



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

Processo nº 16327.001697/2010-73
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.444 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO
Embargante BANCO SANTANDER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/12/2006, 31/08/2007, 31/12/2007, 29/02/2008, 31/12/2008, 30/04/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CAUSAS DE NULIDADE. INADEQUAÇÃO.

Não se pode admitir o emprego da via recursal dos Embargos de Declaração para tratar de supostas causas de nulidade, sob pena de provocar disfunção jurídico-processual à modalidade de recurso, porquanto ausentes os pressupostos determinantes de sua adequada utilização.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão do Colegiado em ponto sobre o qual deveria pronunciar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2005, 31/12/2006, 31/08/2007, 31/12/2007, 29/02/2008, 31/12/2008, 30/04/2009

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, (1) por unanimidade de votos, em não conhecer da alegação de nulidade do acórdão embargado; (2) por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos no que tange à alegada omissão; e (3) por maioria de votos, em suprir a omissão sem efeitos modificativos, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que atribuíam efeitos modificativos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausente o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata o presente de Embargos de Declaração opostos por BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A, alegando que o acórdão embargado, prolatado por esta Turma, contém omissões, contradições e obscuridades a serem sanadas ou eliminadas, conforme o caso.

De acordo com o Embargante, a Fiscalização lavrou autos de infração IRPJ e CSLL, nos quais apontou a prática das seguintes infrações, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF): 1) exclusão indevida de amortização de ágio gerado internamente; 2) insuficiência de adição da provisão de encargos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa; 3) falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa; 4) falta de adição de provisão de ISS s/ aval e fiança; 5) falta de recolhimento da CSLL decorrente de alteração da alíquota; e 6) falta de adição da provisão de tributos com exigibilidade suspensa na base de cálculo da CSLL e da provisão dos encargos moratórios no lucro real e na base de cálculo da CSLL.

Diz o Embargante que optou por extinguir os créditos tributários relacionados às infrações de nº 2, 3, 4 e 6, acima referidas, com os benefícios do art. 2º da Lei nº 12.996/2014, alterada pela MP nº 651/2014, e regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13/2014. Diante disso, os presentes Embargos foram opostos, apenas, em relação às matérias afetas às infrações de nº 1 e 5 do TVF, bem como sobre o não cabimento da imposição de multa de ofício à sucessora e da impossibilidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

No entanto, no juízo de admissibilidade, às fls. 2.042/2.055, admitiram-se, exclusivamente, os Embargos de Declaração por omissão da solução referente à ilegalidade da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Sem dúvida, o relator do acórdão embargado chegou a registrar, em seu relatório, a inconformidade da então recorrente, nos seguintes termos, à fl. 1764:

"Defendeu a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, alegando que o art. 13 da Lei nº 9.065/95 remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. A multa tem natureza de sanção, não se confundindo com tributo, conforme definição do art.3º do CTN. O art. 113 do CTN ratifica essa tese e o art.43 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a cobrança de juros em relação à multa isolada, hipótese diversa dos autos. Portanto, a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37 da CF), pelo que deve ser cancelada."

Com efeito, o acórdão embargado não tratou da matéria ventilada pela então recorrente, a revelar situação omissiva sobre a qual se impõe o dever do necessário saneamento, de forma a oferecer resposta ao sujeito da relação de direito processual que, em consonância com o devido processo legal, exercendo o legítimo direito de defesa, expôs argumentação contrária à cobrança dos juros sobre a multa.

Ademais, a Embargante também aduziu, preliminarmente, antes de tecer suas alegações quanto às suscitadas omissões, contradições e obscuridades, que o acórdão embargado fora prolatado em desconformidade com o Regimento Interno do CARF, fato que determinaria, a seu juízo, a decretação da nulidade da decisão proferida. Com esse escopo, relata que, em 09/04/2014, o recurso voluntário então interposto foi julgado pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, cuja composição contava, àquela época, com seis membros, sendo três representantes dos contribuintes e três representantes da Fazenda Nacional. Dentre esses, a Presidência da Turma era exercida pelo Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, que não participou da sessão de julgamento. Por isso, efetivou-se a substituição, no colegiado, pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado e, na presidência da Turma, pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, ambos representantes da Fazenda Nacional. Entretanto, destaca a Embargante que, em consonância com o disposto no § 1º do artigo 17 do Regimento Interno que vigia, na ocasião, a substituição do presidente da turma julgadora por representante da Fazenda somente dar-se-ia nas hipóteses de licenças, afastamentos e concessões previstas na Lei nº 8.112/1992, ou em caso de vacância. Nas demais ausências, consoante o § 2º do precitado artigo 17, o vice-presidente deveria assumir as atribuições do presidente da turma julgadora. Nesses termos, não se enquadrando a ausência do Conselheiro Presidente Valmar Fonseca de Menezes nas situações estabelecidas pela Lei nº 8.112/90, dever-se-ia aplicar o § 2º do precitado artigo 17. Desse modo, advoga que a sessão de julgamento de 09/04/2014 deveria ter sido presidida pelo vice-presidente, Conselheiro Valmir Sandri, representante dos contribuintes. A tal respeito, sustenta que, se fosse observada tal formalidade, diametralmente diferente seria o resultado do julgamento, já que a decisão se deu por voto de qualidade, sendo que o Conselheiro Valmir Sandri, então vice-presidente, votou favoravelmente ao provimento do recurso voluntário.

A Embargante salienta que, em razão do desrespeito ao Regimento Interno do CARF na sessão em que se julgou o recurso voluntário, o reconhecimento da nulidade do acórdão nº 1301-001.475 é a medida a ser adotada, à luz do artigo 80 do mesmo ato normativo, *verbis*:

"Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235. de 6 de março de 1972." (g.n.)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Correa, Relator.

Em primeiro lugar, a Embargante traz à baila a alegação de nulidade do acórdão em razão da suposta ocupação irregular da presidência da Turma por representante da Fazenda, uma vez que a causa da ausência do presidente à sessão de julgamento não guardava correspondência com qualquer das hipóteses do § 1º do artigo 17 do RICARF então vigente. Esta questão não foi tratada no juízo de admissibilidade. Faço-o, agora, submetendo-a ao Colegiado.

De plano, não me parece válido o manejo dos Embargos de Declaração para a discussão sobre suposta nulidade, já que o artigo 65 do RICARF apenas autoriza a via dos aclaratórios para os casos em que os julgados estejam maculados pelos vícios de omissão, contradição ou obscuridade, *verbis*:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Como é cediço, essa modalidade recursal só pode ser utilizada com o específico objetivo de viabilizar um pronunciamento jurisdicional de caráter integrativo-retificador, com a supressão das situações de obscuridade, omissão ou contradição, complementando ou esclarecendo o conteúdo da decisão proferida. Desse modo, não se pode admitir o emprego da via recursal dos Embargos de Declaração para tratar da suscitada nulidade, sob pena de provocar disfunção jurídico-processual à modalidade de recurso, porquanto ausentes os pressupostos determinantes de sua adequada utilização.

Também não me parece o caso de lhe dar o tratamento de Embargos Inominados, pois o recurso nada comenta sobre inexatidões materiais devidas a lapso manifesto ou sobre erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, nos termos do artigo 66 do RICARF.

Todavia, considerando a possibilidade de ser vencido quanto à admissibilidade dos Embargos de Declaração, já deixo antecipado que não vislumbro a nulidade arguida. Com efeito, o artigo 25, § 9º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, prevê que o voto de qualidade é sempre de um representante da Fazenda Nacional. A conferir:

“§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros **representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão**

o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.” (grifei)

E mais: o produtor institucional da norma foi cuidadoso, na redação do dispositivo, ao reservar a localização da expressão “voto de qualidade” antes da menção ao Vice-Presidente. De acordo com tal prescrição, os Vice-Presidentes, escolhidos por representantes dos contribuintes, **não terão o voto de qualidade**.

Anote-se, ademais, que o § 2º do artigo 17 do Anexo II do RICARF que então vigia conferia ao Vice-Presidente a competência para o exercício de certos atos, sem lhe deferir o poder do voto de qualidade, afinal o § 9º do artigo 25 do Decreto nº 70.235/1972 já disciplinava o assunto de outra forma:

“Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

I - presidir as sessões de julgamento;

II - determinar a ordem de assento dos conselheiros nas sessões, bem como garantir o assento ao Procurador da Fazenda Nacional à sua direita;

III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compeña o colegiado;

IV - conceder, após a leitura do relatório, vista dos autos em sessão, quando solicitada por conselheiro, podendo indeferir, motivadamente, aquela que considerar desnecessária;

V - mandar riscar dos autos expressões injuriosas;

VI - zelar pela legalidade do procedimento de julgamento;

VII - corrigir, de ofício ou por solicitação, erros de procedimento ou processamento;

VIII - dar posse ao conselheiro no respectivo mandato, em sessão de julgamento, registrando o fato em ata; e

IX - praticar os demais atos necessários ao exercício de suas atribuições e, concorrentemente, os previstos nos incisos XII, XVI, XVIII, XXI e XXII do art. 18.

§ 1º Nas licenças, afastamentos e concessões dos presidentes das turmas julgadoras, estabelecidas na Lei nº 8.112, de 1990, bem como na hipótese de vacância, as atribuições previstas neste artigo serão exercidas por seu substituto, conforme definido no art. 16.

§ 2º Nas ausências não compreendidas no § 1º, e nos impedimentos regimentais dos presidentes das turmas julgadoras as atribuições **previstas neste artigo serão exercidas pelo vice-presidente**.” (grifei)

Diante disso, a alegada irregularidade não produziu prejuízo algum à Embargante, uma vez que o voto de qualidade jamais seria dado ao representante dos contribuintes que assumira a Vice-Presidência da turma julgadora. **Vale dizer que o Vice-Presidente, se houvesse assumido a Presidência da turma julgadora, na sessão de**

julgamento do dia 09/04/2014, não atrairia para si o poder de proferir o voto de qualidade.

Assim, examinada a questão pelo prisma do prejuízo, nada deve ser modificado, uma vez que, antes de anular um ato processual, o julgador deve verificar se o ato inquinado de nulidade provoca prejuízo à parte.

Também por outra perspectiva percebe-se que a Embargante não tem razão, contanto que se lance o olhar, para o início do raciocínio, em direção ao artigo 80 do RICARF, citado na peça recursal, que remete o julgador ao artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, cujo enunciado é o seguinte:

“ Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Em face da dicção do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, conclui-se que o artigo 80 do RICARF alude a vícios de competência. Nesse sentido, as infrações aos artigos 42 e 62 do RICARF, à luz do artigo 80 do referido Regimento Interno, constituem vícios de competência. Perante tal paralelo, a Embargante quer que se considere a decisão embargada corroída pelo vício de competência, baseando-se no fato de que a Presidência fora ocupada por Conselheiro que não ocupava a Vice-Presidência. Ora, a competência para julgar o recurso voluntário não estava restrita ao círculo monocrático do Presidente ou do Vice-Presidente; a competência recursal aglutinava-se na própria Turma julgadora que julgou o recurso. Logo, não há vício de competência. Porém, ainda que se sustente que todos os atos relacionados nos incisos do artigo 17 do RICARF tenham sido praticados por autoridade incompetente, sabendo-se que o foram por Conselheiro que não ocupava a Vice-Presidência, o princípio do prejuízo aqui se erige para preservar o julgado, na linha do defendido por Celso Antonio Bandeira de Mello, em sua obra Curso de Direito Administrativo (São Paulo, Malheiros, 21ª edição, p. 438/439):

“Ademais, há vícios que pouco ou quase nada afetam o interesse finalístico procurado pelo Direito. É o caso dos defeitos de competência nos atos de conteúdo vinculado. Ao particular é quase indiferente seu autor e ao interesse público importa pouco esta autoria, pois as regras de competência estão postas, neste caso, em razão de objetivos de organização técnico-administrativa e não em atenção ao bem jurídico a ser atendido.”“

Neste contexto, o autor defende que *“não brigam com o princípio da legalidade, antes atendem-lhe ao espírito, as soluções que se inspirem na tranquilização das relações que não comprometem insuprivelmente o interesse público, conquanto tenham sido produzidas de maneira inválida.”*

Sem dúvida, as regras dos incisos do supradito artigo 17 do RICARF não passam de disciplina baixada para finalidades adstritas à organização técnica e administrativa das sessões de julgamento. Não mais que isso. Por conseguinte, com o esteio dessa doutrina, deve-se convalidar o acórdão embargado, retirando-lhe a mácula da irregularidade apontada, já que não malfere o interesse público.

Nesses termos, se for vencido na proposta de rejeição à admissibilidade, no mérito, denego o provimento.

Prosseguindo, estes Embargos de Declaração reúnem os requisitos de admissibilidade, no que toca à questão da alegada ilegalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Como retratado acima, o relator do acórdão embargado expôs que a Embargante, então recorrente, defendera a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, aduzindo que o artigo 13 da Lei nº 9.065/1995 remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o qual estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos.

Afirmou-se, ainda, que a multa de ofício tem a natureza de sanção, não se confundindo, pois, com tributo, conforme definição do artigo 3º do CTN.

Ademais, destacou-se que o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 autoriza apenas a cobrança de juros em relação à multa isolada, hipótese diversa dos autos. Portanto, a cobrança de juros sobre a multa de ofício colidiria com o princípio da legalidade (artigos 5º, inciso II, e 37 da CF), o que justificaria seu cancelamento.

Com todas as vênias às teses divergentes, penso que a Embargante não tem razão, conforme os argumentos abaixo.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa lançada de ofício, considero que o o ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

“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)

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“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.” (grifei)

Assim, sou da opinião de que a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *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.”

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

“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.”

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, *caput* e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.* (grifei)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...)* (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

*Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)*

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — 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”. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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.” (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Com base no exposto, proponho não conhecer a nulidade arguida e acolher os Embargos, no tocante à omissão quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, suprindo-a, sem efeitos infringentes.

(digitalmente assinado)

Flávio Franco Corrêa - Relator.