



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

Processo nº 10980.723322/2015-82
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.250 – 2ª Turma
Sessão de 23 de junho de 2016
Matéria Normas Gerais - juros de mora sobre multa de ofício
Recorrente HSBC BANK BRASIL S.A. - BANCO MÚLTIPLO (SUCESSORA DE LLOYDSTSB BANK PLC)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado

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, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martínez López, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 04/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR, ANA PAULA

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

Autenticado digitalmente em 04/07/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 04/0

7/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por CARLOS ALBERTO FREITA

S BARRETO

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

FERNANDES, ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PATRICIA DA SILVA, LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS, RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI e GERSON MACEDO GUERRA.

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda na Fonte, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora, incidente sobre remessas de juros ao exterior, efetuadas durante o ano calendário 2004.

Em sessão plenária de 14/04/2014, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2202-002.615, assim ementado:

*" ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Período de apuração: 09/01/2004 a 10/09/2004

*NULIDADE - CARÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL -
INEXISTÊNCIA*

As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões, ainda mais quando o fundamento argüido pelo contribuinte a título de preliminar se confundir com o próprio mérito da questão.

*IRRF. OPERAÇÕES DE RENDA FIXA. BENEFICIÁRIO
RESIDENTE NO EXTERIOR. OPERAÇÕES CONJUGADAS.*

Sujeitam-se à incidência de IRRF, à alíquota do 15%, os rendimentos decorrentes de operações de renda fixa, de contribuintes residentes no exterior, inclusive aquelas obtidas por meio de operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como, no mercado de balcão.

Preliminares rejeitadas.

Recurso negado."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do Colegiado, QUANTO AS PRELIMINARES: Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. QUANTO AO MÉRITO: Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rafael Pandolfo, Guilherme Barranco de Souza e Pedro Anan Junior que proviam o recurso. O Conselheiro Pedro Anan Junior apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral pelo contribuinte a Dra. Ana Paula Schincariol Lui Barreto, OAB/SP 157.658."

Cientificada do acórdão em 27/06/2014 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 564), a Contribuinte opôs, em 03/07/2014, os Embargos de Declaração de fls. 566 a 573, rejeitados conforme o Despacho de Admissibilidade de Embargos de fls. 619 a 627.

Intimado da rejeição de seus Embargos em 13/03/2015 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 635), o Contribuinte interpôs, em 27/03/2015, o Recurso Especial de fls. 637 a 806, suscitando as seguintes matérias: necessidade de aplicação da alíquota zero do IR fonte nas operações de Swap com finalidade de proteção (Hedge) de ativos e passivos da oscilação do dólar americano e do iene japonês; nulidade do lançamento fiscal fundamentado apenas em prova emprestada; e juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao Recurso Especial do Contribuinte foi dado seguimento parcial, admitindo-se à Instância Especial apenas a matéria "**juros de mora sobre a multa de ofício**", conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 809 a 818, o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 819/820.

No Recurso Especial, relativamente à matéria que teve seguimento, o Contribuinte alega, em resumo:

- é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada nesse processo, por absoluta ausência de previsão legal, merecendo reforma a decisão recorrida também com relação a esse ponto;

- isso porque o entendimento exarado no acórdão recorrido conflita com posição adotada pelo Plenário dessa E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, em julgamento ocorrido nos autos do processo administrativo no 10680.002472/2007-23 (Acórdão paradigma no 9101-00.722), no dia 08.11.2010, negou provimento a recurso especial da PGFN, reconhecendo a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161, do Código Tributário Nacional:

"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." (Acórdão paradigma no 9101-00.722 - g.n.)

- mbora a leitura da ementa acima transcrita já seja suficiente para demonstrar a existência de divergência, a leitura do voto condutor da lavra da Conselheira Relatora, Karem Jureidini Dias, a deixa ainda mais evidente nos seguintes termos:

"Por fim, a Lei nº 9.430/97, em seu artigo 61 passou a dispor que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:(...)"

Partindo do disposto no referido artigo, a discussão centrou-se na interpretação da expressão 'débitos decorrentes de tributos e contribuições'. A Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

No entanto, este Conselho Administrativo, por meio de diversos julgados - Acórdão no 1402-00.213, sessão de 06/07/2010 e Acórdão no 107-09526, sessão de 16/10/2008, por exemplo -

interpretando a citada expressão do artigo 61 da Lei no 9.430/96, entendeu o seguinte:

'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 no 9.430/96, 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.'

Em outras palavras a regra veiculada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, **de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.**

Assim, a conclusão dos referidos acórdãos, dentre outros, foi no sentido de que **a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei no 9.430/97:(...)**

Desde logo, tendo em vista não se tratar, *in casu*, da multa isolada prevista no artigo 43 da Lei no 9.430/96, configura-se como inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora incidente sobre a multa de ofício.

Com relação à interpretação dos artigos 43 e 61 da Lei no 9.430/96, importante, ainda, apontar relevante consideração feita em alguns julgados deste Conselho Administrativo (por exemplo no Acórdão no 104-22.508, sessão de 13/06/2007), no sentido de que '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.'" (Fls. 06/07 - g.n.)

Ao final, o Contribuinte pede a reforma da decisão recorrida, seguindo-se o estabelecido no acórdão paradigma.

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 16/09/2015 (Despacho de Encaminhamento fls. 859) e, em 1º/10/2015, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 860 a 866 (Despacho de Encaminhamento de fls. 867), contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- de início, importa analisar a aplicação de juros sobre a multa de ofício com espeque no 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.”

- trata-se, porém, de interpretação literal, que, como é cediço, consiste no processo hermenêutico mais simples;

- em uma análise sistemática do Código Tributário Nacional, concluir-se-á que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa;

- o art. 113, § 1º, do CTN, preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário;

- a obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro;

- neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário;

- o conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN:

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

- desta forma, por ser a multa, indubitavelmente, obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa, logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional (cita doutrina de Hugo de Brito Machado);

- neste sentido, válido transcrever relevantes julgados do Colendo Superior Tribunal de Justiça, *in verbis* :

*“TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA
CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.*

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.”

(2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJ 11/05/2010)

*“TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA.
INCIDÊNCIA LEGITIMIDADE.*

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.”

(2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, DJ 14/09/2009)

- especificamente sobre a questão, assim já se pronunciou o advogado Bruno Fajersztajn em artigo doutrinário publicado na Revista Dialética de Direito Tributário:

“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.

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.’ (destaquei)

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.”

- mais adiante, o mesmo jurista arremata:

“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 desse 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.

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.”

- essas razões já seriam suficientes para se concluir pela incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário (principal mais multa de ofício);

- apesar disso, pode-se dizer que, a permanecer o entendimento literal segundo o qual na expressão “crédito não integralmente pago” não estaria incluída a multa de ofício, a eficácia de qualquer penalidade pecuniária, seja pelo descumprimento da obrigação principal, seja pelo da obrigação acessória, restaria comprometida;

- e que, como se sabe, a inobservância da obrigação acessória converte-a em obrigação principal “relativamente à penalidade pecuniária”, consoante o § 3º, do art. 113 do CTN. E, como visto, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, a qual, na hipótese, tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária;

- assim, pela interpretação literal que se pretende aplicar, o crédito tributário decorrente de obrigação principal que tenha por objeto o pagamento de penalidade pecuniária não sofreria acréscimos de juros de mora, mesmo quando não integralmente pago no vencimento, pois poderia ser feita a mesma indagação sobre a que penalidades cabíveis estaria se referindo o caput do art 161 do CTN;

- tal interpretação não se coaduna com a legislação pátria e gera desestímulo ao seu pagamento, eis que o contribuinte pode lucrar com a sua mora, mediante aplicação do recurso em investimentos que sejam remunerados com base nessa taxa;

- assim, resta comprovada a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que se negue provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

Às fls. 858 consta informação da DRF em Curitiba/PR, datada de 16/09/2015, no sentido de que:

- o processo original - 10980.016931/2008-52 - teve seus débitos congelados para negociação de parcelamento da Lei nº 12.996, de 2014, o que impediu o trabalho naquele momento para ajuste no sistema SIEF/Processo;

- o contribuinte ajuizou ação judicial, com decisão que suspende a exigência dos débitos exigíveis (Principal e juros moratórios e Multa de Ofício - Ação Ordinária nº 5044445-93.205.4.04.7000/PR).

- seguindo a orientação de nota técnica, foi formalizado o presente processo - 10980-723.322/2015-82 - que segue com o litígio dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e, relativamente à matéria que obteve seguimento - **juros de mora sobre a multa de ofício** - atendeu aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, nesta parte.

Conforme o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidem juros de mora à taxa SELIC. Confira-se:

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 do pagamento.

Quanto à aplicação da taxa Selic propriamente dita, a questão já se encontra sumulada, conforme a seguir:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Por outro lado, de acordo com os artigos 113, § 1º, e 139, do CTN, o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si, quanto a penalidade pecuniária, o que inclui a multa de ofício proporcional de caráter punitivo. Confira-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.

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

Destarte, quando a Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 61, utiliza a expressão "**débitos decorrentes de tributos e contribuições**", a única interpretação cabível é no sentido de

que se trata da integralidade do crédito tributário, incluindo-se a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em decisão de 04/12/2012:

"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.

Confira-se o inteiro teor da decisão:

"Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível 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."

Com efeito, a posição assumida pelo acórdão recorrido espelha a jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, confira-se:(...)" (grifei)

A matéria integrou inclusive o Informativo STJ nº 0511, de 06/02/2013:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012."

Quanto à jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, poem ser citados os seguintes julgados:

"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 9101-002.209, de 03/02/2016)

"JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. 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 a qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic." (Acórdão nº 9202-003.700, de 27/01/2016)

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento." (Acórdão nº 9303-003.385, de 25/01/2016)

Diante do exposto, seguindo a jurisprudência do STJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora