



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

Processo nº 10932.000633/2009-05
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.385 – 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria Juros sobre multa de ofício
Recorrente RAGI REFRIGERANTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Luis Flávio Neto (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

LUÍS FLÁVIO NETO - Relator.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ MENDES MOUTA - Redator designado.

EDITADO EM: 24/08/2016

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em exercício), LUIS FLAVIO NETO, NATHALIA CORREIA POMPEU.

Relatório

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Trata-se de recurso especial interposto por **RAGI REFRIGERANTE LTDA.** (doravante “**RAGI**”, “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida a **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrida**”), em face do Acórdão nº **1202-000.756** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a incidência de juros calculados conforme a taxa Selic sobre valores relativos à multa de ofício. No caso, a autuação lavrada em face do contribuinte se refere a lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, fundados na insuficiência de recolhimento dos referidos tributos no ano-calendário de 2005.

Ao analisar a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, a 3ª DRJ, por meio do acórdão nº 14-28.184 (**fls. 262 e seg. do e-processo**), a julgou improcedente, rejeitando a alegação de nulidade levantada, e mantendo os lançamentos em sua integralidade. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

JUROS DE MORA. SELIC.

A cobrança de juros de mora com base no valor acumulado mensal da taxa referencial do Selic tem previsão legal.

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**fls. 255 e seg. do e-processo**). Ao julgar esse recurso, a Turma a quo proferiu o acórdão recorrido, que restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2005

Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não configura cerceamento de defesa, se comprovado nos autos que a Recorrente foi intimada por duas vezes a esclarecer a divergência encontrada em suas declarações e não se manifestou.

Documento assinado digitalmente com protocolo nº 2.502 de 24/08/2016

Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por

LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não há que se alegar nulidade do lançamento por ter sido pautado exclusivamente em presunções quando provado nos autos a insuficiência do recolhimento e a divergência das declarações.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA N° 4 DO CARF.

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.

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.

O contribuinte tempestivamente interpôs recurso especial (**fls. 367 e seg. do e-processo**), arguindo divergência de interpretação em relação a duas outras decisões proferida por diferentes Turmas do CARF, que seguem reproduzidas nos trechos que dizem respeito à matéria sob exame:

ACORDÃO N° 202-16.397- 14/06/2005 - 1ª C/CC

JUROS DE MORA CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 10/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

ACÓRDÃO N° 9101-00.722- 24/02/2005 - 1ª T/CSRF

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO –

INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Em seu recurso, o contribuinte aduz, em síntese, não haver base legal para exigência de juros de mora sobre multas de ofício lançadas, sendo que, con quanto o CTN tenha autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário, o legislador ordinário federal, por meio da Lei n. 9.430/96, determinou que a exigência destes se daria tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o principal.

Em 08.08.2014, foi proferido despacho de admissibilidade do recurso especial, pelo qual lhe foi dado seguimento (**fls. 432 e seg. do e-processo**).

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**fls. 436 e seg. do e-processo**), arguindo, em síntese, que:

- a análise sistemática do CTN revela que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa;
- em sua interpretação do art. 139 do CTN, a multa se trata de obrigação principal, e, portanto, o crédito tributário referido no art. 161 do CTN engloba tanto o tributo como a multa, devendo sobre ambos incidir juros;
- o entendimento segundo o qual na expressão “crédito não integralmente pago” não estaria incluída a multa de ofício, compromete a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo descumprimento da obrigação acessória.
- os débitos a que se referem o art. 61, *caput*, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o

valor do tributo (principal), deste modo, juros deveriam incidir sobre o principal e a multa de ofício aplicada.

Conclui-se, com isso, o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

Em seu recurso especial, o contribuinte apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da divergência do acórdão recorrido com a interpretação esposada por outras Turmas do CARF, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF.

Compreendo que o despacho de admissibilidade (**fls. 432 e seg. do e-processo**) bem analisou os requisitos de admissibilidade do recurso especial, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.

MÉRITO DO RECURSO ESPECIAL

No presente caso, as maiores dúvidas interpretativas não se referem necessariamente à norma dos arts. 113 ou 139 do CTN. No âmbito do CTN, a questão reside mais precisamente na norma que se constrói a partir de seu art. 161.

O art. 161 do CTN, cumprindo o papel previsto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece norma geral, aplicável a todos os entes da federação. A referida norma geral estabelece a incidência de juros de mora, no percentual de 1%, sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Expressamente, contudo, o seu § 1º resguarda a cada um dos entes federados a competência para estabelecer regramento próprio. Cada ente federado, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, poderá prescrever regramento próprio, com taxa de juros diferente daquela prevista na norma geral (1%) ou, por exemplo, prever a incidência de juros de mora tanto sobre o débito principal quanto sobre as multas ou, ainda, estabelecer que os juros incidam apenas sobre o valor do débito principal, mas não sobre o das multas.

A União, no caso, é exemplo de unidade federativa que, de longa data, produz regramentos próprios quanto à incidência de juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Assim o fazendo, a União encontra resguardo jurídico no art. 161 do CTN, mas afasta a eficácia da norma geral veiculada neste dispositivo.

Portanto, para a solução do caso concreto, a questão não se esgota com a compreensão da norma geral veiculada pelo CTN. É necessário saber qual o tratamento foi atribuído pelo legislador ordinário à matéria, o que obriga que se considere o teor da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

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.

Como se pode observar, valendo-se de sua competência, o legislador ordinário decidiu:

- prever a incidência de juros de mora sobre **multas isoladas** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 43);
- prever a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de **tributos e contribuições** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 61);
- não prever nada quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício.

A evolução legislativa demonstra que não se trata de um silêncio insignificante, mas expressão de decisão conciente do legislador. As leis que se sucederam, em especial, o Decreto-lei n. 2.232/87, a Lei n. 7.691/88, a Lei n. 7.738/89, a Lei n. 7.799/89, a Lei n. 8.218/91, a Lei n. 8.383/91, a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a Lei n. 10.522/02, demonstram que a decisão do legislador variou no tempo, por vezes determinando a incidência de juros sobre a multa de ofício, por vezes a excluindo. Há uma diferenciação relevante: o dispositivo não estabelece, por si, a incidência de alguma taxa de juros sobre a multa, mas possibilita que leis específicas a estabeleça.¹

Essa retrospectiva é relevante para constatar que o legislador competente não agiu ao acaso: trata-se de silêncio eloquente do legislador que, ao tutelar a matéria, deixou conscientemente de prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Embora o entendimento ora exposta tenha restado vencido no julgamento do presente caso, este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

¹ Nesse sentido, vide, por exemplo: FAJERSZTAJN, Bruno. Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal, in Revista Dialética de Direito Tributário v. 132. São Paulo : Dialética, 2006, p.127 e seg. LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO Impresso em 25/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexiste similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE -
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

(Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão n. 9101-000.722. CSRF, 15.12.2010.)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE -
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

(Processo nº 16327.004079/2002-75. Acórdão n. 101-96.008. TO, 01.03.2007)

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE -
Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.
(Processo nº 10980.013431/2006-05. Acórdão nº 101-96.607, TO, 06.03.2008)

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

(Processo nº 16327.004252/2002-35. Acórdão nº 202-16.397, TO, data da publicação 14.06.2005) (grifo nosso)

Nesse seguir, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte, de forma a reconhecer a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinatura digital)

Conselheiro Luís Flávio Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênia para **divergir** quanto ao entendimento apresentado sobre a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o **objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária**:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por

LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**. Doutrina de Ives Gandra Martins ratifica o entendimento:

A obrigação tributária abrange tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária. O pagamento, seja do tributo, seja da penalidade pecuniária - que são duas espécies do gênero obrigação tributária - , extingue o crédito tributário.

A obrigação principal é efetivamente uma obrigação tributária. A obrigação acessória é uma obrigação administrativa, porque, quando ela passa a ser tributária, deixa de ser acessória e passa a ser principal. Há que se observar que não é toda penalidade tributária que se constitui em sanção com conformação de obrigação tributária. A penalidade que implica a perda de liberdade, que é insita ao campo do Direito Tributário, essa, evidentemente, não é uma obrigação tributária. A obrigação tributária é, como vimos, gênero do qual são espécies o tributo e a penalidade. Entretanto, esta só comprehende a penalidade pecuniária. Se a penalidade for de outra natureza, tributária não é. As obrigações acessórias, aquelas que os contribuintes são obrigados a fazer em nome do fisco e para o fisco, como a escrituração dos seus livros, a manutenção dos seus documentos, a emissão de notas fiscais, essas obrigações acessórias, na verdade, não são obrigações tributárias, são obrigações administrativas. O contribuinte se transforma numa longa manus da Administração, e é evidente que essas obrigações acessórias, quando descumpridas, merecem uma penalidade, e sempre que merecerem uma penalidade pecuniária passam a ser obrigações principais e entram naquela conformação do art. 113 (Curso de direito tributário, Col. Audio-Juris., fita n. 6, lado A)." (grifei)"

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/08/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 24/08/2016 por

LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 25/08/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 25/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela 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.

Verifica-se, assim que tanto tributo quanto penalidade estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.

Portanto, voto do sentido de **negar provimento** ao recurso interposto pela Contribuinte.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura