



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

Processo nº 16327.720109/2011-85
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1301-002.088 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de julho de 2016
Matéria Embargos Omissão
Embargante Banco Santander (Brasil) S/A
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS. OMISSÃO. SANEAMENTO.

Ao restar comprovada as omissões apontadas, no acórdão embargado, sobre pontos acerca dos quais a turma deveria se manifestar, os embargos devem ser acolhidos, para saneamento das omissões.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE MULTA.

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, por maioria de votos, em conhecer dos embargos, naquilo em que foram admitidos, para suprir as omissões, sem efeitos infringentes, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e José Roberto Adelino da Silva, que admitiam efeitos infringentes para a matéria "juros incidentes sobre multa de ofício". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram do julgamento Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, e José Roberto Adelino da Silva..

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado em face do Acórdão nº 1301-001.475, de 09/04/2014, proferido pela 1ª Turma desta 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que, por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, entendimento este que restou consubstanciado na seguinte ementa:.

IRPJ/CSLL. DESPESAS COM ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não comprovado o fundamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, por ocasião de sua formação, impõe-se a sua glosa.

Tendo sido devidamente intimada acerca do resultado do julgamento, a recorrente opôs, tempestivamente, embargos de declaração suscitando, preliminarmente, a nulidade do acórdão embargado, por ter sido prolatado em desconformidade com o regimento interno do CARF, e, quanto ao mérito, alegou a existência de omissões, contradições e obscuridades no acórdão embargado.

Os embargos foram encaminhados para o exame de admissibilidade, sendo proferido despacho por parte do Conselheiro designado, Luiz Tadeu Matosinho Machado, de não conhecê-los quanto à alegação de nulidade e, quanto ao mérito, admiti-los PARCIALMENTE, para que sejam conhecidos e acolhidos, apenas quanto à omissão da impossibilidade de sucessão da multa de ofício sobre fatos geradores ocorridos antes da incorporação e da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, rejeitando as demais alegações de obscuridade, omissão e contradição.

Enviadas as considerações ao Presidente da Turma, foi proferido decisão final no mesmo sentido do despacho, rejeitando em caráter definitivo as alegações que não foram conhecidas e inadmitidas, nos termos do RICARF.

Em virtude o Conselheiro designado não mais compor este Colegiado, o processo foi sorteado para minha relatoria, para que os embargos sejam submetidos à deliberação desta Turma Ordinária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os embargos preenchem os requisitos de admissibilidade, assim, deles conheço.

Preliminarmente

Antes de analisar as alegações do embargante, considero importante dizer que os embargos possuem efeitos limitados para sanar apenas eventuais vícios da decisão proferida, conforme previsto no artigo 65 e 66 do RICARF, possuindo efeitos infringentes por exceção.

Por isso, o cabimento, processamento, e julgamento deve levar em conta os comandos contidos nestes dispositivos do RICARF, concluindo-se, dessa forma, que a decisão do Presidente da Turma que rejeitou em caráter definitivo algumas das alegações sustentadas pela recorrente **são intransponíveis**, não sendo possível sejam elas deliberadas por este Colegiado.

Sendo disso, passarei a analisar especificamente as alegações não rejeitadas pelo Presidente da Turma, registrando, inclusive, que as razões que concluíram pela improcedência dessas alegações se encontram devidamente descritas nos referidos despacho de admissibilidade de embargos.

Das omissões apontadas

Da Impossibilidade de Sucessão da Multa de Ofício sobre Fatos Geradores Ocorridos antes da Incorporação

A embargante alega que esta matéria foi expressamente suscitada no seu recurso voluntário.

Examinando o acórdão embargado e a peça recursal apresentada, verifico que, de fato, o acórdão recorrido foi omissivo na apreciação desta matéria, motivo pelo qual passo a examinar.

Depreende-se dos autos, que a recorrente, ora embargante, alega que sua responsabilidade na sucessão não alcançaria o pagamento da multa de ofício sobre fatos geradores ocorridos antes da incorporação, dado que o artigo 132, que trata da responsabilidade tributária na sucessão empresarial, menciona apenas a expressão "tributos".

Ocorre que, porquanto o art. 132 do CTN se refere aos "tributos" devidos pelo sucedido, tal dispositivo deve ser entendido não através de uma análise literal do seu dispositivo, e sim através de uma interpretação que leve em consideração o art. 129 do Estatuto Tributário,

Vejamos o disposto no artigo 129, do CTN:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela

referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Ora, pela análise destes dispositivos, compreende-se o acerto de tal interpretação, no sentido de entender que os créditos tributários mencionados no aludido art. 129 compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, vez que esta expressão, "crédito tributário", é muito mais amplo do que o conceito de tributo.

Entender de forma diversa, e concluir que a sucessora não seria responsável pelas multas relativas a infrações cometidas pela sucedida, equivale a incentivar as empresas a promoverem alterações societárias para se eximirem do pagamento das penalidades pecuniárias, não sendo este, penso, ser o sentido da norma jurídica em questão.

Acresce-se a isso que no julgamento dos embargos de declaração no mesmo REsp nº 923.012/MG, selecionado segundo a sistemática dos recursos repetitivos previstos no art. 543-C do Código de Processo Civil, transitado em julgado desde 04/06/2013, o Superior Tribunal Justiça tratou de consolidar o entendimento relativo à extensão da responsabilidade, nos seguintes termos:

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

[...]

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/32) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Assim, verificando se encontrar pacífica a discussão sobre o tema em questão, no âmbito do STJ, deve-se entender que a sucessora responde pelo crédito tributário devido pelas sucedidas, inclusive as multas, e considerando-se que o julgamento ocorreu na forma do art. 543C do CPC, tal entendimento vincula os membros deste Colegiado, em conformidade com o que dispõe o art. 62, §2º, do RICARF, motivo pelo qual, adoto tal posicionamento, votando pela possibilidade de exigência da multa da sucessora.

Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

Analisando o acórdão embargado e a peça recursal apresentada pelo contribuinte, verifico que o acórdão recorrido foi omissivo, igualmente, na apreciação desta matéria.

A recorrente alega que a incidência de juros sobre a multa de ofício viola o princípio constitucional da legalidade, pois o art.13 da Lei nº9.065/95 remete ao art.84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. Como a multa tem natureza de sanção, sustenta a embargante, que não se confunde com tributo, a teor dos artigos 3º e 113 do CTN, devendo por isso ser cancelada a cobrança de juros sobre a multa.

Neste item, entendo possuir razão ao recorrente.

De fato, apesar do DRJ frisar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, e sim de execução do acórdão e após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado, tratando de matéria que surgiu no curso do processo, obviamente, é possível sim sua análise no âmbito do recurso.

Cabe lembrar que a função administrativa não é exercida por interesse da autoridade administrativa, e sim, no cumprimento de um dever jurídico de aplicar a lei, isto é, de investigar e decidir se a lei está sendo corretamente obedecida pelo seu administrado, no caso, o contribuinte. No mais, faz parte do direito de petição, garantia constitucional. E o direito de obter do Poder Público a manifestação sobre o que lhe for indagado. Demais disso, em respeito ao princípio da economia processual, se a questão pode ser enfrentada de pronto, não há motivo para que se aguarde outro momento para fazê-lo.

No presente caso, estamos diante de uma hipótese de "atualização de multa de ofício", e para resolver essa questão, cumpre fazer uma análise na legislação que rege a matéria, sobretudo no artigo 13 da Lei 9.065/95, que é a lei que institui a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC; no artigo 84 da Lei 8.981/95; e leis subseqüentes pertinentes. Vejamos:

Lei 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº

8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei 8.981/95

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;(grifei)

Veja-se ainda a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 61, que estabelece que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC:

Lei 9.430/96

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 a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§3" Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3" 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.(grifei)

Da leitura destes dispositivos, verifica-se que o legislador determina a incidência de juros sobre os débitos a que se refere este artigo. Já *caput* determina os débitos para com a União são aqueles decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, os quais, por sua vez, deverão ser acrescidos de multa de mora.

Assim, nenhum deles permitem que se "atualize multa de ofício". Dessa forma, majorar tributo sob o artifício de atualizar a multa de ofício, penso que viola a lei, e por consequência, fere o princípio da legalidade tributária.

Isso porque a Constituição Federal de 1988 proclama, em seu artigo 150, I, que é vedado aos entes públicos exigir ou aumentar tributo **sem lei** que o estabeleça.

Tal vedação é uma garantia dos contribuintes da certeza de que a relação de tributação não se constitui em simples relação de poder, mas pelo contrário, que se consubstancia em típica relação jurídica.

Assim, como a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre 'débitos decorrentes de tributos e contribuições', e sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do

descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, se extrai a conclusão de ser **inaplicável os juros de mora a taxa SELIC sobre a multa de ofício**.

Este Conselho Administrativo, por meio de diversos julgados – Acórdão nº 1402-00.213, sessão de 06/07/2010 e Acórdão nº 107-09526, sessão de 16/10/2008, por exemplo – interpretando a citada expressão do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, entendeu o seguinte:

“Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.”

Assim, a conclusão dos referidos acórdãos, dentre outros, foi no sentido de que a taxa SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/96:

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.

Desde logo, tendo em vista não se tratar, *in casu*, da multa isolada prevista no artigo 43 da Lei nº 9.430/96, configura-se como inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora incidente sobre a multa de ofício.

Peço vênica ainda pra trazer à colação voto da Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 1102-00.060, que resumem bem os argumentos que concluem pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício:

“A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).

De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.

O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício. O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.

Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º, Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 10 de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a SELIC, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.

Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.”

Nessas condições, CONHEÇO dos embargos, na parte em que admitido, para DAR-LHES PROVIMENTO, com efeitos infringentes, apenas com relação à matéria "atualização da multa de ofício", no sentido de afastar os juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa

Cabe-me o voto vencedor para a solução da questão relativa à incidência dos juros de mora sobre a multa aplicada mediante lançamento de ofício, em razão do descumprimento da norma tributária que fixou a determinação do valor do tributo ora exigido.

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, pedindo vênias ao ilustre Relator, 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 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”. (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

Processo nº 16327.720109/2011-85
Acórdão n.º **1301-002.088**

S1-C3T1
Fl. 1.202

*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, NEGO PROVIMENTO ao recurso, quanto à questão
examinada.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa