



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

Processo n° 16561.720007/2011-97
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.372 – 1ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2018
Matéria LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento do recurso, os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Flávio Franco Corrêa e Adriana Gomes Rêgo. 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 Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado

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

Tratam-se de recursos especiais interpostos por **LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A** (doravante “**contribuinte**”) e pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante “**PFN**”) em face do acórdão n. **1301-001.858** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O processo envolve a adição à base de cálculo de IRPJ e de CSLL de lucros auferidos por controladas da contribuinte domiciliadas no exterior (“Coinbra Investment and Trading Limited” e “Coinbra International Trading N.V”). Conforme a seguir relatado, as matérias admitidas nos aludidos recursos especiais dizem respeito à **(i)** possibilidade de compensação de resultados positivos de controlada no exterior com os seus próprios prejuízos apurados em exercícios anteriores (IN 213/02, art. 4º, par. 2º); **(ii)** juros de mora sobre a multa de ofício.

A Turma Ordinária decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a existência de prejuízos de controladas da contribuinte no exterior passíveis de compensação com os seus lucros auferidos por essa mesma controlada em anos subsequentes.

O acórdão *a quo* restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PROVA.

Havendo nos autos provas suficientes de prejuízos apurados pela controlada no exterior, em períodos anteriores, fato confirmado inclusive mediante diligência fiscal, cabível sua compensação com os lucros auferidos por essa mesma controlada. A mera falta de transcrição, no livro Diário da controladora no Brasil, das demonstrações financeiras da controlada no exterior não deve ser

impeditivo para essa compensação, desde que, como é o caso, haja prova suficiente e aceita pelo Fisco de que os prejuízos efetivamente ocorreram. LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AJUSTES. MARCACAÇÃO A MERCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Os lucros auferidos por controlada no exterior, a serem adicionados ao resultado da controladora no Brasil, são os lucros contábeis, a serem apurados pela controlada com base na legislação de seu domicílio fiscal. Tais lucros devem ser demonstrados segundo as normas da legislação brasileira. Inexistindo a previsão legal de ajustes a serem feitos ao lucro contábil apurado pela controlada no exterior, essa pretensão não pode ser acatada.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS AUFERIDOS PELA CONTROLADA EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. CONVERSÃO EM REAIS.

Os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior pela controlada. O montante a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é o valor líquido, correspondente ao lucro da controlada no período, deduzido de prejuízos apurados em períodos anteriores. Tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os lucros e os prejuízos. Somente após a determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é que se fará a conversão para moeda nacional, na data prevista no § 4o do art. 25 da lei no 9.249/1995.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

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.

A PFN interpôs recurso especial, requerendo seja declarada a ilegalidade do art. 4º da IN SRF n. 213/2002, com o restabelecimento integral da autuação fiscal (**e-fls. 1333 e seg.**), o qual foi admitido por despacho (**e-fls. 1345 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, no qual requer não seja conhecido o recurso especial da PFN e, se admitido, requer o seu não provimento (**e-fls. 1476 e seg.**).

O contribuinte também interpôs recurso especial, requerendo a reforma do acórdão *a quo* quanto às seguintes matérias: (i) adoção de critérios contábeis brasileiros na apuração do resultado auferido por controlada no exterior (neutralização dos ajustes de marcação a mercado); e (ii) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (**e-fls. 1381 e seg.**). O aludido recurso foi admitido apenas parcialmente por despacho, que decidiu conhecer apenas a segunda matéria em questão (**e-fls. 1501 e seg.**).

Em face do seguimento apenas parcial de seu recurso especial, o contribuinte manejou agravo (**e-fls. 1517 e seg.**), o qual foi rejeitado por despacho do então i. Presidente da CSRF (**e-fls. 1534 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial, na qual, embora não se oponha ao conhecimento do recurso especial do contribuinte, requer lhe seja negado provimento (**e-fls. 1555 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos para a interposição do recurso especial do contribuinte, adotando-o como razões de decidir quanto à parcela parcialmente conhecida.

Quanto ao recurso especial interposto pela PFN, o contribuinte apresentou, em suas contrarrazões, oposição ao seu conhecimento. Alega o contribuinte que a matéria contra a qual se insurge a PFN não foi prequestionada no acórdão recorrido, bem como não teria sido analiticamente demonstrados os pontos do acórdão recorrido que divergiam do acórdão paradigma apresentado.

No caso, a PFN apresenta como paradigma de divergência o acórdão n. 1302-001.317, que restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2005, 2006
ART. 4º da IN SRF 213/02. ILEGALIDADE

A interpretação da Receita Federal, albergada no art. 4º da IN SRF 213/02, extrapola os parâmetros hermenêuticos das normas legais que regem a matéria e, por isso, não é uma interpretação razoável do quadro normativo legal. A observância, pelo contribuinte, do art. 4º da IN SRF 213/02 exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora sobre o tributo lançado.

Alega a PFN que o referido acórdão divergiria da decisão recorrida, a qual reconheceu a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais de controlada no exterior com os seus próprios prejuízos apurados em exercícios anteriores.

De início, é forçoso reconhecer que o requisito do prequestionamento, por força regimental, é imposto apenas em relação ao contribuinte e não para a PFN. É o que se verifica no art. 67, § 5º, Anexo II, do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 5º. O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Usufruindo dessa vantagem regimental para a interposição do recurso especial, a PFN indicou, com a sua transcrição, o trecho do acórdão recorrido em que considerou-se livre de dúvidas a possibilidade de compensação de lucros da controlada no exterior com os seus próprios prejuízos, contrapondo-o com o acórdão indicado como paradigma, que considerou tal compensação, cuja possibilidade encontrava-se expressamente prevista no art. 4º, par. 2º, da IN 213/02, carente de respaldo legal.

Ademais, parece correto compreender que, assim como a fiscalização e a DRJ, a Turma *a quo* considerou como certa a possibilidade da referida compensação, consignado expressamente que “inexiste controvérsia acerca do direito, em tese, à compensação de prejuízos de exercícios anteriores da Coinbra International Trading com os lucros auferidos por essa mesma pessoa jurídica, a serem tributados no Brasil por sua controladora”. Contudo, também é certo que o acórdão recorrido fez expressa referência à IN SRF n. 213/02, art. 4º, transcrevendo-o no bojo da discussão objeto do recurso especial da PFN (e-fls. 1321)

Nesse cenário, consideradas as normas regimentais referidas, compreendo que não podem ser acolhidas as oposições do contribuinte ao conhecimento do recurso especial interposto pela PFN, devendo ser mantido o despacho que considerou presentes os requisitos para a sua admissibilidade.

1. Recurso especial da PFN: lucros auferidos por controlada no exterior e compensação de prejuízos fiscais apurado pela própria controlada estrangeira em períodos anteriores (voto vencedor).

A matéria objeto do recurso especial da PFN já foi objeto de análise por este Colegiado da 1ª Turma da CSRF. Cite-se, por exemplo, o acórdão n. 9101-002.332, de 04.05.2016, que, por unanimidade de votos, compreendeu aplicável a regra do art. 4º da IN SRF 213/02, com destaque ao seguinte trecho de sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2007
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS. Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

Note-se o que dispõe a legislação tributária, a qual certamente influenciou o contribuinte para a prática de seus atos, qual seja, a IN SRF 213/02:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada. Compreendo que o dispositivo em questão dá respaldo aos atos praticados pelo contribuinte, gozando de base legal suficiente para tanto.

O contribuinte procedeu conforme o disposto no art. 4º da IN SRF 213/02, cumprindo o ônus de demonstrar a efetiva escrituração dos prejuízos fiscais de sua controlada no exterior, bem como a correta compensação destes com os lucros auferidos pela própria controlada no exterior. Esse foi, inclusive, o núcleo da decisão *a quo*.

Ademais, não há qualquer ofensa ao art. 25 da Lei 9.249/95, que veiculou vedação para que prejuízos e perdas decorrentes das operações de controladas no exterior fossem compensados com lucros auferidos no Brasil. Na verdade, a mesma vedação constou expressamente no caput do aludido art. 4º da IN SRF n. 213/02. Ocorre que esse não é o caso

dos autos. Não se compensou prejuízos da controlada estrangeira com lucros da controladora brasileira: os prejuízos da controlada estrangeira de exercícios anteriores influenciou os seus próprios resultados.

O art. 4º, par. 2º, da IN 213/02, apenas vivifica o art. 43 do CTN, em consonância com a diretriz da tributação da renda enquanto acréscimo patrimonial, esclarecendo que o resultado positivo das controladas deve considerar os seus próprios prejuízos acumulados. O lucro da controlada no exterior verificado após esse expediente, então, deveria ser submetido à tributação por sua controladora brasileira.

Por fim, deve ser julgado legítimo o agir do contribuinte que se pautou nessa expressa e correta orientação da administração fiscal, inclusive pelos princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica, pilares fundamentais do sistema tributário brasileiro.

2. Recurso especial do contribuinte: a incidência de juros de mora sobre multa de ofício (voto vencido).

No caso, a controvérsia interpretativa não se refere necessariamente à norma dos arts. 113 ou 139 do CTN. No âmbito do CTN, a questão reside mais precisamente na norma que se constrói a partir de seu art. 161.

O art. 161 do CTN, cumprindo o papel previsto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece norma geral, aplicável a todos os entes da federação, quanto à incidência de juros de mora, no percentual de 1%, sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Expressamente, contudo, o seu § 1º resguarda a cada um dos entes federados a competência para estabelecer regramento próprio. Cada ente federado, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, poderá prescrever regramento próprio, com taxa de juros diferente daquela prevista na norma geral (1%) ou, por exemplo, prever a incidência de juros de mora tanto sobre o débito principal quanto sobre as multas ou, ainda, estabelecer que os juros incidam apenas sobre o valor do débito principal, mas não sobre o das multas.

A União, no caso, é exemplo de unidade federativa que, de longa data, produz regramentos próprios quanto à incidência de juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Assim o fazendo, a União encontra resguardo jurídico no art. 161 do CTN, mas afasta a eficácia da norma geral veiculada neste dispositivo.

Portanto, para a solução do caso concreto, a questão não se esgota com a compreensão da norma geral veiculada pelo CTN. É necessário saber qual o tratamento foi atribuído pelo legislador ordinário à matéria, o que obriga que se considere o teor da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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.

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.

Como se pode observar, valendo-se de sua competência, o legislador ordinário decidiu:

- prever a incidência de juros de mora sobre **multas isoladas** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 43);
- prever a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de **tributos e contribuições** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 61);
- não prever nada quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício.

A evolução legislativa demonstra que não se trata de um silêncio insignificante, mas expressão de decisão consciente do legislador. As leis que se sucederam, em especial, o Decreto-lei n. 2.232/87, a Lei n. 7.691/88, a Lei n. 7.738/89, a Lei n. 7.799/89, a Lei n. 8.218/91, a Lei n. 8.383/91, a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a Lei n. 10.522/02, demonstram que a decisão do legislador variou no tempo, por vezes determinando a incidência de juros sobre a multa de ofício, por vezes a excluindo. Há uma diferenciação relevante: o dispositivo não estabelece, por si, a incidência de alguma taxa de juros sobre a multa, mas possibilita que leis específicas a estabeleça.¹

Essa retrospectiva é relevante para constatar que o legislador competente não agiu ao acaso: trata-se de silêncio eloquente do legislador que, ao tutelar a matéria, deixou conscientemente de prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistente similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

(Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão n. 9101-000.722. CSRF, 15.12.2010.)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

¹ Nesse sentido, vide, por exemplo: FAJERSZTAJN, Bruno. Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 132. São Paulo : Dialética, 2006, p. 27 e seg.

(Processo nº 16327.004079/2002-75. Acórdão n. 101-96.008. TO, 01.03.2007)

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Processo nº 10980.013431/2006-05. Acórdão nº 101-96.607, TO, 06.03.2008)

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 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

(Processo nº 16327.004252/2002-35. Acórdão nº 202-16.397, TO, data da publicação 14.06.2005) (grifo nosso)

Faz-se necessário, portanto, reconhecer que assiste razão ao contribuinte em seu recurso especial.

Pelo exposto, voto no sentido de CONHECER ambos os recursos interpostos, nos termos dos despachos de admissibilidade, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PFN e DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Coube-me o voto vencedor no tocante à solução da lide circunscrita à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, suscitada pelo contribuinte.

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 sonogado, 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)

Processo nº 16561.720007/2011-97
Acórdão n.º **9101-003.372**

CSRF-T1
Fl. 1.579

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