



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

Processo n° 16327.720241/2017-82
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.451 – 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO
Recorrente FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311
NORTE E PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
(devedor solidário)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/06/2004 a 31/12/2005

PARCELAMENTO. OPÇÃO, CONFISSÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA.
DESISTÊNCIA DO RECURSO.

A confissão de quem se assume devedor de um crédito tributário é incompatível com o exercício do direito de questionar a sujeição passiva em relação ao mesmo crédito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/06/2004 a 31/12/2005

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, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Responsável Solidário. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE (contribuinte) e PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA (devedor solidário) em face do acórdão nº 1401-001.136, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:

2004, 2005

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para os créditos tributários sujeitos ao regime de lançamento por homologação, que não tenham sido objeto de qualquer pagamento antecipado, como também nos casos de fraude, é o estabelecido no artigo 173, inciso I, do CTN, com início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria relacionada a inclusão do responsável tributário no pólo passivo da obrigação tributária quando este em sede impugnatória não contesta tal matéria, vindo a fazê-lo apenas em sede recursal.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA PELO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. INVIABILIZADO POR RECUSA, DO CONTRIBUINTE, EM PRESTAR INFORMAÇÕES.

Pedido de diligência formulado pelo responsável solidário resta inviabilizado, senão por outras razões, pela recusa do contribuinte, a quem compete efetuar os registros contábeis e guardar a documentação relativa às operações, em prestar à autoridade fiscal informações complementares para a apuração dos tributos devidos.

MÉRITO. SIMULAÇÃO. TRANSFERÊNCIA APARENTE DE QUOTAS PARA FRAUDAR NORMA DE LEI. OCORRÊNCIA.

Constitui típica operação de simulação, a celebração de contrato de mútuo, sem propósito negocial e sem transferência efetiva de numerário, envolvendo

vultosa soma de dinheiro "emprestada" da empresa quotista a funcionário, com o único fito de fraudar artigo de lei que torna tributáveis as operações de Fundo Imobiliário.

ADIÇÃO INDEVIDA DE VENDAS CANCELADAS NA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA.

É da lógica da contabilidade tributária, sob pena de redução indevida de tributos, que valores de "vendas canceladas" somente possam ser lançados a débito em conta de receitas, com redução de bases tributáveis, se tais receitas canceladas tiverem sido tributadas no exercício atual ou em anterior.

INEXISTÊNCIA DE SUJEIÇÃO PASSIVA. DESCABIMENTO.

O fato de uma entidade não possuir personalidade jurídica não a exime de ser sujeito passivo tributário, sabendo-se que o artigo 2º da Lei 9.779/99 estipula que o fundo de investimento imobiliário, que, pelo artigo 1º da Lei 8.668/93, não é pessoa jurídica, sujeita-se à tributação aplicável as pessoas jurídicas, quando aplica recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador ou construtor, quotista detentor de mais de vinte e cinco por cento das quotas do fundo.

SIMULAÇÃO. PROVA INDICIÁRIA.

A prova indiciária é meio idôneo admitido em Direito, quando a sua formação está apoiada em ma concatenação lógica de fatos, que se constituem em indícios precisos, "econômicos" e convergentes.

MULTA QUALIFICADA. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO PARA O AGRAVAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Na hipótese de simulação de transferência de quotas realizada por quotista majoritário com o fim de manter isenção tributária de Fundo de Investimento Imobiliário inexistente erro de identificação de sujeito passivo quando a multa agravada é lançada contra o Fundo, porque, nesse caso não se pode negar que o próprio Fundo, através do órgão supremo de deliberação, a Assembléia Geral dos quotistas, onde o fraudador tem assento, teve conhecimento e aprovou a simulação feita.

APROVEITAMENTO DO IRRF NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Falece legitimidade ativa ao contribuinte Fundo Imobiliário para pleitear o eventual aproveitamento, contra créditos constituídos no lançamento, de valores de IRRF alegadamente recolhidos por ocasião de pagamentos feitos aos quotistas, em razão do fato de tal direito, se existir, pertencer aos beneficiários dos rendimentos, não à fonte pagadora.

PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. NÃO DEDUÇÃO DOS CRÉDITOS DE CUSTOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO. RECUSA PARA PRESTAR INFORMAÇÕES.

Inexistindo informações adequadas, por recusa do contribuinte em fornecê-las, para eventual aplicação do regime cumulativo, ou para dedução de créditos relativos a custos no regime não cumulativo, deve ser aplicado o regime prevalente de tributação normal das pessoas jurídicas, que, tratando-se

de Fundo Imobiliário, é o não cumulativo, no caso, sem dedução de eventuais créditos de custos.

MULTA PUNITIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO. CARÁTER PERSONALÍSSIMO. NÃO APROVEITAMENTO.

A multa punitiva no Direito Tributário, segundo o STF, reveste-se de natureza patrimonial, não lhe aproveitando o aceno à aplicação da norma superior de personalização, consentânea com os princípios do Direito Penal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

Uma vez caracterizada a simulação essa situação conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 suficientes para embasar a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Pela relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento decorrente o mesmo decidido quanto àquele do qual decorre, se não houver elemento de prova novo ou arguição de matéria específica.”

Anote-se que o devedor solidário não questionou os juros sobre a multa de ofício, quando do apelo à segunda instância (e-fls. 3.296/3.233). Já o contribuinte levou a questão relacionada aos juros sobre a multa a debate, no âmbito da Turma *a quo* (e-fls. 3.018/3.072)

No voto condutor do acórdão recorrido, assim restou consignado, no tocante aos juros sobre a multa de ofício:

“Insurge-se a Recorrente contra a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício. Na defesa desse tese, geralmente se utilizam do argumento *a contrario sensu*. Ou seja, como a única hipótese de incidência de juros sobre multa estaria consignada no parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96, deve, por exclusão, nas demais hipóteses, ser expurgada a aplicação dos juros sobre a multa aplicada, que só passará a incidir nos termos do § 1º do art. 161 do CTN.

Ora, como todo argumento *a contrario sensu*, deve-se usa-lo com muita cautela, pois é inseto a ele a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “p” implica “q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não p” implique também em “não q”. Isso porque pode existir outras forma de chegar-se a “q”. Por outras palavras, Se “p” (em havendo multa de ofício isolada) > (implica) “q” (implica o cálculo de juros de mora sobre ela). Isso não que dizer que se negarmos “p” (no caso da multa de ofício sobre tributo, pois não se trata de multa isolada) estaremos negando necessariamente a existência de “q” (cálculo de juros de mora sobre essa multa). Pois, obviamente, outros antecedentes podem existir, como de fato existem na legislação, “r”, “s” etc que impliquem também em “q”.

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário.

Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento da Recorrente no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

O Conselheiro Alkmim foi muito feliz em sua explicação por ocasião do Acórdão 140100.155 no qual a referida matéria também foi enfrentada:

(...) Seria o óbvio não conter referida previsão quando a multa é aplicada sobre crédito tributário não pago. Isso porque, ao contrário do que afirma a Recorrente, caso existisse tal previsão – de incidência de juros sobre multa, poder-se-ia imaginar a dupla incidência dos juros, é dizer, uma sobre o crédito tributário e outra sobre a multa depois de formalizada. Em se tratando de tributo não pago, a multa deve incidir sobre a totalidade do crédito tributário que deixou de ser recolhido, incluindo-se nele a correção monetária e os juros. Assim, na verdade, não é o juros que incide sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário com juros e correção monetária.

Diante do exposto, mantenho os juros de mora sobre a multa de ofício.”
(grifei)

Embargos de Declaração do contribuinte às e-fls. 3.423/3.429, sem cogitar dos juros incidentes sobre a multa de ofício. Também o devedor solidário não suscitou a questão dos juros sobre a multa de ofício, nos Embargos de Declaração, às e-fls. 3.4747/3.488.

Acórdão dos Embargos de Declaração às e-fls. 3.513/3.527.

Contribuinte cientificado do acórdão dos Embargos de Declaração no dia 18/03/2015, à e-fl. 3.537.

Recurso Especial do contribuinte com entrada na repartição de origem no dia 01/04/2015, à e-fl. 3.539.

Devedor solidário cientificado do acórdão dos Embargos de Declaração no dia 20/03/2015, à e-fl. 3.864.

Recurso Especial do devedor solidário com entrada na repartição de origem no dia 07/04/2015, à e-fl. 3.706.

Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo contribuinte e do Recurso Especial interposto pelo devedor solidário, às e-fls. 3.882/3.901. Nessa oportunidade, deu-se seguimento parcial, nos seguintes termos: a) quanto ao Recurso Especial do contribuinte, admitiu-se apenas em relação à questão “juros sobre a multa”; b) quanto ao Recurso Especial do devedor solidário, admitiu-se apenas em relação às questões intituladas "preclusão da possibilidade de se questionar a sujeição passiva" e "juros sobre multa”.

Quanto à parte admitida, o contribuinte expôs o acórdão paradigma nº 9101-00.722, segundo o qual os juros de mora não incidem sobre a multa de ofício. Já o devedor solidário ofereceu o paradigma n.º 2401-003.558, de acordo com o qual a preclusão só pode incidir sobre questões disponíveis às partes, daí excluindo-se a preclusão sobre a sujeição passiva, pois se trata de matéria de ordem pública.

No tocante aos juros sobre a multa de ofício, o devedor solidário trouxe a lume o acórdão paradigma nº 1201-000.285, que considerou infundada a aplicação de juros de mora sobre a sanção pecuniária imposta pela Fiscalização. No mesmo sentido, o acórdão paradigma nº 9202-002.600.

Agravos do contribuinte e do devedor solidário rejeitados, às e-fls. 4.018/4.028.

Ciência presumida da PGFN no dia 24/08/2016, conforme e-fl. 4.047.

Contrarrazões da PGFN às e-fls 4.030/4.046, apresentadas em 24/08/2016.

Em petição às e-fls. 4.067/4.068, JADORE ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA (sucessora do FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE) comunica que o devedor solidário optou por quitar os débitos remanescentes, exigidos no processo nº 16327.000973/2009-42, aderindo ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Este processo é um desmembramento do processo nº 16327.000973/2009-42, no qual constam autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS lavrados contra FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE. Na ocasião desses lançamentos tributários, a Fiscalização atribuiu à pessoa jurídica Paulo Otávio Investimentos Imobiliários Ltda a qualidade de devedora solidária dos créditos tributários então constituídos de ofício.

Tanto o contribuinte como o devedor solidário interpuseram Recurso Especial em face do acórdão nº 1401-001.136 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Ocorre que, em sede de juízo de prelibação, deu-se seguimento parcial ao Recurso Especial do contribuinte, admitindo-o apenas quanto aos juros de mora sobre a multa. Por sua vez, também em sede de juízo de prelibação, admitiu-se em parte o Recurso Especial do devedor solidário, dando-se seguimento apenas às questões intituladas "juros sobre a multa" e "preclusão da possibilidade de se questionar a sujeição passiva."

Em razão do seguimento parcial dos recursos interpostos pelo contribuinte e pelo devedor solidário, a parte do crédito tributário sobre a qual não há controvérsia foi mantida nos autos do processo nº 16327.000973/2009-42, ao passo que, para o presente processo, foi trazida a parte do crédito tributário remanescente, que é objeto de discussão em sede de Recurso Especial.

Todavia, JADORE ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA, sucessora do FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO SUPERQUADRA 311 NORTE, providenciou a juntada da informação de e-fls. 4.067/4.068, dando conta de que o devedor solidário aderira ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496/2017, para os débitos constantes do processo nº 16327.000973/2009-42. É cediço que a adesão em referência implica confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do sujeito passivo, **na condição de contribuinte ou responsável**, consoante o disposto no artigo 1º, § 4º, inciso I, da citada Lei nº 13.496/2017.

Com efeito, consta à e-fl. 4.255 do processo nº 16327.000973/2009-42 um requerimento em formulário padronizado mediante o qual PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA solicitou adesão ao parcelamento criado pela Medida Provisória nº 783/2017, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.711/2017. Nesses termos, importa ter em vista que a opção pelo PERT é uma manifestação da vontade de se conformar, por razões de conveniência, com o crédito tributário constituído de ofício, a denotar desistência do direito de recorrer quanto à questão relacionada à "preclusão da possibilidade de se questionar a sujeição passiva", suscitada pelo devedor solidário no Recurso Especial por ele interposto. Isso porque a confissão de quem se assume devedor de um crédito tributário é incompatível com o exercício do direito de questionar a sujeição passiva em relação ao mesmo crédito. Portanto, não há como ser admitido o Recurso Especial do devedor solidário, no tocante à questão referida.

Por outro lado, restaria ao devedor solidário o debate, nesta instância, a respeito dos juros sobre a multa de ofício. No entanto, já se destacou no relatório que o devedor solidário não prequestionou a matéria. Nesse sentido, se a Turma *a quo* não julgou a questão trazida em sede de Recurso Especial, inexistente decisão sobre a qual seja possível recorrer. Por isso, não se conhece do Recurso Especial do devedor solidário.

Em seguida, avança-se ao Recurso Especial do contribuinte, que é restrito aos juros sobre a multa de ofício.

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 disposição normativa de onde emana a vedação à incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme prevê 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, 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, 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, salienta-se 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”. (Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, processo nº 16327.002231/2002-85, Relator Conselheiro 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.” (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, processo nº 16327.002243/99-71, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Redatora Designada Conselheira. Viviane Vidal Wagner)

À luz dos argumentos expostos, deve-se negar provimento ao pleito referente ao reconhecimento da ilegalidade da incidência dos juros de mora calculado com base na taxa SELIC sobre a multa aplicada.

Conclusão: conheço do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.
(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Processo nº 16327.720241/2017-82
Acórdão n.º **9101-003.451**

CSRF-T1
Fl. 4.152
