



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

Processo nº 16643.000027/2011-38
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-002.550 – 2ª Turma Especial
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria CSLL
Recorrente PLANOVA PLANEJAMENTO E CONSTRUÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA INEXISTENTE. CONEXÃO PROCESSUAL. REVERSÃO DA BASE NEGATIVA EM OUTRO PROCESSO. QUESTÃO JÁ DECIDIDA PELO CARF.

Se a decisão proferida pelo CARF no processo nº 16643.000421/2010-95 confirmou o lançamento de CSLL nos anos anteriores a 2009, e manteve a reversão da base de cálculo negativa que havia sido apurada nesses períodos, não cabe outra decisão, no âmbito dos presentes autos, senão manter a exigência de CSLL em 2009 em razão de compensação de base negativa que se mostrou inexistente.

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, uma 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. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16643.000027/2011-38
Acórdão n.º **1802-002.550**

S1-TE02
Fl. 3

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos o conselheiro Nelso Kichel, que dava provimento parcial para calcular os juros na forma do §1º do art. 161 do CTN, e a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José de Oliveira Ferraz Corrêa, Ester Marques Lins de Sousa, Henrique Heiji Erban, Nelso Kichel, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, que manteve o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de e-fls. 6 a 16, no valor de R\$ 101.434,92, incluindo-se nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

Os fatos que antecederam o presente recurso estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 16-39.435, às e-fls. 285 a 292:

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, relativa ao ano-calendário de 2009, no valor total de R\$101.434,92, composto de R\$55.362,37 de Contribuição, R\$41.521,77 a título de multa de mora de 75% sobre o principal, mais R\$4.550,78 de juros de mora, calculados até 31/01/2011.

O Auto de Infração, de fls. 06/16, foi lavrado em razão de compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, tendo em vista a reversão dos valores da CSLL, após lançamento de ofício relativo aos períodos-base de 2005 a 2009, formalizada no processo nº 16643.000421/2010-95.

O enquadramento legal apontado foi o seguinte: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 58 da Lei nº 8.981/95 e art. 16 da Lei nº 9.065/95; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

A Interessada tomou ciência da impugnação em 07/02/2011, conforme aviso de recebimento – AR – juntada à fl. 146, apresentou impugnação, dirigida contra a presente autuação e a do processo nº 16643.000028/2011-82 (que tratou da glosa do saldo de prejuízo fiscal, em decorrência da reversão de prejuízo fiscal, levada a cabo no processo nº 16643.000421/2010-95), protocolada em 152 e 155/161, trazendo os seguintes argumentos de defesa, em síntese:

PRELIMINARMENTE - DEPENDÊNCIA - PROCESSO REFLEXO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO IRPJ E CSLL -PROCESSO Nº 16643.000421/2010-95.

Deve ser sobrestado o exame de mérito desses autos até o julgamento final do processo nº 16643.000421/2010-95, referente aos autos que versam sobre a mesma matéria fática, conforme atestado pela própria autoridade autuante.

Ademais, em razão do disposto no art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, e pelo princípio da economia processual, caso o julgamento do processo em comento não seja sobrestado até o julgamento final dos autos de infração de IRPJ e CSLL, formalizados naquele processo, o que se admite apenas para efeito de argumentação, os autos devem ser reunidos em um só

processo para julgamento em conjunto, tendo em vista que a matéria fática discutida é idêntica e os autos de infração ora impugnados reflexos das infrações constatadas naquele processo administrativo.

MATÉRIA JÁ CONTESTADAS PELA IMPUGNANTE E AQUI REITERADAS

Tendo em vista que a matéria fática discutida nestes autos, por ser idêntica àquela travada nos autos do processo administrativo nº 16643.000421/2010-95, a Impugnante reitera todos os argumentos expendidos na impugnação já apresentada em 25/01/2011 e, para tanto, anexa à presente cópia integral da referida impugnação anexa.

Vale ressaltar que se não houver o sobrestamento do julgamento ou se os autos não forem reunidos, necessário que essa i. Turma Julgadora adentre ao mérito discutido naquele processo, que tem reflexo direto nas autuações ora contestadas, que tratam da reversão da compensação de prejuízos e base negativas da CSLL em virtude das infrações constatadas naquele processo.

Nesse contexto, reiteram-se aqui os argumentos expendidos, especialmente (i) a imprestabilidade do auto de infração da CSLL, vez que ausente o MPF para a Fiscalização da CSLL; (ii) a inadequação do enquadramento legal registrado nos autos de infração, (iii) a legitimidade das operações praticadas pela Impugnante e a possibilidade de avaliação do investimento a valor de mercado, (iv) a legalidade da decomposição do valor do investimento com o destaque do ágio e (v) a dedutibilidade das despesas de amortização do ágio asseguradas pela legislação (art. art. 7º, III, da Lei nº 9.532/97), nos exatos termos da impugnação ora anexada.

EQUÍVOCO NA DEMONSTRAÇÃO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - SALDO DE PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL DESCONSIDERADO

Além das matérias reflexas já demonstradas, há, ainda, um ponto a ser analisado na autuação ora questionada e diz respeito ao equívoco cometido pela d. Autoridade autuante no demonstrativo de compensação dos prejuízos fiscais que sustenta a indevida exigência do IRPJ. Analisando o demonstrativo de compensação dos prejuízos fiscais elaborado pelo fiscal no ano-calendário 2005, na parte em que há o destaque do "Saldo de Prejuízo Fiscal a Compensar com Lucro real" relativo aos anos-calendário anteriores, consta saldo de prejuízos nos seguintes montantes:

Saldo de Prejuízo não operacional - R\$ 2.164,43

Saldo de Prejuízo de ano-base anterior - R\$ 15.077.568,67

TOTAL - R\$ 15.079.733,10

Todavia, nos anos-calendário subseqüentes o d. auditor fiscal utilizou na compensação somente parte desse saldo de prejuízos (R\$ 15.077.568,67), desprezando o valor de R\$ 2.164,43. Esse equívoco revela a fragilidade do demonstrativo de apuração dos prejuízos fiscais, que não pode servir para fundamentar a autuação ora impugnada.

Vale dizer, se ainda havia saldo de prejuízos a compensar pela Impugnante no ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 2.164,43, relativo a períodos anteriores, deveria ter sido utilizado para compensar os "lucros" apurados naquele ano-calendário, o que não foi feito pela autoridade autuante. Sendo assim, os prejuízos compensados pela Impugnante, no montante de R\$ 615.137,55, não podem ser glosados integralmente, como fez o d. auditor fiscal no auto de infração do IRPJ.

Nem se alegue que o art. 31 da Lei 9.249/95 dispõe que os prejuízos não operacionais somente poderão ser compensados nos períodos subseqüentes com lucros da mesma espécie, pois a desconsideração do ágio (feita no processo 16643.000421/2010-95), que gerou o lucro apurado pela fiscalização nos períodos subseqüentes, tem a ver com aquisição de "investimento" (Ativo Permanente, na época), posteriormente baixado pela incorporação das empresas. Portanto, não há razão para a não utilização do saldo de prejuízos de períodos anteriores no montante de R\$2.164,43.

Sendo patente o equívoco na elaboração do demonstrativo de apuração dos prejuízos fiscais, o auto de infração do IRPJ deve ser prontamente cancelado pela ausência de certeza e liquidez da exigência fiscal.

SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - IMPOSSIBILIDADE

Na remota hipótese de ser mantido o lançamento, o que se admite apenas a título de argumentação, protesta a Impugnante pela não incidência de acréscimos moratórios sobre a multa de ofício, uma vez que a pretensão não encontra qualquer respaldo no ordenamento jurídico.

Aqui, pretende a Impugnante manifestar sua repulsa contra a prática de aplicação da taxa SELIC sobre a multa lançada de ofício, procedimento este que, muito embora não encontre qualquer respaldo no ordenamento jurídico, vem sendo reiteradamente adotado pelas autoridades administrativas.

Isto porque, ao estabelecer a incidência de juros de mora sobre os débitos de que trata o caput do artigo 61, que devem ser calculados à taxa Selic, o legislador tributário previu remuneração ante a demora no recebimento de receita pública esperada pelo sujeito ativo e, portanto, ali pertinente. Não é o caso da multa de ofício, que tem caráter penal, cujo ingresso não é esperado pela Fazenda Pública, pelo contrário, é regra que se pretende nunca ser aplicada. Por essa razão, não é pertinente a incidência de juro remuneratório sobre a multa de ofício, que

sequer é mencionada no referido dispositivo, assim como também não é devido o juro sobre a multa de mora, que permanece fixa até a liquidação do principal, a despeito dos longos anos transcorridos.

Deveras, o débito mencionado no caput da norma em questão refere-se tão somente ao valor do tributo devido (principal), que não pode em momento algum ser confundido com o termo “crédito tributário”, pois tal interpretação traria enorme contradição na aplicação da norma.

Com efeito, se adotada tal interpretação, seriam também admissíveis juros de mora (calculado com base na taxa Selic) inclusive sobre a multa de mora, calculada à taxa de 0,33% ao dia e limitada a 20%, que também faz parte do “crédito tributário”, algo absolutamente inadmissível e não praticado pela administração tributária!

Logo, da mesma forma que não incidem juros de mora sobre a multa de mora, não devem incidir os mesmos juros sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal, pois a expressão “débitos”, a que faz referência a lei, só pode referir-se a tributo e não à multa, como se comprova pela não incidência sobre a multa de mora que também compõe o crédito tributário.

DO PEDIDO FINAL

Do exposto, requer a Impugnante o sobrestamento do feito até julgamento final do processo administrativo nº 16643.000421/2010-95 ou que os autos sejam reunidos para apreciação/julgamento em conjunto, tendo em vista a identidade fática das matérias tratadas nos dois processos.

Por fim, requer a improcedência dos autos de infração com o consequente cancelamento dos questionados lançamentos de ofício IRPJ e CSLL, pelos motivos de fato e de direito aqui registrados.

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP manteve integralmente a exigência fiscal, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE SALDO. LANÇAMENTO ANTERIOR. GLOSA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVO. DEPENDÊNCIA. PEDIDO DE SOBRESTAMENTO. FALTA DE PREVISÃO. NOVA ANÁLISE DE MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se analisar novamente o mérito de autuação tratada em processo diverso que gerou, por via de consequência, lançamento posterior, sob análise nos autos. A medida

processual cabível é aplicar o decidido por ocasião do seu julgamento, ao caso em discussão, mesmo que haja recurso pendente de análise por instância superior, dada a ausência de previsão legal de sobrestamento de julgamento no âmbito do processo administrativo tributário federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

*JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
TAXA SELIC. LEGALIDADE DA COBRANÇA.*

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual seria considerada cientificada em 10/08/2012, a Contribuinte apresentou em 06/07/2012 o recurso voluntário de e-fls. 294 a 304, onde reitera a mesma linha de argumentação de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona lançamento para exigência de débito de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativamente ao ano-calendário de 2009.

A autuação foi motivada por compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL, uma vez que houve reversão dessa base negativa no processo nº 16643.000421/2010-95, que tratou de lançamento de CSLL nos anos anteriores.

As questões suscitadas pela Contribuinte relativamente ao encaminhamento do presente processo administrativo, em razão da conexão processual acima referida, foram corretamente analisadas pela Delegacia de Julgamento, nos seguintes termos:

O presente lançamento refere-se a compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, posto que em autuação constante do processo nº 16643.000421/2010-95, atualmente no CARF (consulta ao sítio do CARF em 23/05/2012, à fl. 284), houve reversão dos valores da CSLL, não havendo saldo remanescente de base de cálculo negativa para ser utilizada no ano-calendário de 2009.

A Impugnante, inicialmente, pede o sobrestamento do julgamento do presente processo por haver dependência do lançamento de ofício daquele processo.

De fato, se for decidido que aquela autuação não deve prevalecer, esse resultado afetará a presente autuação.

Entretanto, apesar dessa relação de causa e efeito existente, não é previsto o sobrestamento de julgamento no ordenamento do Processo Administrativo Fiscal Federal, não sendo possível atender a solicitação da Impugnante de aguardar o desfecho do processo nº 16643.000421/2010-95.

Deve ser aplicado à presente autuação a situação juridicamente vigente.

Uma vez que na ocasião a impugnação foi considerada improcedente pela DRJ e manteve-se integralmente o crédito tributário, permaneceu a situação de inexistência de saldo de base negativa de CSLL para o ano-calendário de 2009. O processo hoje se encontra pendente de julgamento no CARF. Do que decorre que, para todos os efeitos, persiste a reversão da CSLL, mantida pela 4ª Turma de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1631.831-4ª Turma da DRJ/SP1, de 01 de junho de 2013.

2011 (cópia às fls. 219/282), do qual a empresa tomou ciência pessoal em 07/06/2011 (fls. 283).

E, por fim, não há que se falar, conforme argumentado, em se adentrar no mérito discutido naquele processo, no presente Voto. A solução processual nesse caso é aplicar o decidido no âmbito dessa Delegacia de Julgamento, sobre aquela autuação, conforme julgamento acima citado (Acórdão nº 1631.831- 4ª Turma da DRJ/SP1, de 01 de junho de 2011). De outro modo, haveria mais de um julgamento pela Delegacia de Julgamento sobre uma única autuação o que é um absurdo processual, somado ao fato de que é naquele processo que estão sendo tratados os autos de infração que acabaram por gerar a que está sob julgamento.

A Impugnante apresentou, ainda, alegações específicas à autuação de IRPJ. Lembrando que a defesa procurou contemplar as duas autuações (processo nº 16643.000028/2011-82 e o presente), deixa-se de se analisar esse item de impugnação nesse Voto, que trata do auto de infração de CSLL.

Realmente, não há possibilidade de atender ao pedido de sobrestamento do processo sob exame.

No caso do processo administrativo fiscal, a conexão processual é solucionada estendendo, num mesmo nível de instância, a decisão do processo principal (que trata da questão prejudicial) para os processos dependentes, e foi exatamente isso o que ocorreu nos presentes autos.

Nesse mesmo contexto, devo registrar que já houve decisão do CARF para o processo nº 16643.000421/2010-95, em que foi revertida a base negativa utilizada em 2009, conforme acórdão nº 1101-000.913, exarado em 09/07/2013 pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído,

Foi negado provimento ao recurso voluntário interposto naquele processo, e confirmado integralmente o lançamento relativamente aos anos anteriores a 2009. Em consequência disso, também foi mantida a reversão da base negativa que a Contribuinte havia compensado em 2009, o que motivou a autuação objeto destes autos.

Após a ciência da referida decisão do CARF naquele outro processo, a Contribuinte apresentou embargos de declaração, que foram rejeitados por meio do Despacho nº 1100 - 000.395, de 15/12/2014, assim finalizado:

[...]

As alegações da embargante, portanto, não suscitam qualquer retificação ou complementação do acórdão aqui proferido, nem demandam, como expresso em seu pedido, a realização de novo julgamento por Colegiado composto na totalidade por Conselheiros independentes e aptos para a atividade de julgamento.

Por tais razões, proponho que sejam rejeitados os embargos de declaração aqui opostos pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira

De acordo.

Rejeito os embargos em comento. Encaminhe-se ao órgão jurisdicionante da contribuinte, para ciência e demais providências.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF

Desse modo, uma vez proferida pelo CARF decisão que confirma o lançamento de CSLL nos anos anteriores a 2009, e mantém a reversão da base negativa que havia sido apurada nesses períodos, não cabe outra decisão, no âmbito dos presentes autos, senão manter a exigência de CSLL em 2009 em razão de compensação de base negativa que se mostrou inexistente.

Portanto, em relação à rubrica principal, a decisão recorrida não merece nenhum reparo.

Contudo, não compartilho do entendimento manifestado pela Delegacia de Julgamento quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Essa questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

Para os que entendem que a “multa de ofício” está incluída na expressão “crédito não integralmente pago no vencimento”, contida no art. 161 do CTN, cabe indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

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. (grifos acrescidos)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescidos)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

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; (grifos acrescidos)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

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. (grifos acrescentados)

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se esses “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício (caput do art 61), incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

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 (...)

§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.

Com efeito, o decreto não poderia derogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade, e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava).

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa de mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas.

Finalmente, registro que há manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que acompanha o tributo, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que no âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não verifico em relação à questão ora debatida.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, que foi lançada juntamente com a contribuição.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 16643.000027/2011-38
Acórdão n.º **1802-002.550**

S1-TE02
Fl. 15

CÓPIA