



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

Processo nº 19515.004859/2009-62
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.096 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2014
Matéria Compensação imposto pago no exterior.
Recorrente ITAÚSA EXPORT S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

É indevida a compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro de controladas, etc. ali sediadas quando o contribuinte não comprova que apurou o lucro disponibilizado no exterior e o imposto a compensar na forma prevista pela legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA.

É indevida a compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro de controladas, etc. ali sediadas quando o contribuinte não comprova que apurou o lucro disponibilizado no exterior e o imposto a compensar na forma prevista pela legislação tributária.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

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 de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em relação ao mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcelo Baeta

Ippolito, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno, que votaram pela realização de diligência. Por maioria de votos, em excluir a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Carlos Alberto Donassolo. Designado o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima para redigir o voto vencedor. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, que foi substituída pelo Conselheiro Marcelo Baeta Ippolito.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Plínio Rodrigues Lima, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância, cujo relatório, por bem descrever os elementos constantes dos autos, reproduzo abaixo, com a vênua do colegiado:

O Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF), às fls. 309 a 311, suplementado pelos demais termos do processo, dão conta de que:

1 - a fiscalização decorre da diligência iniciada em 18.07.2008 e encerrada em 31.08.2009, solicitada pela PFN/SP, por meio do ofício 401/2008/DIAJU/PFN/SP/MSOS, de 09.06.2008, cujo objetivo era verificar a suficiência dos depósitos feitos pela Itaúsa Export no Processo da Ação em Mandado de Segurança MS 2003.61.00.004966-0, em tramitação na 12ª Vara Cível da Justiça Federal - Seção Judiciária do Estado de São Paulo;

2 - no Termo de Início de Ação Fiscal constam demonstrativos de insuficiência de depósitos judiciais do IRPJ e CSLL que deveriam ter sido feitos;

3 - naqueles demonstrativos há erros, ora corrigidos, pois a fiscalização não atentou ao fato de que os Lucros Disponibilizados no Exterior foram computados no Lucro Real dos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007;

4 - em 01.09.2009, teve início a ação fiscal com a lavratura do respectivo termo, no qual foram informados os documentos que haviam deixado de ser apresentados durante a diligência;

5 - em 11.09.2009, a empresa requer prazo para atender às solicitações, concedido em 16.09.2009, pelo termo de prorrogação, recebido pelo interessado em 22.09.2009, conforme AR nº RK 52 78 26 10 - 2 BR; o prazo foi novamente prorrogado em 28.09.2009;

6 - em 06.10.2009, “Considerando haver a empresa não entendido completamente o que exige a intimação do termo de início de ação fiscal ...”, novo termo exige o preenchimento de demonstrativo com dados essenciais à análise do fisco (Lucros Disponibilizados no Exterior por filial, sucursal, coligada ou controlada e o respectivo imposto de renda pago e outras informações), não atendido; eis os dados exigidos (fls. 50 a 52):

a) Ano Calendário - ano em que foi disponibilizado o lucro;

b) Valor do Lucro Disponibilizado - em Reais;

c) Data da Assembléia ou Reunião dos Sócios que deliberou sobre a disponibilização do Lucro;

- d) Razão Social da empresa que o disponibilizou;
- e) País de origem - domicílio da empresa no exterior;
- f) Nº de identificação fiscal ou registro no órgão controlador do comércio no domicílio da empresa;
- g) Nº de identificação do documento de arrecadação;
- h) Valor do Imposto pago - no país de domicílio da empresa e na sua moeda;
- i) Nome da moeda de pagamento;
- j) Taxa de conversão para Reais;
- k) Valor em Reais;
- l) Participação, em percentuais, da Itaúsa Export S/A. no Patrimônio Líquido da empresa no exterior.
- 7 - em 15.10.2009, termo de intimação exige as Demonstrações Financeiras levantadas no exterior que embasaram as Demonstrações Financeiras em Reais, no Brasil, bem como cópias das folhas do diário com tais registros;
- 8 - em 20.10.2009, a empresa envia documentos e solicita prazo para atender à intimação de 15.10.2009;
- 9 - em 22.10.2009, correspondência da empresa encaminha documentos cujo exame permitiu a constatação dos erros já referidos;
- 10 - não foi apresentada documentação comprobatória do Imposto de Renda pago no exterior de forma individualizada por filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior;
- 11 - os Lucros Disponibilizados no Exterior são computados na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de forma individualizada, sendo vedada a compensação de forma consolidada do Imposto de Renda pago;
- 12 - em vista das DIPJ's desses anos-calendário e dos valores depositados, lavra-se este TVCF com a demonstração dos valores corretos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2004 a 2007 a lançar, conforme segue:

DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - IRPJ
Processo Judicial nº 2003 61 00 004966-0

Data do F. G.	Lucro no Exterior	Apurado na Declaração	Depositado	Insuficiência - Compensação Indevida
31/12/2004	95.456.981,87	21.373.479,26	5.707.785,05	15.563.010,53
31/12/2005	24.419.834,42	3.461.337,13	0,00	3.461.337,13
31/12/2006	138.962.911,91	34.192.070,71	21.468.603,24	12.723.467,47
31/12/2007	93.247.248,74	21.722.584,25	17.042.122,81	4.650.004,83

DEMONSTRATIVO DE INSUFICIÊNCIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - CSLL
Processo Judicial nº 2003 61 00 004966-0

Data do F. G.	Lucro no Exterior	Apurado na Declaração	Depositado	Insuficiência - Compensação Indevida
31/12/2004	95.456.981,87	7.666.126,41	7.666.126,41	0,00
31/12/2005	24.419.834,42	1.255.977,90	0,00	1.255.977,90
31/12/2006	138.962.911,91	12.318.270,06	12.318.270,06	0,00
31/12/2007	93.247.248,74	7.773.621,39	7.773.621,39	0,00

13 - houve infração ao art. 395 do RIR/99, pois a empresa compensou, sem apresentar provas, o imposto de renda que alega ter incidido sobre o Lucro Disponibilizado no Exterior, não tendo depositado os valores devidos na ação judicial nº 2003.61.00.004966-0.

O Relatório Final de Diligência, de 31/08/2009, já havia apontado que:

“(…)

Nos documentos juntados à resposta do contribuinte ... de 03.08.2009, cópias de documentos de recolhimento de tributos, se nota que se referem a diversas empresas.

Todavia, não foi informado ... a razão social e o número de registro (cadastros similares aos que existem no Brasil, nos Registros de Comércio) da empresa ou empresas que lhes disponibilizaram o Lucro no Exterior, não informando também o Estado sede destas empresas.

Não foi apresentada a ata ou atas de assembléias ou reunião de sócios das empresas que disponibilizaram o lucro no exterior.

Não foi informado montante do lucro disponibilizado, por cada uma das empresas nem se houve submissão à tributação no país de origem.

(…)

Não há certificação do documento pelo Estado de origem e nem o comprovativo do pagamento por multibanco que comprovem a validade de tais documentos, conforme está informado no próprio documento apresentado.

Há documentos na língua inglesa sem as devidas traduções juramentadas.

A legislação brasileira, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no seu inciso II do § 2º do artigo 16, dispensa a obrigação a que se refere o § 2º do artigo 26 da Lei 9.429, de 26 de dezembro de 1995, quando ficar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a

incidência do Imposto de Renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

A Lei portuguesa fornecida pelo contribuinte para cumprir o inciso II do § 2º do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, Decreto-Lei nº 442-B, de 30 de novembro, com a redacção da revisão efectuada pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de julho, e da última actualização operada pela Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro diz nos seus artigos:

Decreto-Lei nº 442-B/88, de 30 de novembro

Artigo 1º

Pressupostos do Imposto

O imposto sobre rendimentos das pessoas colectivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação, pelos respectivos sujeitos passivos, nos termos deste Código.

Decreto-Lei 198/2001, de 3 de julho - I Série A

Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Colectivas

Artigo 3

Base do Imposto

I - O IRC incide sobre:

a) O lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial (...)

Não foi informada e nem provada ... a origem do Lucro Disponibilizado no exterior, isto é, não esclarece se este lucro tem origem nas atividades comerciais da empresa ou empresas que lhes disponibilizaram o lucro e se tal lucro sofreu a incidência do Imposto de Renda no Estado de origem deste rendimento ou se este lucro se refere aos fatos objeto da ação judicial em tramitação na 12ª Vara da Justiça Federal/SP nº 2003.61.00.004966-0.

Portanto, não foram apresentadas provas ... que possam suprir a insuficiência de depósitos judiciais na Ação em Mandado de Segurança ... quanto ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme se demonstra.

(...)"

Os autos de infração constam às fls. 312 a 328.

A empresa apresentou impugnação, em 14/12/2009 (fls. 333 a 339), por meio de sua advogada (fls. 339 a 348), acostando elementos (fls. 349 a 831) e alegando, em resumo, que:

1 - a fiscalização não reconheceu as compensações efetuadas sob o argumento de que "não foi apresentada documentação comprobatória do Imposto de Renda pago no exterior de forma individualizada por filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior."; em outras palavras: o fundamento para a autuação foi a não comprovação dos valores de imposto de renda recolhidos no exterior que, se apresentados de forma individualizada pelas empresas situadas no exterior, seriam passíveis de compensação com o imposto de renda devido no Brasil, na forma do artigo 395 do RIR/99; assim, traz segregados por ano:

a) cálculo do lucro real para cada ano autuado, amparado pela DIPJ e pelos depósitos judiciais;

b) organograma com o percentual de participações nas empresas situadas no exterior, demonstrativo da utilização do imposto pago no exterior e cópia dos comprovantes do imposto recolhido no exterior;

c) documentos referentes ao ano de 2002, já que no ano de 2004 compensou o saldo remanescente de imposto recolhido no exterior em 2002;

2 - não cabe a cobrança de juros sobre multa de ofício, pois o "caput" do art. 61 da Lei 9.430/96, ao falar em débitos "decorrentes de tributos, e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" quis se referir a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos, e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos, visto que sobre tais débitos incide a multa de mora; se o § 3º do art. 61 prevê que sobre os débitos dos tributos incidem juros de mora, conclui-se que sobre a multa de mora prevista nesse artigo não incidem juros de mora; e se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios, com igualdade de razões, não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício; por outro lado, se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de esse artigo prever a incidência de multa de mora sobre multa de ofício; além disso, CTN utiliza a expressão "crédito tributário" com conotações diversas: ora para conceituá-lo como a obrigação tributária e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como obrigação tributária - é o caso, por ex., dos arts. 161 e 164 do CTN; traz jurisprudência administrativa favorável à sua tese; alternativamente, requer a aplicação dos juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1 %;

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ São Paulo I decidiu pela improcedência da impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -

Documento assinado digitalmente conforme **IRPJ** nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2014 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 23/05/2014

4 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 28/05/2014 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado

digitalmente em 16/06/2014 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO

Impresso em 18/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

GLOSA. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

É indevida a compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro de controladas, etc. ali sediadas quando o contribuinte não comprova que apurou o lucro disponibilizado no exterior e o imposto a compensar na forma prevista pela legislação tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

GLOSA. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

É indevida a compensação do imposto de renda incidente no exterior sobre o lucro de controladas, etc. ali sediadas quando o contribuinte não comprova que apurou o lucro disponibilizado no exterior e o imposto a compensar na forma prevista pela legislação tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A matéria não foi objeto de lançamento, motivo pelo qual não cabe o seu exame.

Cientificado dessa decisão em 04/05/2010 (conforme AR, fl.850v., combinado com o extrato “histórico do objeto”, fl.854), o contribuinte, inconformado, apresentou, em 04/06/2010, recurso voluntário ao CARF (fls.855/870), em que repisa os argumentos trazidos na impugnação, sustentando o quanto se segue:

- que logrou apresentar a documentação exigida pela legislação suficiente para comprovação da legitimidade à compensação do imposto de renda pago no exterior por sua controlada Itaú Europa;

- que deve ser anulado o lançamento em face da ausência de motivação, exigência não prevista em lei e sustenta a legitimidade das compensações efetuadas com o imposto pago no exterior;

- que foram apresentados conjuntamente com a peça impugnatória os documentos devidamente segregados por ano autuado do lucro auferido pela controlada Itaúsa Europa, na forma da legislação atinente, tendo sido acostados: (i) Memória de cálculo do lucro real para cada um dos anos autuados; (ii) DIPJ; (iii) Guia de depósitos judiciais efetuados nos autos do MS nº 2003.61.000049660; (iv) Organograma contendo o percentual de participações que sua controlada Itaúsa Europa possui em outras empresas também situadas no exterior; (v) Demonstrativo da utilização do imposto pago no exterior; e (vi) Cópias de todos os comprovantes do imposto recolhido no exterior;

- que a exigência de apresentação de forma individualizada as demonstrações financeiras das controladas e coligadas no exterior das quais a controlada do Recorrente possui

participação societária é manifestamente ilegal, posto que não possui sustentação na legislação de regência, em especial porque o art. 25, § 2º, da Lei nº 9.249/95 expressamente determina a obrigatoriedade de demonstração da apuração dos lucros auferidos no exterior única e tão somente da filiais, sucursais e controladas, por parte dos contribuintes pessoas jurídica domiciliada no Brasil, mas jamais das controladas e coligas indiretas;

- que “dos documentos já acostados aos resta mais que evidente a segregação do imposto pago no exterior, consoante se infere no organograma onde consta o percentual de participação da controlada Itaúsa Europa em cada empresa no exterior, assim como juntou todos os demonstrativos de cálculo do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL de cada ano-calendário da Itaúsa Export, destacando que foi adicionado o lucro do exterior disponibilizado pela controlada Itaúsa Europa e oferecido à tributação”;

- que tal demonstração foi inarredavelmente realizada, só que de forma centralizada na controlada Itaúsa Europa, nos termos do art. 1º, §6º, combinado com os §§ 2º, 5º e 6º, todos da IN/SRF nº 213/02. Especificamente, para comprovação do requisito previsto no §6º, do art. 1º, da IN/SRF nº 213/02, acosta aos autos cópia das folhas do livro Diário em que foram transcritas as demonstrações financeiras da controlada Itaúsa Europa, devidamente segregado por ano autuado;

- que, ao computar os resultados auferidos por intermédio de controlada ou coligada indireta, no exterior, por intermédio da Itaúsa Europa, para efeito de determinação do lucro real da beneficiária no Brasil, nada mais lógico que todos os tributos pagos no exterior (e que estão computados no lucro real) sejam compensados, mesmo que tenham sido pagos por controladas e coligadas indiretas;

- que, se a própria IN nº 213/02, normativo da Administração Fiscal que requer estrita obediência por parte de suas autoridades, permite a compensação do imposto pago no exterior pelas coligadas e controladas indiretas (§6º do art.14) e que o art. 1º, §§ 6º e 7º da mesma norma somente tem sentido se o controlador no Brasil puder compensar todo o imposto pago no exterior.

- que atendeu a todos os requisitos normativos atinentes à compensação do imposto de renda pago no exterior, em especial os requisitos previstos no § 1º, do art. 14, da IN SRF 213/02, no §2º e caput, do art. 26, da Lei nº 9.249/95 e no inciso II, do §29, do art. 16, da Lei nº 9.430/96.

- que não houve ofensa ao art. 26 da Lei nº 9.249/95, uma vez que o cálculo do valor do imposto a ser compensado no Brasil rigorosamente obedeceu ao disposto no art.14 da IN nº 213/02, principalmente no que tange aos §§ 7º e 9º, nem ofensa ao inciso II do §2º do art.16 da Lei nº 9.430/96, pois todos os impostos pagos no exterior foram devidamente comprovados, e isso não é questionado pela Fiscalização e tampouco pela decisão recorrida.

- que a fiscalização não trouxe fundamento legal que impeça a compensação realizada ou que exija a apresentação individualizada da apuração dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas indiretas, resta caracterizada a ofensa ao principio da motivação, devendo acarretar a nulidade do auto de infração.

Pede a reforma da decisão, considerando atendeu a todos os requisitos normativos para fruição da dedução do imposto de renda pago no exterior por sua controlada Itaúsa Europa, em especial porque o próprio ordenamento prevê a possibilidade de

compensação do imposto pago no exterior pelas controladas e coligadas indiretas, nos termos do art. 1º, § 6º, da IN nº 213/02.

Caso mantido o lançamento, pede o afastamento dos juros sobre a multa de ofício, sustentando que a legislação que rege a matéria (art.161 do CTN e art. 61 da Lei nº 9.430/96) somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição, mas não autoriza o cálculo dos juros sobre o valor da multa, já que o art.43 da Lei nº 9.430/96, vem evidenciar ainda mais que o art.61 da Lei nº 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.

Em contrarrazões (fls.920/936), a PGFN se manifesta pela manutenção do lançamento, pelas razões sintetizadas abaixo.

Defende o mérito do lançamento, discorrendo sobre o conceito de sociedade controlada no direito societário e fiscal, a tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de controlada indireta e os requisitos legais para compensação, no Brasil, do tributo pago no exterior.

Partindo da premissa que a legislação interna de tributação universal não alcança tão-somente as sociedades controladas diretamente pela investidora brasileira, conforme o conceito legal de "sociedade controlada" definido pelos arts. 116 e 243, §2º da Lei das S/A, sustenta que o §2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 determina que os lucros auferidos por controladas devem ser computados na apuração do lucro real, sem estabelecer distinção entre controladas diretas e indiretas. Conclui que não há qualquer dispositivo legal que exclua os resultados apurados por sociedade controlada indiretamente da tributação universal.

Afirma que, para efetuar a compensação do imposto de renda pago no exterior, pela análise dos dispositivos das Leis nºs 9.249/95; 9.430 e 9.532/97, a pessoa jurídica no Brasil tem que apresentar as demonstrações financeiras correspondentes ao lucro que foi tributado no exterior, de forma individualizada, das controladas diretas e indiretas.

Alega que, no caso dos autos, os lucros foram originados nas controladas da Itaúsa Europa, sendo necessária a apresentação das demonstrações financeiras destas controladas indiretas, para o fim de verificar a correspondência do tributo pago no exterior com o lucro auferido, e que, com a consolidação dos créditos no balanço da controlada direta (Itaúsa Europa), não é possível averiguar a origem do crédito que a autuada pretende compensar: se de lucro disponibilizado pela controlada direta, pela controlada indireta ou decorrente de lucro da autuada.

Aponta que, diante da ausência de comprovação do Imposto de Renda pago no exterior de forma individualizada por controlada, direta ou indireta, a compensação pleiteada nos autos é indevida.

Indicado para pauta na sessão de julgamento de 04/12/2012, o processo foi retirado por determinação do Presidente da Câmara, atendendo a pedido da recorrente para “possibilitar a realização de sustentação oral e apresentação de memoriais”, conforme petição nos autos (fls.939).

Após, foram juntados aos autos memoriais (fls.971 e ss), esclarecendo que os resultados das empresas do exterior em a que recorrente possuía participação indireta foram consolidados no balanço da Itaúsa Europa e, conseqüentemente, oferecidos à tributação no

Brasil, acompanhado de demonstrativo do cômputo do lucro dessas empresas na Itaúsa Europa via método de equivalência patrimonial, conforme balanços juntados. Segundo ela, o demonstrativo vai até a 5ª subsidiária indireta da Itaúsa Europa, qual seja, o Banco BPI, visto que não houve a possibilidade de obter as informações necessárias para expandir o demonstrativo, dado que a empresa não possuía o controle das empresas em que o Banco BPI participava. Foi apresentado, ainda: (i) organograma indicando as participações detidas em cada controlada no exterior; e (ii) tabela relacionando os comprovantes de pagamento do exterior por controlada, incluindo as controladas indiretas da recorrente, com referência ao número da folha dos autos em que se encontra a quase totalidade dos documentos listados.

Cientificada da juntada de documentos aos autos, a PGFN alegou, em resumo, (i) que a recorrente permanece sem comprovar que o imposto foi pago em referência a cada lucro apurado por controlada indireta, apenas colacionando comprovantes de imposto pago no exterior, sem vinculá-lo ao imposto sobre o lucro de cada controlada de que participou; (ii) que os documentos são cópias simples, sem o devido reconhecimento pela Embaixada ou Consulado Brasileiro no país em que recolhido.

Por essas razões, pede que os documentos não sejam considerados. Todavia, caso assim não se entenda, que sejam remetidos os autos à autoridade julgadora de primeira instância para apreciação, a fim de que se observe o princípio do duplo grau de jurisdição, por se tratar de documento novo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

Cinge-se a lide à glosa da compensação com imposto de renda incidente no exterior, por infração ao art. 395 do RIR/99, em razão da não comprovação do imposto de renda que teria incidido sobre o Lucro Disponibilizado no Exterior, caracterizando insuficiência de depósitos judiciais feitos nos autos de ação judicial em que se discute a legalidade do art. 7º da IN SRF 213/2002 na tributação dos lucros auferidos no exterior (MS nº 2003.61.00.004966-0).

Em resumo, a autoridade fiscal considerou que a recorrente, após intimada a apresentar comprovantes do Imposto de Renda pago no exterior que atestassem a suficiência dos depósitos judiciais na referida ação, embora tenha apresentado cópias de documentos de recolhimentos de tributos efetuados por empresas no exterior, não comprovou a origem do lucro disponibilizado no exterior através de documentação sobre o Imposto de Renda pago no exterior de forma individualizada por filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

Segundo a autoridade fiscal, os documentos apresentados não esclarecem se esse lucro tem origem nas atividades comerciais da empresa ou empresas que lhes disponibilizaram o lucro e se tal lucro sofreu a incidência do Imposto de Renda no Estado de origem do rendimento ou se o mesmo se refere aos fatos objeto da ação judicial (fl.24). Este é o mote da autuação.

O sistema jurídico brasileiro determina que a controladora brasileira deve avaliar pelo método da equivalência patrimonial (MEP) todos os investimentos detidos nas controladas diretas ou indiretas, considerando o disposto na legislação societária, que equipara o controle direto ao indireto, consoante o conceito legal de "sociedade controlada" definido pelos arts. 116 e 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76.

Cabe destacar que esse conceito foi acompanhado pelo legislador tributário, como se extrai do teor do art. 384 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 384. Serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido os investimentos relevantes da pessoa jurídica (Lei nº 6.404, de 1976, art. 248, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI):

I - em sociedades controladas; e

II - em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 1º).

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores (Lei nº 6.404, de 1976, art. 243, § 2º).

§ 3º Considera-se relevante o investimento (Lei nº 6.404, de 1976, art. 247, parágrafo único):

I - em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora;

II - no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora. (destacou-se)

No mesmo sentido dispôs ao tratar da “Distribuição a Sócio ou Acionista Controlador por Intermédio de Terceiros”, como se vê do art. 466 do RIR/99:

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI). (destacou-se)

Assim deve ser interpretada a legislação interna de tributação universal e, em especial, os dispositivos abaixo transcritos:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Como se vê, a legislação que institui o regime da universalidade não o restringe às controladas diretas, ao determinar que os lucros auferidos por controladas devem ser computados na apuração do lucro real (§2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95).

Nesse sentido, pode ser referido o julgado abaixo, cujo trecho se transcreve:

"[...] verifica-se que, para efeito de tributação dos lucros auferidos no exterior, deve-se levar em consideração, de forma individualizada, os lucros auferidos por cada controlada no exterior, seja ela controlada direta ou indiretamente pela empresa brasileira, adicionando-os ao lucro da empresa brasileira para efeito de tributação do imposto de renda." (fls. 47-48 do Acórdão nº 101-97.070)

A lei permite a compensação do imposto de renda incidente sobre os lucros no exterior, computados no lucro real, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95 c/c art. 1º, §4º da Lei nº 9.532/97, abaixo transcritos:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais. (destacou-se)

Por sua vez, a Lei nº 9.532/97, dispõe:

Art. 1º.....

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração. (destacou-se)

De outro lado, a Lei nº 9.430/96, assim dispõe:

Art.16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I- considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II- arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal. (destacou-se)

Como se denota dos textos legais acima transcritos, o procedimento com vistas à apuração do valor compensável dos tributos sobre a renda pagos no exterior por controladas, etc.. é complexo e não se verifica de imediato.

O art. 16, §2º, inciso I, da Lei 9.430/96, especificamente, determina que, para fins de compensação, a pessoa jurídica no Brasil tem obrigação de apresentar as demonstrações financeiras correspondentes ao lucro que tributado no exterior, não bastando a apresentação de comprovantes de impostos pagos no exterior.

Para compensar o crédito referente a tributo pago sobre lucros no exterior é necessário que os referidos lucros sejam computados no lucro real. Para tal comprovação, devem ser apresentadas as demonstrações financeiras correspondentes aos lucros, hábeis a demonstrar a relação do imposto com o correspondente lucro disponibilizado.

Compulsando-se os autos, verifica-se que um dos termos de intimação e respectivo demonstrativo (fls. 50-52) evidenciam a solicitação da apresentação, “de forma individualizada”, dos dados relevantes.

Todavia, durante o procedimento fiscal, não foi apresentado o demonstrativo essencial para iniciar a demonstração da apuração dos valores constantes da DIPJ, tanto em relação ao lucro auferido no exterior por controladas, etc. oferecido à tributação no Brasil, quanto ao respectivo imposto sobre a renda pago no exterior. Sem esse demonstrativo, sequer o início de verificação das provas seria possível. Isso tampouco ocorreu na fase de impugnação.

No caso concreto, foram verificadas compensações indevidas do imposto pago no exterior. A decisão recorrida fez constar a seguinte fundamentação para manter a glosa da compensação:

O interessado apresentou planilhas parciais - como se verifica às fls. 350 a 359 (ano-calendário de 2002), 435 a 445 (ano-calendário de 2004), 530 a 536 (ano-calendário de 2005), 656 a 663 (ano-calendário de 2006) e 759 a 766 (ano-calendário de 2007) - que, todavia, não demonstram os dados necessários, conforme determinado pela legislação tributária.

*Em outras palavras: não foi apresentada a planilha de apuração, de forma individualizada, do lucro auferido por controlada, etc., no exterior e respectivo imposto pago no exterior, que o contribuinte **precisa** elaborar para chegar aos totais do formulário “Controle do Imposto Pago no Exterior” (fls. 353, 435, 530, 656 e 759), a partir dos quais tais valores devem ser cotejados com os limites estabelecidos nos §§ 9º a 11, do art. 14, da IN SRF nº 213/2002.*

Posteriormente, já durante a fase de julgamento, a recorrente apresentou um demonstrativo, acompanhado de organograma das participações no exterior e tabela relacionando os comprovantes de pagamento por controlada, pretendendo comprovar o direito ao crédito alegado.

Vale lembrar que a defesa deve ser instruída com as devidas provas, *ex vi* do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

*III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).*

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Diante disso, seguindo um rigorismo formal, é possível inferir que a recorrente sequer tem o direito de apresentar, perante a segunda instância de julgamento, documentos que não atendem aos requisitos legais.

No caso específico, contudo, ainda que se admita a elaboração de demonstrativos e planilhas que concretizem as alegações em debate nos autos, a partir de elementos, em parte, já constantes dos autos, após observado o direito ao contraditório com o oferecimento de vistas à PGFN, verifica-se que a recorrente, de toda a sorte, não logra comprovar que o imposto foi pago em referência a cada lucro apurado por controlada indireta.

Além do fato de que os documentos apresentados a título de comprovantes de imposto pago no exterior correspondem a cópias simples, sem o devido reconhecimento pela Embaixada ou Consulado Brasileiro no país em que o imposto foi recolhido, inexistem nos autos a prova da vinculação ao imposto sobre o lucro de cada controlada de que participou.

O demonstrativo apresentado sequer esgota toda a cadeia de participações da recorrente no exterior. Como a própria recorrente reconhece, o demonstrativo vai até a quinta subsidiária indireta da Itaúsa Europa, qual seja, o Banco BPI, já que não teria havido a possibilidade de obter as informações necessárias para expandir o demonstrativo, dado que a empresa não possuía o controle das empresas em que o Banco BPI participava.

Tendo em vista a apuração de lucros mediante a equivalência patrimonial, a falta de demonstração da apuração dos lucros de todas as controladas indiretas da recorrente no exterior impede a vinculação dos recolhimentos de impostos eventualmente devidos sobre aqueles lucros, o que é exigido expressamente pela legislação brasileira para fins de aproveitamento do imposto recolhido no exterior.

Mais ainda, constata-se que os valores recolhidos no exterior a título de imposto de renda constantes das planilhas apresentadas pela recorrente em memoriais sequer conferem com valores de “imposto pago no exterior” declarados nas respectivas DIPJ, consoante quadro demonstrativo abaixo:

A/C	DIPJ	FICHA 12A- fls.	IR pg exterior s/ lucros declarado na DIPJ	IR pg exterior s/ lucros cfe tabela apresentada em memoriais
2004	2005	126	15.563.010,53	9.575.979,60
2005	2006	204	0,00	6.920.285,04
2006	2007	232	12.724.813,59	10.549.584,19
2007	2008	259	4.527.269,94	4.530.955,45

Verifica-se, assim, que os pagamentos relacionados nos autos, mesmo incluindo recolhimentos de coligadas indiretas após a quinta subsidiária, não correspondem aos valores declarados nas respectivas DIPJ, à exceção do ano-calendário 2007, cujos valores se aproximam.

De toda a sorte, a documentação acostada aos autos não permite verificar a correspondência do tributo pago no exterior com o lucro auferido na respectiva controlada ou coligada, direta ou indireta, não sendo possível averiguar a origem do crédito que a autuada pretende compensar, uma vez que, como já defendido neste voto, não basta a consolidação dos créditos no balanço da controlada direta (Itaúsa Europa).

Competindo ao contribuinte o ônus de comprovar a efetiva tributação dos lucros no exterior que originaram os pagamentos que pretende compensar com os tributos devidos no Brasil, considera-se inócua a realização de diligência quando inexistente nos autos sequer a demonstração da vinculação dos lucros das controladas e coligadas no exterior com os comprovantes de pagamentos apresentados.

Conclui-se, assim, que a recorrente não comprovou a idoneidade das compensações glosadas pela fiscalização, devendo ser negado provimento ao recurso nesse mérito.

Dos juros sobre a multa de ofício

A recorrente ainda se insurge, subsidiariamente, sobre a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alegando a falta de previsão legal.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado em sentido oposto a essa tese, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer

incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 1202-00756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que *interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.*" (Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como *"o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."* (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) 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, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida *"juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago"* (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 4 (“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”).

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101-001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo caput do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"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.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art.161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02, para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, in verbis:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a

partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

*Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, concordo com as colocações da Fazenda Nacional quando afirma que fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.*

*Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício ad valorem.*

Ademais, cabe ressaltar que “a finalidade a ser alcançada foi a de dar tratamento isonômico entre débitos de tributos não pagos dentro do prazo de vencimento e débitos de multas de ofício isoladas também não pagas no vencimento, de modo que a postergação do pagamento da multa deixasse de ser vantajosa para o devedor. O próprio uso da expressão ‘débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional’ reflete tal desiderato” (Parecer PGFN/CDA nº 1936/2005).

Vê-se que todos os argumentos retro mencionados convergem para a conclusão de que é perfeitamente legal e válida a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, aplicando-se a taxa de juros Selic.

Dispositivo

Em razão de todo o exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Redator designado

Trata o presente voto apenas do julgamento de juros sobre a multa de ofício, objeto de impugnação específica.

Entendo necessária para o deslinde da controvérsia sobre a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício uma breve abordagem sobre a natureza jurídica destes institutos no direito tributário.

Sobre a multa de ofício, valho-me da seguinte lição do Professor Luciano Amaro (*in Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 19ª ed., p. 458):

Ai é que se põe a noção de infração, traduzida numa conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito.

(...)

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se das multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado.

Portanto, a multa de ofício representa a sanção pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo.

Por sua vez, os juros moratórios decorrem da demora por parte do devedor em adimplir a obrigação. Sobre o tema, leciona o Dr. Glauber Moreno Talavera (*in Aspectos jurídicos controversos dos juros e da comissão de permanência*, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 128):

Em síntese apertada, os juros moratórios consistem no montante previamente fixado ou apurado mediante aplicação de um percentual sobre o valor do principal, estipulado contratualmente ou decorrente da lei, devido pelo contraente que não adimpliu as obrigações assumidas no ato da celebração da avença.

(...)

Por conseguinte, na hipótese de incidirem juros moratórios sobre a multa de ofício, estes necessitam de expressa previsão legal, uma vez que fazem aumentar o valor da multa e esse aumento há de possuir amparo legal em obediência ao inciso XXXIX, do art. 5º, da Constituição de 1988.

O STJ tem o seguinte entendimento sobre esse tema:

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.(g.n.o)

2. Agravo regimental não provido.

Na mesma linha de raciocínio, esta Turma já se pronunciou sobre a controvérsia, por meio do Acórdão nº 1202000.972, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SELIC.

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.(g.n.o)

Pela clareza dos fundamentos deste Acórdão, peço vênias para transcrevê-los:

Voto Vencido

*Conselheiro **Geraldo Valentim Neto, Relator***

(...)

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

“RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir semelhança 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 de ofício aplicada.” (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 910100.722, data: 08.11.2010)(g.n.o)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho.

Vejamos:

*[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9,430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. **O art. 161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis.** Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 110300.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)(g.n.o)*

[...] 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.**(1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 10196.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)(g.n.o)*

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO INAPLICABILIDADE

*Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 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.** (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 180200.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)(g.n.o)*

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

A discordância do voto do ilustre relator limita-se à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa do ofício, na qual

restou vencido, em que pese os argumentos expendidos e a clareza do seu raciocínio.

Ocorre que a matéria tem sido objeto de julgamento reiterado neste e em outros colegiados, em sentido oposto, podendo ser referidos os acórdãos abaixo:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 120200.138, de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário, Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 140100.155, de 28/01/2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

Deste colegiado, pode ser referido o Acórdão nº 120200756, de 12/04/2012, cujo voto vencedor foi prolatado por esta relatora no seguinte sentido:

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.

Igualmente, aqui, cabe utilizar os mesmos fundamentos registrados por esta relatora no voto vencedor do acórdão nº 9101.00539, de 11/03/2010, em que a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve a incidência dos juros de mora, devidos à taxa Selic, sobre a multa de ofício. Os fundamentos podem ser sintetizados assim:

(i) uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício;

(ii) todavia, uma norma não deve ser interpretada isoladamente dentro do sistema tributário nacional, já que interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete,

direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito.”
(Juarez Freitas, 2002, p.70);

(iii) interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema;

(iv) no sistema tributário nacional, há de ser uniforme a definição de crédito tributário, considerado como “o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” (Hugo de Brito Machado, 2009, p.172);

(v) o conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária;

(vi) 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, o que inclui a multa de ofício proporcional.

(vii) a multa de ofício, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, é exigida “juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago” (§1º).

(viii) no momento do lançamento, a multa de ofício agrega-se ao tributo, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal;

(ix) a obrigação principal referente à multa de ofício converte-se em crédito tributário a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN;

(x) a penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado;

(xi) os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União;

(xii) o art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o “crédito” não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento;

(xiii) o art. 61 da Lei nº 9.430/96, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente, o que contribui para afastar eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos juros e multa;

(xiv) a partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário, que pode ser constituído, como se viu, pelo tributo mais a multa de ofício, passa a ser acrescido dos juros de mora, devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União, consoante a Súmula CARF nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

(xv) a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065/95, na cobrança do crédito tributário, entendimento esse vinculante desde a edição da Súmula CARF nº 5 ("A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais").

Adotando a linha de raciocínio acima exposta, do ilustre Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias prolatou o voto vencedor no Acórdão nº 910101.191, da sessão de 17 de outubro de 2011 da mesma 1ª Turma da CSRF.

Mais recentemente, a 1ª Turma da CSRF manifestou-se no mesmo sentido, como se extrai do Acórdão nº 9101001.474, de 14 de agosto de 2012:

Assunto: Juros de mora sobre multa de ofício.

A melhor exegese da remissão feita pelo **caput** do art. 30 aos débitos referidos no art. 29, ambos da Lei nº 10.522/02, leva à conclusão que alcança todos os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, inclusive os relativos à multa de ofício.

O redator designado, o ilustre conselheiro Alberto Pinto Júnior, ao elaborar o voto vencedor naquele caso, acrescentou os seguintes argumentos:

Assim, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"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.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (ad valorem ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador

nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Tal cuidado Por sua vez, não procede a alegação da contribuinte de que a expressão "sem prejuízo de outras penalidades cabíveis" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Daí porque toda a argumentação do contribuinte está correta, mas apenas no que tange à multa de mora.

Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.(...)

Destarte, entendem o STJ e o voto vencedor da decisão administrativa que a multa de ofício faz parte do termo "crédito" constante do art. 161, caput, do CTN, e do termo "débito" no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que, por isso, sofre incidência dos juros moratórios. Em que pesem os fundamentos dessa interpretação, ousos destes discordar.

Nesse ponto, cabe, mais uma vez, transcrever os artigos naquilo que interessa à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício:

CTN

TÍTULO III

*Crédito **Tributário***

CAPÍTULO IV

*Extinção do Crédito **Tributário***

SEÇÃO II

Pagamento

*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.**(g.n.o)*

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Lei nº 9.430, de 1996.

Capítulo IV
PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Seção V
Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

*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.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

Capítulo V
DISPOSIÇÕES GERAIS

Seção IV
Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

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. [\(Vide Decreto nº 7.212, de 2010\)](#)

§ 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. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Observa-se, da leitura do art. 161, caput, do CTN, que, ao termo “crédito” deve ser qualificado o adjetivo “tributário”, uma vez que este artigo encontra-se inserto no Título III do CTN - CRÉDITO TRIBUTÁRIO, vedando-se, por conseguinte, a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, a qual não faz parte do crédito tributário antes do

vencimento. Este pensamento consta das lições do Professor Luciano Amaro, transcritas a seguir:

*(...) sem prejuízo da imposição de penalidades e da aplicação de medidas de garantia. **Embora o dispositivo se reporte a “crédito tributário”, ele é aplicável também às situações em que não tenha havido lançamento (...)** (op. cit p.418)*

*O Código Tributário Nacional dedicou três artigos à responsabilidade por infrações tributárias (...), reportando-se, ainda, à matéria, de modo fragmentário, noutras disposições: (...)m art. 161 (cabimento de penalidades pelo inadimplemento do dever de recolher **tributo**)(g.n.o)(op. cit. p. 467).*

A partir desta determinação da Lei de Normas Gerais Tributárias, Lei Complementar, a expressão **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal** no art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996, Lei de rito ordinário, não inclui a multa de ofício para fins de incidência dos juros moratórios, o que guarda coerência com a hierarquia das Leis e com a interpretação dos referidos artigos à Luz dos Direitos e Garantias Fundamentais e do Sistema Tributário Nacional referidos na Constituição de 1988.

Por fim, esclarece-nos o Professor Mauro Luis Rocha Lopes (*in Direito Tributário*, 4. ed. Rio de Janeiro: Impetus, p. 266):

O cálculo dos juros em cima da multa, à evidência, agrava indevidamente a penalidade no tempo e a descaracteriza, transformando-a em instrumento de arrecadação estatal. Mutatis mutandis, é como se o condenado em processo criminal tivesse de se sujeitar ao agravamento de sua pena apenas em função da demora em se recolher ao cárcere, o que não faz o menor sentido.

Estabelece a norma geral tributária do art. 161, caput, do CTN que o crédito tributário 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, como a evidenciar que o crédito original, representado exclusivamente pelo montante do tributo não pago, figura, isoladamente, tanto como base para a contagem dos juros como para o cálculo da multa (...)

Por conseguinte, pelas razões expostas, DOU provimento parcial ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima.