no dia 14/07/2014, à e-fl. 337.

Rejeição aos Embargos de Declaração em Despacho, à e-fls. 346.

Em 06/10/2014, o contribuinte foi cientificado, à e-fl. 348, do Despacho que não admitiu os Embargos de Declaração.

Recurso Especial do contribuinte interposto em 07/10/2014, à e-fl. 353. Nessa oportunidade, expõe argumentos em defesa da ocorrência da decadência ao direito estatal de constituir o crédito tributário. Também intenta rediscutir a perda do fundamento econômico do ágio, o “desfazimento” do negócio que deu origem ao citado ágio e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em despacho à e-fl. 720, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF somente admitiu a subida da questão alusiva à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Agravo do contribuinte às e-fls 734/751, os quais foram tratados como mera petição para reexame do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, ao final indeferida.

Conforme e-fls. 752/753, o contribuinte tomou ciência do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial no dia 31/05/2016.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-fls. 723-733.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Especial, foram atendidos os requisitos de recorribilidade. Dele conheço.

A controvérsia a ser examinada está restrita à incidência dos juros de mora sobre a multa imposta, de ofício, pela Fiscalização.

Segundo o recorrente, “os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando a multa de ofício aplicada” (acórdão nº 9101-00.722, da 1ª Turma da CSRF). No mesmo tom, assinala que “a Lei nº 9.430/1996 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.” (acórdão nº 1103-00.193)

O ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se aferir se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve ser aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

"Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício." (grifei)

Assim, a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *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."

"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.

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

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o REsp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)*

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

***Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.** (grifos no original)*

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se aferir o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, processo nº 16327.002231/2002-85, Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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.” (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, processo nº 16327.002243/99-71, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Redatora Designada Conselheira. Viviane Vidal Wagner)

À luz dos argumentos expostos, deve-se indeferir o pleito referente ao reconhecimento da ilegalidade da incidência dos juros de mora calculado com base na taxa SELIC sobre a multa aplicada.

Conclusão: conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

Processo nº 10882.722888/2016-86
Acórdão n.º **9101-003.431**

CSRF-T1
Fl. 780

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa.