



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

**Processo n°** 11030.721698/2015-54  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.510 – 1ª Turma  
**Sessão de** 3 de abril de 2018  
**Matéria** JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrente** ÁGUAS MINERAIS SARANDI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

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.

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 maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **ÁGUAS MINERAIS SARANDI LTDA** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”) em face do acórdão n. **1103-001.004** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 1ª Turma, 3ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário, restando assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

NULIDADE - FUNDAMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS

Do contexto do relatório de ação fiscal que integra os lançamentos resultam com bastante clareza tanto o suporte fático quanto o fundamento jurídico para as glosas efetuadas. Ademais, o mero erro na capitulação legal ou infralegal não é causa de nulidade do lançamento. Essencial é o motivo, que deve ser claro e preciso. É o que se dá no caso vertente. Inexistência de nulidade.

NULIDADE - APLICAÇÃO DO ART. 148 DO CTN

A questão não é de aplicação do art. 148 do CTN. Sendo o caso, a aplicabilidade é da hipótese de arbitramento do lucro do art. 530 do RIR/99. E a quantificação do valor arbitrado se dá segundo critérios definidos pela lei. Daí ser inaplicável o art. 148, in fine, do CTN. Inexistência de nulidade.

NULIDADE - GLOSA DE DESPESAS - ARBITRAMENTO DO LUCRO

Ordinariamente, quando se glosam despesas relativamente expressivas ao total das despesas, impõe-se o arbitramento, sob pena de vício substancial do lançamento, pois tal glosa representaria a imprestabilidade da escrituração contábil, implicando tributar o que não é expressão de renda. No caso em dissídio, a questão comparece em outros termos. Aqui, dada a simulação da Sociedade em Conta de Participação, há quantificação precisa do sobrevalor embutido nos custos deduzidos, contrabalanceado pelas receitas excluídas - por sua exclusão como lucros distribuídos - as quais, corretamente, não foram glosadas. Inexistência de nulidade.

SIMULAÇÃO - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO AO SÓCIO OCULTO

O investimento da recorrente, para se tornar sócio oculto, i.e., para fortalecer o empreendimento do sócio ostensivo, é de valor simbólico. O único sócio oculto (recorrente), sobre ser o único cliente da Sociedade em Conta de Participação (SCP), recebia 65% do faturamento bruto da SCP, a título de distribuição de resultados dessa - receita não tributável. Conflito de interesses. Incompatibilidade entre causa típica de uma SCP e o fim prático pretendido pelas partes, a configurar simulação da SCP. Diante da simulação da SCP, fica caracterizada a majoração indevida de 65% dos custos dos kits para produção de refrigerantes, na medida em que foi mantida a exclusão das receitas dos 65%, o que implicaria glosa em duplicidade.

**MULTA QUALIFICADA.**

No quadro exposto, não há elementos que concorram para uma simulação “inocente”. Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se ponha numa linha divisória tênue ao olhar natural ou sob as lentes defasadas. No caso vertente, não se afigura factível mesmo um erro de proibição.

**ILEGALIDADE DA TAXA SELIC E INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA**

A Súmula CARF no 4 reconhece ser devida a taxa Selic. A constitucionalidade da multa é matéria cujo enfrentamento é defeso a este órgão julgador, conforme a Súmula CARF no 2.

**JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incidem juros de mora calculados com base na taxa Selic, tese confirmada em reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688-PR, julgado em 4/12/12).

O contribuinte opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo Colegiado da Turma *a quo* (**e-fls. 678 e seg.**).

O contribuinte, então, interpôs recurso especial, requerendo a reforma do acórdão *a quo* em relação às matérias “legalidade do planejamento tributário adotado”, “legalidade da criação da SCP”, “qualificação da multa de ofício” e “cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício” (**e-fls. 697 e seg.**).

Os despachos de admissibilidade e de reexame de admissibilidade concluíram que apenas a matéria “cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício” deveria ser admitida (**e-fls. 902 e seg.; e-fls. 907 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões, nas quais, embora não se oponha ao conhecimento do recurso especial, requer lhe seja negado provimento, com a manutenção da decisão recorrida (**e-fls. 931 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos para a admissibilidade do recurso especial quanto à matéria pertinente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, razão pela qual não merece reparos.

Quanto ao mérito do recurso, a controvérsia interpretativa não se refere 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, quanto à 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 consciente 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.

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.

Este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistente 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)

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)  
Luís Flávio Neto

## Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia ao voto do Relator, entendo por negar provimento ao recurso especial do contribuinte, tendo sido acompanhada pela maioria deste Colegiado.

Ressalvo que em precedentes desta Turma, pronunciei-me pela ilegitimidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício (acórdãos 9101-003.053 e 9101-003.216, dentre outros).

Ocorre que, diante de reiterados julgamentos em que reestei vencida, curvo-me ao entendimento predominante do Colegiado, ponderando que a matéria é unicamente de direito e há orientação prevalecente na jurisprudência do CARF pela manutenção da cobrança de juros sobre a multa.

A esse respeito, destaco voto elaborado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Presidente desta Turma e do CARF (acórdão **9101-003.376**):

*A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, 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-se (sublinhei):*

*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.(grifo nosso)*

*De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):*

*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.*

*Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.*

*Vale transcrever os dispositivos:*

*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.*

*Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no*

*retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, caput, da Lei nº 9.430, de 1997.*

*Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo "decorrente", como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401001.653:*

*É importante notar que no caput do art. 61, o texto é "débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições" e não meramente "débitos de tributos e contribuições". O termo "decorrentes" evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.*

*Com base no art. 161, caput, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", dispondo o seguinte:*

*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. (Grifei)*

*Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.*

Sobreleva considerar, ainda, que a orientação do E. Superior Tribunal de Justiça é também pela manutenção da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício. Destaco ementas de acórdãos das duas Turmas de Direito Público:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no RESP 1335688, DJ de 04/12/2012, Primeira Turma)*

*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. (Superior Tribunal de Justiça, Resp 1129990, DJ de 01/09/2009, Segunda Turma)*

Os referidos julgamentos não foram submetidos à sistemática de recursos repetitivos.

No entanto, em respeito à orientação do STJ – como também o entendimento da maioria desta Turma a respeito de matéria de direito – voto por **negar provimento ao recurso especial do contribuinte** quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, adotando as razões dos votos acima referidos.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa