



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

Processo n° 19515.008009/2008-52
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.450 – 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE MULTA
Recorrente PQ SILICAS BRAZIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

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

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 4105/4114) interposto pela PQ SILICAS BRAZIL LTDA ("Contribuinte") em face do Acórdão nº 1101-001.294, da sessão de 24 de março de 2015, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário ¹.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

Direito de Defesa. Cerceamento.

É incabível a alegação de cerceamento ao direito de defesa, quando as infrações apuradas estiverem identificadas e os elementos dos autos demonstrarem a que se refere a autuação,

¹ A autuação fiscal tratou de exigência fiscal de IRPJ e CSLL (e-fls. 349/382). Foi assim descrita pela decisão de primeira instância (DRJ):

"2. Conforme descrito nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 349 a 352) a contribuinte, que apurou o IRPJ pelo Lucro Real anual no ano-calendário 2004, de acordo com cópia da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) às fls. 23 a 143, deduziu indevidamente na apuração da base de cálculo do imposto e da CSLL valores a título de despesas/custos, já que referidas despesas/custos não foram comprovados por documentação hábil e idônea e/ou não foram considerados pela fiscalização como necessários para a atividade da empresa ou a manutenção da fonte produtora.

3. A autuação constatou, ainda, conforme descrito nos Autos de Infração e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 361 e 362), que nos períodos examinados (janeiro/2003 a dezembro/2007) a fiscalizada está sujeita à tributação do resultado com base no Lucro Real, regime pelo qual optou, tendo efetuado os cálculos das estimativas mensais, mediante balancetes mensais levantados para fins de suspensão ou redução, com respectivas demonstrações de apuração do Lucro Real; entretanto, foram verificadas divergências entres os valores consignados na escrituração e os valores pagos ou recolhidos, que restaram não esclarecidas pela recorrente e que foram objeto de autuação pela fiscalização."

dando-lhe suporte material suficiente para que o sujeito passivo possa conhecê-los e apresentar sua defesa sem empecilho de qualquer espécie.

Provas. Análise.

Comprovado nos autos que a Autoridade Julgadora de 1ª Instância procedeu a criteriosa e profunda análise das provas documentais juntadas pela defesa, soa impróprio reclamo da recorrente de que as mesmas não teriam sido apreciadas. Pretensão de retorno dos autos para novo julgamento pela Autoridade a quo que não se sustenta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006

Custos, Despesas Operacionais e Encargos. Dedutibilidade.

Não satisfeitas as normas previstas no artigo 299, do RIR/1999, cabe a glosa dos custos, despesas ou encargos que tenham afetado a base imponible do IRPJ. Confirmado o atendimento dos requisitos ali inseridos, especialmente usualidade, normalidade e necessidade e estando suportados por documentação hábil e idônea a escorar os registros contábeis, impõe-se excluir da tributação os montantes comprovados.

Apuração Anual. Valores Declarados ou Pagos. Diferença. Lançamentos.

Diferença na apuração anual do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, apurada pelo cotejamento entre os valores declarados ou pagos pela contribuinte e o efetivamente apurado em auditoria fiscal, leva à imposição de lançamento de ofício para exigir a divergência encontrada. Constatado, porém, que a Fiscalização tomou como diferença de ajuste anual valores que se referem a provisões de estimativas mensais ou de imposto de renda na fonte incidente nos pagamentos de juros sobre capital próprio, os lançamentos não podem prosperar. Lançamentos que se cancelam.

Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Cientificada, a PGFN não interpôs recurso especial (e-fl. 4098).

A Contribuinte interpôs recurso especial para devolver a matéria "juros sobre multa de ofício", protestando sobre a incidência dos encargos moratórios. O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 4129/4132) deu seguimento ao recurso especial. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 4134/4144) pugnando pela manutenção da incidência de juros sobre a multa nos termos do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 4129/4132, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999², que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial interposto pela Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

Sobre a matéria devolvida, juros de mora sobre multa de ofício, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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. (grifei)

§ 1º (...)

O entendimento apresentado é convergente com o voto do REsp nº 1.129.990-PR, conforme excerto transcrito ³.

Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

³ Vide ementa:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (REsp 1129990/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/09/2009)

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação".

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

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

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial." (Grifos no original)

No mesmo sentido, vale citar o REsp 834.681-MG e o AgRg no REsp 1.335.688-PR.

Enfim, a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela 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.

Verifica-se, portanto, que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura