



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

**Processo n°** 15504.019137/2010-14  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-005.031 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de abril de 2017  
**Matéria** JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO INTERMEDIUM SA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e a multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim 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 da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal,

Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n.º 3403-003.375, de 11 de novembro de 2014 (fls. 1448 a 1475 do processo eletrônico), especificamente face a parte do acórdão que decidiu que carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício, proferido pela Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, que decidiu negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: 1) por maioria de votos, determinou-se a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado; e 2) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à exclusão das receitas operacionais da base de cálculo da contribuição, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2008*

*RETORNO SOBRESTAMENTO. REPERCUSSÃO GERAL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULA 2-CARF.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Assim, os retornos de sobrestamento sem decisão definitiva do STF (em matérias de reconhecida repercussão geral) devem ser julgados tomando como constitucionais as leis a respeito das quais ainda se aguarda o posicionamento do STF.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.*

*A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos arts. 2º e 3º, caput da Lei no 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2008*

*COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.*

*A base de cálculo da COFINS em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos arts. 2º e 3º, caput da Lei no 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º.*

O presente processo tem origem nos autos de infração lavrados para exigência, respectivamente, de COFINS (de março de 2006 a dezembro de 2008, acrescida de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 16.019.136,79) e Contribuição para o PIS/PASEP (de julho de 2006 a dezembro de 2008, acrescida de juros de mora e multa de 75%, no total de R\$ 2.324.555,25). Ambas as contribuições são exigidas na sistemática da cumulatividade, em função do disposto no art. 10, I da Lei n.º 10.833/2003, com a alíquota de 4%, conforme art. 18 da Lei n.º 10.684/2003.

O Contribuinte apresentou impugnação argumentando, em síntese, que: (a) obteve decisão judicial transitada em julgado em 19/12/2005, no mandado de segurança n.º 1999.38.00.016025-9, “acolhendo sua pretensão de excluir da base de cálculo da COFINS todos os ingressos não provenientes da efetiva prestação de serviços, como é o caso das receitas financeiras (denominadas pela fiscalização de ‘receitas da atividade’)”; (b) todas as receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços estão registradas no grupo contábil denominado “rendas de prestação de serviços” (conta COSIF 7.1.7.99.00-3) e foram regularmente tributadas; (c) a PFN e a DRF/Belo Horizonte manifestaram-se favoravelmente à metodologia adotada para a base de cálculo da COFINS, decorrente da ação transitada em julgado, depois mudando de posicionamento (em afronta aos princípios da moralidade e da segurança jurídica, e violando o art. 146 do CTN pela aplicação retroativa de novo critério jurídico, introduzido em 29/06/2010, no bojo do processo de cobrança n.º 10833.000393/2010-92, e na presente autuação); (d) possui idêntica discussão judicial para a Contribuição para o PIS/PASEP (no mandado de segurança n.º 2006.38.00.004978-0), com sentença de procedência (desonerando-a liminarmente da contribuição em relação às “receitas que auferem das operações de créditos e serviços permitidos pelo Banco Central do Brasil, o que constitui seu objeto social”), aguardando recurso de apelação interposto pela União (com a liminar ainda produzindo efeitos); (e) a RFB aplicou o entendimento expresso no Parecer PGFN/CAT n.º 2.773/2007 (contendo argumentos que foram afastados pelas decisões judiciais) sem qualquer nova diligência ou intimação específica à instituição,

ignorando as discussões judiciais travadas em ambas as ações (e a coisa julgada, em relação à COFINS), e passou a tributar, sem análise detalhada, todos os grupos contábeis classificados como “receitas operacionais”, presumindo-os como incluídos na base de cálculo das contribuições; (f) a RFB deveria ter investigado o conteúdo de cada conta contábil integrante dos diversos grupos, apontando os valores que, no seu entender, seriam receitas da atividade da instituição, o que não foi feito; (g) sequer foi observada a metodologia prevista para apuração na base de cálculo para instituições financeiras da Lei n.º 9.718/1998 e da IN SRF n.º 247/2002, não promovendo as deduções pertinentes (v.g. “rendas de participações” e despesas de captação - conta COSIF 8.1.1.00.00-8) e tributando valores que deveriam ter sido excluídos da base de cálculo (v.g. “rendas de títulos e valores mobiliários”); (h) o lançamento é improcedente, por não estar identificada corretamente a matéria tributável (art. 142 do CTN), não tendo o fisco o cuidado de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, mesmo tendo condições de fazê-lo (visto que toda documentação solicitada foi entregue); (i) os valores registrados nos grupos contábeis denominados “rendas de operações de créditos” (com registro dos financiamentos concedidos aos clientes), “rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez” (aplicações de recursos próprios da instituição no âmbito da CETIP - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos), “rendas de títulos e valores mobiliários” (aplicações com recursos próprios da instituição no mercado financeiro), “rendas de participações” (com registro de valores provenientes da variação da participação societária da instituição em empresas coligadas e controladas avaliada pelo método de equivalência patrimonial) e “outras receitas operacionais” (recuperação de créditos baixados como prejuízo, recuperação de encargos e despesas, reversão de provisões, e juros recebidos em razão de pagamento em atraso de financiamentos concedidos) não integram a base de cálculo das contribuições, pois a definição de faturamento encampada pela Constituição corresponde à “receita bruta proveniente da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços, não podendo ser alterada, sob pena de violação ao art. 100 do Código Tributário Nacional”; (j) a definição de serviços financeiros do GATS limita-se ao âmbito do próprio acordo, como nele expresso, e a definição do Código de Defesa do Consumidor é restrita às relações de consumo, de modo que não podem ser utilizadas para delimitação de competência tributária; (k) a cobrança de juros e multa em relação à COFINS ofende o parágrafo único do art. 100 do CTN (pois a empresa se pautou pelo entendimento considerado correto pela própria RFB); (l) ainda que se pudesse constituir crédito em relação à Contribuição para o PIS/PASEP, a medida seria exclusivamente para prevenir a

decadência, não se podendo lançar a multa de ofício, conforme prevê o art. 63 da Lei no 9.430/1996; e (m) não incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

A 1ª Turma da DRJ/BHE decidiu unanimemente pela parcial procedência da impugnação, sob os argumentos de que: (a) são distintos os objetos da autuação e dos processos judiciais, não havendo violação da coisa julgada nem concomitância; (b) as instituições financeiras podem efetuar diversas deduções em relação a suas receitas, previstas nos §§ 5o e 6o do art. 3.º da Lei n.º 9.718/1998, e disciplinados pela IN SRF n.º 247/2002; (c) “em uma instituição financeira, as receitas financeiras decorrem de serviços prestados aos clientes (financiamentos, empréstimos, operações de câmbio na importação ou na exportação, colocação e negociação de títulos e valores mobiliários, aplicações e investimentos, capitalização, seguros, arrendamento mercantil, administração de planos de previdência privada e tantas outras mais) não constituindo mero ganho financeiro como acontece com outras empresas”, sendo, portanto, operacionais, e compondo a base de cálculo das contribuições, conforme explicita a Nota Técnica COSIT n.º 21, de 28/08/2006; (d) o Código de Defesa do Consumidor aplica-se às atividades das instituições financeiras, conforme decidiu o STF na ADIn n.º 2.591-1/DF, e o GATS tem a mesma hierarquia das leis tributárias ordinárias, conforme ADIn n.º 1.480; (e) não houve violação ao art. 142 do CTN, pois é correto o entendimento de que todas as receitas operacionais devem compor a base de cálculo das contribuições; (f) assiste razão à impugnante quando alega que não foi observada a metodologia específica para apuração da base de cálculo das contribuições, devendo ser excluídos os valores registrados nos grupos contábeis “rendas de participações”, “recuperação de créditos baixados como prejuízo” e “reversão de provisões operacionais” e deduzidos os valores registrados no grupo denominado “despesas de captação”; (g) não se aplica o disposto no art. 146 do CTN pois não houve verificação da regularidade dos recolhimentos mediante fiscalização, mas meramente manifestações sobre valores depositados judicialmente ou recolhidos durante o trâmite de ação judicial; (h) também não se aplica o parágrafo único do art. 100 do CTN, pois as referidas manifestações não representam norma abstrata e impessoal; (i) não se pode apreciar a questão da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, visto que não está presente na autuação; e (j) acórdãos de tribunais administrativos não possuem eficácia normativa.

Inconformado com a decisão o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, bem como, a DRJ/BHE em função dos valores exonerados de Cofins e Pis/Pasep apresentou Recurso de Ofício.

O colegiado entendeu em negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: 1) por maioria de votos, determinou-se a exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado; e 2) pelo voto de qualidade, negou-se provimento quanto à exclusão das receitas operacionais da base de cálculo da contribuição.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1485 a 1508) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, especificamente na parte do acórdão que decidiu que carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício. A divergência suscitada foi em razão da exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida na autuação.

Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, o acórdão de n.º 3202-001.178, cujo inteiro teor da ementa foi transcrito no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 1510 e 1511, sob o argumento de ter ficado comprovada a divergência jurisprudencial, pois na decisão recorrida, a turma julgadora entendeu que não existe base legal à incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício, já o paradigma citado, firma entendimento diverso, no sentido de que a multa de lançamento de ofício integra o crédito tributário, sobre o qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

O Contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 1526 a 1551, nos termos do despacho às fls. 1572 a 1572 estes foram admitidos para inclusão em pauta de julgamento.

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF decidiu por unanimidade de votos, rejeitar os embargos de declaração apresentados pelo contribuinte – acórdão nº 3401-003.103 (fls. 1575 a 1582).

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 1556 a 1566 manifestando para que seja negado provimento ao recurso especial e mantido o v. acórdão.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 1657 a 1736) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário. A divergência suscitada pelo contribuinte diz respeito: I - ao cabimento dos embargos de declaração e atendimento aos seus pressupostos para fins de sanar equívoco na apreciação de prova documental; II - à nulidade da decisão recorrida pela ausência de apreciação de provas carreadas aos autos; III - à nulidade da decisão recorrida pela ausência de apreciação de argumentos de defesa; IV - ao alcance da declaração de inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 em ação judicial própria de instituição financeira, e; V - à impossibilidade de relativização da coisa julgada.

Para comprovar as divergências foram apresentados como paradigmas os acórdãos de números 101-93.858, 2401-002.846, CSRF/03-03.358, CSRF/01-05.134, 3402-001.714, 3403-003.571, 9101-002.087 e 302-37.847. Foram juntados cópias de inteiro teor as fls. 1780 a 1872.

Foi negado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, conforme despacho às fls. 1917 a 1927, sob os seguintes argumentos a) a falta de prequestionamento das matérias atinentes às divergências II, III e V, e; b) a falta de comprovação material do dissídio quanto às divergências I e IV.

No reexame de admissibilidade foi mantido o despacho que negou seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte – fls. 1928 e 1929.

O Contribuinte apresentou Pedido de Reconsideração (fls. 1933 a 1947) que não foi conhecido, conforme despacho de fls. 1959 e 1960.

É o relatório em síntese.

## Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, devendo, portanto, ser conhecido.

A discussão posta nos autos restringe-se à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto à esse tema, entendo que a autoridade fazendária não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Assim, entendo da mesma forma que o relator do acórdão recorrido – o que peço licença para transcrever parte do voto:

*Em relação a juros de mora sobre a multa de ofício, vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma pela não incidência, há mais de dois anos, e diversos acórdãos, como o de nº 3403002.367, do qual se extrai a argumentação a seguir.*

*O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:*

*“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” (grifo nosso)*

*Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.*

*Segue-se então, para o 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.

§ 2o O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

*As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.*

A Lei no 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

*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.*

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei no 10.522/2002:

*“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1o de janeiro de 1997.*

*§ 1o A partir de 1o de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.*

*§ 2o Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*

*§ 3o Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de*

*dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)*

*Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revelasse insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.*

*Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entendeu-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.*

Como se verifica, a Lei n.º 9.430/96 estabelece, em seu art. 61, a disciplina referente à multa de mora e aos juros de mora incidentes sobre o débito tributário. A multa de ofício, por sua vez, é tratada no art. 44 do mesmo diploma legal.

Ou seja, a multa de ofício será aplicável nos casos de lançamento de ofício sobre o tributo ou contribuição, caracterizando-se como uma penalidade mais gravosa que a multa de mora, pois o Contribuinte já perdera a oportunidade de realizar o recolhimento espontaneamente.

Nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430/96, haverá a incidência de juros de mora sobre *“os débitos a que se referem o artigo”*, compreendido neste conceito apenas o valor principal do tributo, não servindo de amparo legal à Administração Tributária para proceder à exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício ao cobrar o crédito tributário.

Somente considerando esse dispositivo, vê-se claro que somente os débitos de tributos e contribuições – valor principal - se sujeitam aos juros de mora, e não os decorrentes de multa de mora.

Portanto, não há qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao Contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Ademais, importante trazer que não há como se entender que o débito tributário seja composto por juros de mora e outras penalidades tributárias, vez que a legislação vigente, em respeito à natureza jurídica de cada evento, demonstra a segregação de cada débito, quer seja, de débito tributário, débito decorrente de encargos moratórios e débito relativo à penalidade administrativa.

Quanto ao art. 161 do Código Tributário Nacional, o mesmo também não é fundamento a autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque o termo "crédito" empregado na sua redação refere-se ao tributo, e nesse conceito não se enquadra a multa.

Não por outra razão, o próprio artigo de lei faz uma ressalva em relação às penalidades, ao citar "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária".

Quanto a este tema restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão nº 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo nº 10768.010559/2001-19, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, in verbis:

*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."  
(original sem grifo)*

*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, poderias-e, 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 CTN 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.*

Ademais, torna-se impossível também ignorar os entendimentos proferidos no mesmo sentido da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF ao julgar recurso especial nº 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133), bem como da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1401-00.027), da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29 (Acórdão nº 2201-00.126).

Desta maneira entendo ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no caso dos autos.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*  
Érika Costa Camargos Autran

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas tenho entendimento diferente sobre a matéria.

Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que 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. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

*"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.*

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas:

*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. (Acórdão CSRF nº 9101-002385, de 12/07/2016, Processo 10932.000633/2009-05, relator do voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura).*

*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. (Acórdão CSRF nº 9202-004250, de 23/06/2016, Processo 10980.723322/2015-82, relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

Processo nº 15504.019137/2010-14  
Acórdão n.º **9303-005.031**

**CSRF-T3**  
Fl. 17

---

*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 CSRF nº 9303-003480, de 25/02/2016, Processo 16682.721207/2011-91, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas).*

Diante do acima exposto, voto por dar provimento ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal