



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.001441/2009-22
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.141 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ
Recorrente ING BANK NV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PAGAMENTOS DE GRATIFICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES A DIRETORES. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE DIRIGENTE/ADMINISTRADOR. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ E CSLL.

Evidenciado que os diretores da autuada exerciam atividades de dirigentes e administradores dos negócios da pessoa jurídica, cabível o enquadramento no art. 303 do RIR/99, que prevê a indedutibilidade dos valores com despesas de “gratificações” e “participações no resultado” atribuídas aos mesmos na apuração do lucro real. A indedutibilidade dessas despesas é também aplicável na apuração do resultado do exercício, base de cálculo da CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Quanto à essa última matéria ficaram vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo (relator) e Maria Elisa Bruzzi Boechat. Designado, para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata o presente processo de lançamentos formalizados em Autos de Infração do IRPJ e reflexo na CSLL, relativo aos anos-calendário de 2006 e 2007, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, com base na taxa Selic.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 146 a 158, a infração apurada refere-se a glosa de despesas pelo pagamento de gratificações e de participação nos lucros (PLR) dos diretores/administradores da autuada, com fundamento no art. 303 do RIR/99.

Na seqüência, por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo parte do Relatório do Acórdão nº 16-34.451, da DRJ/SP1, de fls. 496 a 503, que também passo a adotar:

“ [...]6. A contribuinte registrou as provisões com pagamento das gratificações e de PLR em contrapartida à conta de despesa com provisão, a qual, por ser indedutível, foi adicionada na parte A do LALUR. Contudo, à medida que a empresa efetuava os pagamentos, baixava a provisão e excluía o valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

7. Nos termos do art.303, do RIR/99, e do Parecer Normativo CST, nº 48/72, os pagamentos de gratificações e participações de lucros a administradores são considerados custos ou despesas operacionais indedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls. 130/141, protocolizada em 26/01/2010 e acompanhada dos documentos de fls.142/428, expondo, em síntese, que:

1. Segundo a fiscalização, a PLR e as gratificações foram pagas a dirigentes e administradores, razão pela qual seriam indedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1.1. Entretanto, os pagamentos efetuados a título de PLR e gratificação se destinaram a funcionários com vínculo empregatício, conforme os contratos de

trabalho de fls.208/226, nos termos da CLT, e, por consequência, seria legítima a dedução de tais valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

1.2. As verbas previdenciárias e trabalhistas decorrentes do citado vínculo empregatício foram devidamente pagos aos empregados, bem como incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, conforme as folhas de pagamento de fls.228/276 e os demonstrativos de pagamento e fichas financeiras dos funcionários de fls.278/329.

1.3. Às fls.331/412 é comprovado o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre os valores pagos aos empregados a título da mencionada gratificação.

1.4. Nos termos dos Pareceres Normativos COSIT nº 48/72 e nº 109/75, conclui-se que a diferença primordial entre o administrador e o funcionário que exerce função de gerência reside na autonomia concedida a cada um deles.

1.5. O administrador, seja empregado ou não, dita a política da empresa, implanta as normas, sem estar submetido ou subordinado a nenhum outro representante da empresa que possa obstá-lo em tal função, ou seja, a ele compete ditar as diretrizes da empresa sem que tal função seja supervisionada ou subordinada por outrem.

1.6. Já, ao funcionário que exerce função de gerência, compete, tão somente, colocar em prática as diretrizes ditadas pelo administrador, sendo-lhe vedada a elaboração das mesmas.

1.7. No presente caso, a impugnante é mera filial de instituição financeira sediada em Amsterdã, Holanda, competindo-lhe apenas a implementação dos planos de metas traçados por sua matriz, ou seja, a administração é inteiramente realizada na Holanda, cabendo aos funcionários da filial apenas a função de gerência, a fim de implementar as diretrizes traçadas, com ausência de autonomia dos funcionários em relação à definição das políticas da empresa. .

1.8. Internacionalmente é distribuído pela matriz o "Manual MASS para o MTP 2010" (fls.416/428), que é um cronograma das atividades e metas a serem cumpridas no ano a que se referem, estimando uma previsão das datas em que, no caso a filial Brasil, deve reportar matriz suas informações e dados financeiros, para que esta possa traçar as diretrizes globais da instituição financeira.

1.9. Em determinadas hipóteses, até mesmo as atividades corriqueiras das instituições financeiras devem ser reportadas aos administradores estrangeiros, como, por exemplo, no caso de uma concessão de crédito de valor mais elevado. Neste caso, a filial Brasil, deve encaminhar o pedido de concessão de crédito, contendo a mera opinião do gerente nacional, classificado como "manager C", para aprovação do gerente responsável pela região da América, denominado "manager B", para que este proceda à análise e aprovação do crédito solicitado.

2. Caso se entenda que os funcionários da impugnante são administradores, os valores pagos a eles poderiam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em função do disposto no art.357, do RIR/99."

Ao examinar o litígio, a DRJ/SP1 emitiu o Acórdão nº 16-34.451, de fls. 496 a 503, julgando improcedente a impugnação e mantendo integralmente os lançamentos fiscais, com o seguinte ementário:

GRATIFICAÇÕES OU PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO PAGAS A DIRETORES. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a interessada apresentou, tempestivamente, recurso voluntário a este colegiado, de fls. 557 a 572., repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória. Adicionalmente, sustenta que o Código Tributário Nacional não autoriza a cobrança dos juros sobre a multa de ofício, requerendo o afastamento dessa incidência.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator

O recurso é tempestivo e nos termos da lei, portanto, dele tomo conhecimento.

O principal ponto do litígio é definir se os valores pagos a diretores/administradores da autuada, a título de gratificação e participação nos lucros, estariam enquadrados na hipótese de indedutibilidade do art. 303 do RIR/99.

Alega a defesa que as despesas glosadas se referem a pagamentos de funcionários com vínculo empregatício, nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT, conforme contratos de trabalho de fls.272/290 e, por consequência, seria legítima a dedução de tais valores do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para melhor clareza, necessário transcrever o art. 303 do RIR/99, fundamento da autuação fiscal:

Art.303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, §3º, e Decreto-Lei n- 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único). (grifos meus)

Da transcrição do texto legal, percebe-se que os pagamentos efetuados aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica, a título de “gratificações” ou “participações no resultado”, não seriam dedutíveis na apuração do lucro das sociedades empresariais. O legislador quis tornar indedutível aquelas parcelas que não são fixas, mas que dependem do atingimento de metas e lucros da empresa.

Diferentemente ocorre no caso da remuneração mensal percebida pelos mesmos dirigentes/administradores por força do seu trabalho e que normalmente tem um valor fixo, independentemente do resultado atingido pela companhia, esta sim dedutível na apuração do lucro real (art. 357 do RIR/99).

Já os documentos constantes dos autos são muito claros em apontar que os valores glosados pela fiscalização referem-se unicamente às “gratificações” ou “participações no resultado” pagas aos seus diretores/dirigentes, conforme relação contida no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 146 a 158.

A recorrente quer fazer entender que os pagamentos foram efetuados a meros empregados da pessoa jurídica e que estes não possuem a natureza de “dirigentes” ou “administradores”, como exige a lei.

Não é o consta dos documentos dos autos. A atuada é pessoa jurídica que atuava em atividades de natureza financeira bancária, controlada por instituição estrangeira de porte e que necessariamente se utilizava de pessoas com reconhecida capacidade técnica e administrativa para fazer frente aos seus negócios no Brasil e, ao final, obter lucro. Prova dessa reconhecida capacidade são os expressivos valores pagos aos seus diretores, nos anos de 2006 e 2007, a título de “gratificações” e “participação nos lucros e resultados” (fls. 151), fato não contestado pela defesa. O fato dos diretores serem empregados da pessoa jurídica, regulados pelo regime da CLT, como alega a defesa, não afasta o exercício de atividades típicas de dirigentes/administradores, o que atrai a indedutibilidade das gratificações/participações pagas.

O que se verifica é que os diretores eram escolhidos e nomeados pelo Conselho de Administração da controladora no exterior, mas que exerciam atribuições de “administradores” de fato da instituição financeira atuada, inclusive com seus nomes aprovados pelo Banco Central do Brasil. Essa matéria foi abordada no voto condutor do acórdão recorrido, cujos fundamentos passo a transcrever e adotar como minhas razões de decidir:

“[...] Ademais, o Parecer Normativo CST nº 48, de 28/01/1972, que reproduz em seu item 9.4 os itens 130 e 131 da IN SRF nº 02/69, ao tratar de remuneração dos sócios, diretores ou administradores, traz ainda em seu item 9.3 o conceito de diretor, a seguir transcrito:

9.3 — Diretores — "denominação dada a toda pessoa que dirige ou administra um negócio ou uma soma determinada de serviços". Exercem a direção mais e/evada de uma instituição ou associação civil, de um companhia ou sociedade comercial, podendo ou não ser acionistas ou associados. Os diretores são, em princípio, escolhidos por eleição de assembleias, nos períodos assinalados nos estatutos ou nos contratos sociais.

Deste modo, cabe ter em mente que os diretores "dirigem" ou "administram" o negócio ou uma soma de serviços dentro do negócio. Diferem dos gerentes comuns,

que apesar de estarem acima dos simples funcionários, não fazem parte da alta administração ou alta gerência da empresa.

É evidente que a administração de uma empresa do porte da contribuinte, que, conforme demonstra a folha de pagamento de fls.228/270, possuía 121 funcionários em dezembro de 2007, não é feita apenas por uma pessoa. Os diretores compõem a alta administração de qualquer grande empresa e não poderia ser diferente no caso da interessada.

Cabe reiterar que as provas trazidas pela impugnantes refutam a tese de que os diretores identificados pela fiscalização seriam meros empregados da empresa.

Nesse sentido, observe-se que, em consonância com o disposto no inciso II, do art.142, da Lei nº 6.404/76, abaixo reproduzido, o conselho de administração elegeu os diretores em questão, conforme demonstram as declarações/deliberações de fls.57/58 e 69/70.

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

Acrescente-se que os termos de rescisão do contrato de trabalho e as fichas financeiras trazidos aos autos pela impugnante são taxativos ao se referirem aos administradores em tela como diretores, conforme se constata a partir de:

a) Deiwes Aparecido Rubira de Assis: (i) termo de rescisão do contrato de trabalho de fls.225 e (ii) fichas financeiras de fls.319/329 - cargo: diretor presidente;

b) Antonio Sergio de Biasi: (i) termo de rescisão do contrato de trabalho de fls.221 e (ii) fichas financeiras de fls.313/316 - cargo: diretor regional OPS & IT;

c) Alexandre Leonel de Rezende: (i) termo de rescisão do contrato de trabalho de fls.210 e (ii) fichas financeiras de fls.280/289 - cargo: diretor estatutário wholesale;

d) Fernando Polato de Oliveira: fichas financeiras de fls.303/312 - cargo: diretor estatutário de operações;

e) Marta Alves: (i) termo de rescisão do contrato de trabalho de fls.214 e (ii) fichas financeiras de fls.290/300 - cargo: head of financial markets.

Além disso, o documento trazido pela contribuinte às fls.416/422, denominado "Serviços Bancários Comerciais de Atacado - Manual MASS para o MTP 2010", comprova que os diretores possuíam autonomia para definir as diretrizes da empresa, conforme fica claro a partir do seguinte excerto de fls.418:

Em 15 de outubro será realizado o retiro da Diretoria (EB) para determinar a alocação de capital e a evolução do custo global, além de discutir oportunidades, ameaças e principais prioridades para as Linhas de Negócios. O resultado dessas discussões será usado como subsídio para as orientações e instruções da Carta de Planejamento, a qual deve ser comunicada pelo Grupo em 23 de outubro."

Já o Regimento Interno da autuada é claro ao estabelecer as atribuições e responsabilidades dos seus administradores, que era composta por uma Diretoria Executiva

constituída de no mínimo dois e, no máximo, oito membros, um dos quais sendo designado Diretor Presidente e os demais recebendo a denominação de Diretores, nos termos do que consta do item “d” do regimento, abaixo transcrito, para melhor clareza, fls. 73:

“Parte D. Administração

4.1. A administração da Filial do ING Bank N.V. incumbe a uma Diretoria Executiva, cujos membros serão sempre indicados pelo Conselho de Administração da Matriz; a Diretoria Executiva será constituída de no mínimo dois e, no máximo, oito membros, um dos quais sendo designado Diretor Presidente e os demais recebendo a denominação de Diretores sem designação específica, todos residentes e domiciliados no Brasil.

4.2. Incumbe aos Diretores, dentre outras atribuições, a responsabilidade pela representação legal no Brasil, além da estrita observância ao disposto no Manual de Normas e Instruções — MNI do Banco Central do Brasil.

[...]

4.5. A Diretoria Executiva indicará, dentre seus membros, aquele responsável pelas operações de câmbio e negócios com outros países.”

Pelo que se percebe da transcrição acima, a administração da instituição bancária era exercida, efetivamente, por seus diretores com a incumbência, dentre outras atribuições, da responsabilidade pela representação legal no Brasil e pelas operações de câmbio e negócios com outros países, o que evidencia tratar-se de responsabilidades acima daquelas desempenhadas por simples empregados, como quer entender a recorrente.

Dessa forma, correto o seu enquadramento nos termos do art. 303 do RIR/99, que proíbe a dedutibilidade das “gratificações” e “participações no lucro e resultado” pagas aos dirigentes da companhia como custo ou despesa operacional na apuração do IRPJ.

Quanto à exigência da contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, tem-se que a mesma foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

De acordo com os dispositivos transcritos, verifica-se que a hipótese de incidência da CSLL é a existência de “lucro”, apurado de acordo com o “resultado do exercício” da pessoa jurídica, base de cálculo dessa contribuição.

Já o “resultado do exercício” das sociedades é apurado de acordo com a lei comercial, art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e alterações:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (grifos meus)

Dos dispositivos acima transcritos verifica-se que o “resultado do exercício”, base da cálculo da CSLL, é apurado após o “lucro operacional” da pessoa jurídica.

Por fim, o art. 45, § 3º da Lei nº 4.506, de 1964 é claro ao estabelecer que não serão consideradas no “lucro operacional” as despesas com as “gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores”:

Art. 45. Não serão consideradas na apuração do lucro operacional as despesas, inversões ou aplicações do capital, quer referentes à aquisição ou melhorias de bens ou direitos, quer à amortização ou ao pagamento de obrigações relativas àquelas aplicações.

§ 1º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício deverá ser capitalizado para ser depreciado ou amortizado.

§ 2º Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos

dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, que não serão dedutíveis como custos ou despesas operacionais. (grifos meus)

Assim, como as despesas com as “gratificações ou participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores” não devem fazer parte do “lucro operacional”, conseqüentemente também não fazem parte do “resultado do exercício”, base de cálculo da CSLL, de modo que também deve ser negado o direito à dedutibilidade dessas despesas para fins de apuração da CSLL.

Por fim, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entende-se pela sua aplicabilidade, porque esta compõe o montante do crédito tributário constituído.

Com efeito, essa matéria foi muito bem abordada no Acórdão nº 9101-00.539 da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, sessão de 11 de março de 2010, tendo como Redatora Designada a ilustre Conselheira Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos passo a transcrever e adotar como minhas razões de decidir:

“De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), “interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

“Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação.” (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"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 tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

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

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

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a 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.”

Em face do exposto, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues de Lima, Redator designado

Trata o presente voto apenas do julgamento de juros sobre a multa de ofício, objeto de impugnação específica.

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Aí é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes conseqüências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a conseqüência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

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.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

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.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênha para transcrevê-los:

Voto Vencido

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

"RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir 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 de ofício aplicada." (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)

[...] 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. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir 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. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, **tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei n.º 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei n.º 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa

aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.” (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) 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, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a 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.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 (“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”).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

*A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.*

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim 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.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não

reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo “crédito” constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo “débito” no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

Crédito Tributário

CAPÍTULO IV

Extinção do Crédito Tributário

SEÇÃO II

Pagamento

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.(g.n.o)

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V

DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV

Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...)** (op. cit p.418)*

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão ***Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário 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, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima.