

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

Processo nº 16327.002243/99-71
Recurso nº 147.759 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.539 – 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E DIAS DE SOUZA VALORES SOCIEDADE CORRETORA LTDA.

Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício

Exercício: 1996 a 1998

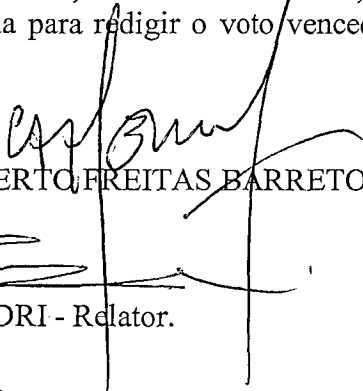
JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

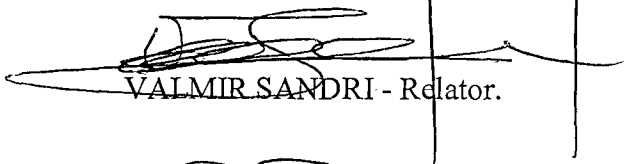
Recurso da Fazenda Nacional Provido.

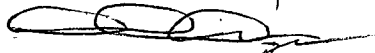
Recurso da Contribuinte Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Leonardo de Andrade Couto, Karen Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Suzy Gomes Hoffman. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Viviane Vidal Wagner


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


VALMIR SANDRI - Relator.


VIVIANE VIDAL WAGNER - Redatora Designada.

EDITADO EM: 18 JUN 2010'

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, Susy Gomes Hoffman, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base nos permissivos do art. 32, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria do MF n. 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial (fls. 516/519) contra acórdão (n. 107-08.679), proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir os juros de mora sobre a multa de ofício a 1% ao mês, excluindo a taxa SELIC.

Em face do mesmo acórdão, a contribuinte também apresentou recurso especial (fls. 527/540), com base no permissivo do art. 15, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e no art. 56, II, e § 1º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, contra a mesma parte do acórdão que manteve os juros no percentual de 1% ao mês sobre a multa de ofício.

De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou a falta recolhimento da CSLL relativa aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, sob o fundamento de que estava amparada em decisão transitada em julgado que teria reconhecido à inconstitucionalidade da exigência, consoante acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região nos autos da apelação cível nº 92.01.18688-6.

Dessa forma, foi lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 02/14), no valor de R\$ 402.177,58, já incluídos os juros de mora e multa proporcional.

O acórdão da antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 494/514), restou assim ementado, *verbis*:

“CSLL – Nas relações jurídicas de natureza continuada, como ocorre com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, os efeitos da decisão judicial que conclui pela inexistência de relação jurídica entre o fisco e o contribuinte não se estendem aos exercícios sociais seguintes.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 e 58 – Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1996 a 1998, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

IRPJ - MULTAS DECORRENTES DE LANÇAMENTO “EX OFFICIO” - Havendo a falta ou insuficiência no recolhimento do imposto, não se pode relevar a multa a ser aplicada por ocasião do lançamento “ex officio”, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.



JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – Os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício proveniente de lançamento de imposto ou contribuição, não paga no vencimento, segue a regra do artigo 161 do CTN, não havendo previsão legal para a sua aplicação com base na Taxa Selic.”

Da parte recorrida pela Procuradoria e pela contribuinte, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entendeu a Câmara julgadora que a base legal de incidência dos juros de mora prevê sua incidência sobre os tributos e contribuições sociais não pagos no vencimento e que não há de se falar no artigo 61 da Lei 9.430/96 como base legal para a aplicação da taxa SELIC uma vez que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições.

Sustenta a Câmara que a multa de ofício decorre nos precisos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à (i) falta de pagamento ou recolhimento de tributos e contribuições, após o vencimento do prazo sem acréscimo de multa moratória e (ii) falta de declaração e declaração inexata.

Sendo assim, concluíram que não há expressa determinação legal no sentido de se aplicar a SELIC sobre a multa de ofício, razão pela qual reduziram os juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício a 1% ao mês, aplicando a regra do artigo 161 do CTN.

A Fazenda Nacional, em seu recurso especial (fls. 516/517), alega contrariedade do acórdão recorrido aos artigos 84 da Lei nº 8.981/95 e ao artigo 13 da Lei nº 9.065/95, sustentando que os tributos não pagos no vencimento ensejam aplicação de multa de ofício, requerendo a aplicação da SELIC a fim de que se corrija e remunere a verba não entregue tempestivamente aos cofres públicos.

Ao recurso especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho nº 107-0137/06 fls. 520/521), ante a constatação de que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, ante a demonstração de contrariedade à lei.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 625/636) alegando, inicialmente o não conhecimento do recurso uma vez a Fazenda Nacional limitou-se a citar artigo da legislação que prevê a aplicação de juros de mora SELIC com relação a tributos e contribuições não pagos no vencimento sem, contudo, demonstrar fundamentadamente qual seria a base legal para a exigência de juros SELIC sobre a multa de ofício. Ou seja, aduz que a Procuradoria da Fazenda Nacional não demonstrou contrariedade à lei presente no acórdão recorrido.

No mérito, assevera que o artigo 84 da Lei nº 8.981/95 combinado com o artigo 13 da Lei nº 9.065/95 é expresso no sentido de que se aplicam juros de mora tão somente com relação a tributos e contribuições não pagos nos prazos previstos na legislação tributária acrescentando que referidos artigos sequer são aplicáveis a fatos geradores ocorrido após 01/01/1997, pois conforme sustenta, estariam disciplinados pela Lei nº 9.430/96.

Acrescenta que “os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo como, aliás, é expresso o art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais”

Conclui a contribuinte que se os débitos a que se refere o *caput* do art. 61 da Lei 9.430/96 contemplassem também a multa de ofício, não haveria necessidade de previsão do § único do artigo 43 do mesmo diploma legal, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do *caput* do artigo já decorreria diretamente do artigo 61. Requer ao final o não conhecimento do recurso da Procuradoria ou seu improvimento no mérito.

Na mesma oportunidade, a contribuinte apresentou recurso especial (fls. 527/540), com base no permissivo do art. 56, II, e § 1º do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, contra a parte do acórdão proferido pela antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que manteve os juros no percentual de 1% ao mês sobre a multa de ofício, sob o argumento de que o acórdão recorrido deu à Lei tributária (art. 161 do CTN) interpretação divergente da que lhe foi dada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

A contribuinte apresentou como paradigma os acórdãos nº 202-16.397 e 201-78.718 nos quais, analisando situação semelhante à da contribuinte, a antiga Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes entendeu que o artigo 161 do Código Tributário Nacional aplica-se apenas ao tributo e não à multa de ofício, restando, na parte útil ao caso, o primeiro acórdão assim ementado:

“JUROS DE MORA CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1 9/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.”

Sustenta a contribuinte ser incabível a exigência dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício com base no artigo 161 do Código Tributário Nacional por dois motivos.

O Primeiro, por que entende que a penalidade que se converte em obrigação principal, estatuído no art. 113 do CTN, é aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória e sendo assim, é somente sobre esta penalidade, que não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC, prevista no art. 43 da Lei nº 9.430/96.

Acrescenta que “sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, como acessória deste, posto que já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo das penalidades cabíveis.”



Segundo porque sustenta que o art. 161 do CTN prevê a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício apenas se a lei não dispuser de modo diverso, sob o entendimento, com base no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28/98, de que para os fatos geradores ocorridos entre 01.01.95 a 31.12.96, vigorava, sobre a questão, o art. 84, I, da Lei nº 8.981/95, que dispunha a incidência de juros de mora unicamente sobre os tributos e contribuições sociais, não podendo pretender exigi-los também sobre as multas de ofício.

No que diz respeito aos fatos geradores posteriores à 01.01.97, sustenta que pela leitura da Lei nº 9.430/96, resta claro que a incidência de juros pela taxa SELIC se dá apenas sobre os tributos pagos a menor ou sobre eventual valor lançado a título de multa isolada, reconhecido inclusive, pelo acórdão recorrido.

Afirma que os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, enquanto as multas (penalidades) decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais.

Aduz que se admitisse que a palavra débitos constante no *caput* do art. 61 incluísse o principal e a multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista a determinação do mesmo artigo no sentido de que os débitos serão acrescidos de multa de mora, calculada a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Ao final, assevera que se os débitos a que se refere o *caput* do art. 61 da Lei 9.430/96 contemplassem também a multa de ofício, não haveria necessidade de previsão do § único do artigo 43 do mesmo diploma legal, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do *caput* do artigo já decorreria diretamente do artigo 61. Requer ao final seja admitido e provido seu recurso para que seja reformado parcialmente o acórdão recorrido a fim de que seja cancelada a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O presidente da antiga Sétima câmara admitiu o Recurso Especial, conforme o Despacho nº 1401-048/2009 (fls. 674/677) ante a demonstração da existência do dissenso jurisprudencial.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (679/691) ao recurso especial da contribuinte, alegando que o art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário.

Acrescenta que a obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro, restando evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

Afirma que o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, engloba tributo e multa razão pela qual tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que os débitos a que se refere o art. 61, *caput*, e seu § 3º da Lei nº 9.430/96 são os créditos tributários devidos à União e não somente o valor do tributo (principal) e que os juros incidirão sobre o principal e a multa de ofício aplicada, conforme o referido § 3º.

Quanto a afirmação de que nas expressões "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" e "débitos a que se refere este artigo", constantes, respectivamente, do caput e do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, estão incluídos os créditos tributários (principal e multa de ofício) devidos à União e que então haveria cobrança de multa de mora sobre multa de ofício, já que o caput do mesmo artigo 61 manda acrescentar a tais débitos "multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso", entende a Procuradoria da Fazenda Nacional que tal entendimento contraria o disposto no art. 950, § 3º, do RIR/99, que afasta a exegese segundo a qual haveria incidência de multa de mora sobre multa de ofício.

Conclui que as multas do ofício possuem prazo para pagamento, sendo ele de 30 dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo e, se os juros de mora a que se referem § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, eles incidem sobre tais multas, corroborado com o fato de a Lei nº 6.830/80 dispor em seu § 2º do art. 2º que o crédito que Fazenda Pública está apta a executar abrange juros de mora além dos demais acréscimos legais.

Requer ao final o improvimento do recurso de divergência da contribuinte com a manutenção da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri

Conforme se depreende do relatório, trata-se de recursos interpostos pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional, com base nos permissivos do art. 32, do RICC, aprovado pela Portaria do MF n. 55/98, e pela Contribuinte, com base nos permissivos do art. 15, do RICSRF e no art. 56, II, e § 1º, do RICC, contra acórdão proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que por maioria de votos deu provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir os juros de mora sobre a multa de ofício a 1% ao mês, por entender que não há expressa determinação legal no sentido de se aplicar a SELIC sobre a multa de ofício.

Tendo os recursos atendidos os pressupostos legais de admissibilidade, conheço de ambos os recursos, e passo a analisá-los conjuntamente, eis que um é prejudicial do outro.

Pois bem, como visto acima, a questão posta à análise desta E. Turma diz respeito à incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, seja ela à taxa SELIC ou de 1%.

Primeiramente, cabe esclarecer que o artigo 139 do CTN, ao definir crédito tributário explicita que este decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta e, obrigação tributária, conforme descrita pelo artigo 113 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária, ou seja, ambos pertencem ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161 caput e § 1º do CTN, ao tratar dos juros moratórios, decorrentes dos créditos tributários não pagos nos seus respectivos vencimentos, 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."

Por seu turno, o legislador ordinário editou uma série de normas que modificou inúmeras vezes o regime em relação à aplicação dos juros, e para uma melhor análise da exigência acima, faz-se necessário uma digressão dos diversos dispositivos legais que trataram e tratam da incidência e cobrança de juros de mora, vejamos:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração,

calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os *tributos e contribuições sociais* arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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.

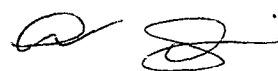
§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.*

.....

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, vê-se claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, exclusivamente sobre os “tributos e contribuições” e, sobre os “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*” administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Posteriormente, Governo Federal emitiu a Medida Provisória nº 1.542-18, de 16 de janeiro de 1997, que foi sendo reeditada, até sua conversão na Lei nº 10.522/2002, a qual tratou acerca da incidência dos juros moratórios nos arts. 29 e 30, vejamos:



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. (g.n)

Da simples leitura da norma acima transcrita, vê-se que a mesma tratou da incidência de juros de mora sobre "débitos de qualquer natureza", tão somente para os débitos 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.

Assim, tem-se que a regra vigente no momento da constituição do crédito tributário no presente caso é a determinada pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, a qual regula a incidência de acréscimos moratórios sobre *débitos decorrentes de tributos e contribuições* cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997, não contemplando, portanto, os débitos decorrentes da multa.

Da exegese dos dispositivos acima transcritos, resta clara a inaplicabilidade da taxa Selic sobre a multa de ofício, uma vez que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, e sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Assim, por não haver suporte legal para tal exigência, sou improvido do recurso da Fazenda Nacional que requer sua aplicação.

Por fim, cabe analisar o pleito da contribuinte que entende pela inaplicabilidade da incidência dos juros moratórios determinados pelo artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício, ao argumento de que esta não foi abarcada pela legislação que determinou a incidência da taxa SELIC sobre o tributo ou contribuição.

Conforme já exposto, o artigo 161 do CTN determinou que se a lei ordinária não dispuser de forma diversa, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês sobre o crédito tributário, e o legislador ordinário, por sua vez, utilizando-se do direito a ele concedido pelo próprio CTN alterou todo o regime de incidência de juros, não apenas alterando a taxa a

ser aplicada como também a base sobre a qual recaem os juros (*o crédito tributário* foi substituído pelos *tributos e contribuições*), ao determinar que a taxa a ser utilizada era a SELIC sobre os tributos e as contribuições (artigo 61 da Lei nº 9.430/96), ou seja, havia lei dispondo sobre a incidência dos juros moratórios e esta não previu sua incidência sobre a multa.

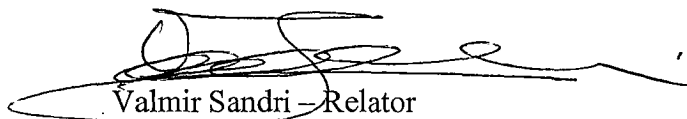
De fato, o art. 161 do CTN prevê a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício apenas se a lei não dispuser de modo diverso, o que não é o caso, tendo em vista que ela dispôs - arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 -, que os mesmos incidiriam sobre débitos de qualquer natureza, desde que estejam associadas a fatos geradores ocorridos até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.

E mesmo que se entendesse cabível a aplicação da taxa estipulada no art. 161 do CTN, esta deveria constar expressamente do lançamento, o que não foi o caso; entender que não é devida a taxa Selic imputada pela autoridade lançadora, e alterá-la para a taxa de 1% ao mês constante no CTN, significa inovar no lançamento, procedimento este vedado ao órgão administrativo de julgamento, eis que lhe falece competência para tanto.

Dessa forma, sou pelo provimento do recurso da contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, e DAR provimento ao recurso da contribuinte, para excluir os juros de mora à taxa de 1% ao mês sobre a multa de ofício.

E como voto.


Valmir Sandri – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL
2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)
Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento
04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008
Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-
OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E
NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.
DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

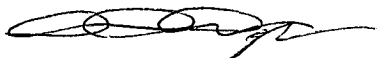
2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

***Súmula CARFnº 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.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic



Viviane Vidal Wagner - Redatora Designada