



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

**Processo n°** 19515.723091/2013-14  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.239 – 3ª Turma  
**Sessão de** 25 de janeiro de 2018  
**Matéria** PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** TERRA SANTA AGRO S.A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/11/2005

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS DOCUMENTOS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A impugnação e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto n° 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário. Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto n° 70.235/72.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/11/2005

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Midori Migiyama,

que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

## **Relatório**

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (fls. 1.929 a 1.941) e pela Contribuinte TERRA SANTA AGRO S.A. (fls. 33.715 a 33.738) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3403-003.425** (fls. 1.911 a 1.927) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 13/11/2014, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para cancelar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*Ementa: ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.*

*Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. As diligências não se prestam à produção de prova que toca à parte produzir.*

*Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar a ocorrência das receitas informadas em Dacon como submetidas a alíquotas diferenciadas das contribuições.*

*É ônus do contribuinte comprovar a existência do crédito descontado, em Dacon, da contribuição devida no período.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.*

*ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS DE MORA À TAXA SELIC.*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

A decisão de recurso voluntário foi confirmada pelo despacho (fls. 33.700 a 33.703) que rejeitou, em caráter definitivo, os embargos de declaração opostos pela Contribuinte (fls. 1.955 a 1.960), alegando os vícios de omissão e contradição ao manter a exigência fiscal e indeferir o pedido de diligência, pois, no seu entender, os documentos anexados aos autos comprovariam o seu direito quanto à composição do crédito e à apuração do débito de PIS e COFINS, sendo que a diligência não se destinaria à produção da prova, mas sim à confirmação da mesma.

Para melhor elucidar o desenrolar do processo administrativo, pertinente a transcrição do relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos, *in verbis*:

[...]

*VANGUARDA AGRO S.A. teve lavrados contra si os autos de infração das fls. 113 a 116 e 133 a 135, para formalizar a determinação e a exigência de créditos tributários referentes à Contribuição para o Plano de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apuradas entre 31/01/2009 a 31/12/2009, no valor total de R\$ 74.839.201,90. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 101 a*

*111, a autoridade fiscal efetuou o cálculo das contribuições devidas no período desconsiderando:*

*(i) os valores das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada informados em Dacon como beneficiados por cálculo específico, ou seja, vendas de produtos a preço fixo e específico por metro quadrado e;*

*(ii) eventuais créditos passíveis de desconto das contribuições devidas.*

*Em ambos os casos, tal desconsideração se deu ante a total falta de comprovação pela interessada da legitimidade e procedência de tais valores, os quais reduziram a contribuição devida do período, conforme informados em Dacon.*

*A autoridade fiscal informa que as receitas foram apuradas a partir do item Saídas de mercadorias, sendo este o único na composição da receita conhecida da empresa, tomadas pelo somatório dos itens constantes do Livro Registro de Saídas de Mercadorias cujos CFOP configuram-se determinantes para a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, totalizados mensalmente. Relata que as saídas de mercadorias tiveram sua análise prejudicada pela falta de atendimento das intimações fiscais. Explica que embora parte das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada tenha sido considerada por ela nos Dacon como produto beneficiado por cálculo específico, ou seja, a preço fixo e específico por metro quadrado e, portanto, beneficiado, tal condição não foi comprovada com documentação hábil para tal fim, já que as várias intimações fiscais emitidas nesse sentido não foram atendidas. Informa que, assim, não foram consideradas as declaradas e não demonstradas “saídas por unidade de medida de produto”, tendo o cálculo das contribuições devidas sido realizado com a aplicação das alíquotas padrão do sistema não cumulativo sobre os totais mensais apurados.*

*Em relação a eventuais créditos passíveis de desconto da contribuição devida, informa que este foi um dos itens exaustivamente solicitados por diversas intimações nesse sentido, sem que se lograsse qualquer êxito; acrescenta que mesmo itens secundários de geração de créditos como depreciações, aluguéis, etc., sequer foram considerados em qualquer tentativa de resposta do contribuinte. Aduz que, por meio da Intimação nº 5, alertou explicitamente à fiscalizada, com expressões negritadas, quanto à glosa de créditos decorrentes do sistema não cumulativo e o conseqüente lançamento tributário decorrente dessa desconsideração, caso não fossem apresentados os documentos e elementos necessários à sua aferição. Ante o não atendimento desta intimação, a autoridade fiscal concluiu pela prevalência do que fora motivo de alerta e reiteradas intimações não atendidas, desconsiderando todo e qualquer crédito porventura passível de aproveitamento, em razão de o contribuinte não permitir sua aferição, se existentes.*

*Em impugnação, fls. 161 a 184, em síntese, o autuado admite não ter logrado apresentar os documentos solicitados pela Fiscalização, mas alega que os documentos que instruem a reclamação são os suficientes para comprovar que está correta a apuração dos créditos e dos débitos das contribuições. Com isso, pretende que seja realizada diligência fiscal para que seja verificada a correção quanto à apuração do débito e do crédito para o ano-calendário de 2009. Informa que já solicitou a elaboração de*

*laudo por perito técnico, visando deixar ainda mais evidente a comprovação do seu direito, laudo que será juntado aos autos e auxiliará a diligência.*

*Em relação à multa de ofício, a impugnante alega que demonstrou que agiu de boa fé, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade; pede que seja reduzida. No que se refere aos juros de mora, tendo em vista a real possibilidade de a taxa SELIC vir a ser considerada inconstitucional para fins tributários pelo Poder Judiciário, contesta sua aplicação e requer sua desconsideração no cômputo do crédito tributário principal. Por fim, para assegurar que diante de um futuro resultado desfavorável à atualização do débito não será feita com a incidência de juros pela taxa SELIC sobre a multa aplicada, tece considerações no sentido de que a multa configura penalidade e não tem natureza tributária e que, assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros SELIC sobre o seu valor.*

*Pleiteia que sejam consideradas as planilhas e os documentos anexados para a comprovação da correção dos cálculos elaborados por ela para o recolhimento das contribuições do ano-calendário de 2009. Para tanto, requer a conversão do julgamento em diligência. E, por fim, protesta ainda pela juntada posterior de documentos.*

*Em 25/02/2014, o autuado vem aos autos novamente, reiterando seu pedido de diligência e acostando o que chama de laudo elaborado peritos técnico, fls. 1.806 a 1.858.*

*A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 0734.663, de 23 de abril de 2014, fls. 1.865 a 1.876, teve ementa vazada nos seguintes termos:*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009*

*BENEFÍCIO FISCAL. REQUISITOS LEGAIS.  
COMPROVAÇÃO*

*Cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar a ocorrência das receitas informadas em Dacon como submetidas a alíquotas diferenciadas das contribuições.*

*DESCONTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.  
ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE*

*É ônus do contribuinte comprovar a existência do crédito descontado, em Dacon, da contribuição devida no período.*

*DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.*

*Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a diligência fiscal, cabendo a autoridade julgadora indeferi-la.*

*MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.*

*A multa de ofício está prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, não podendo o julgador administrativo negar aplicação e a eficácia de ato legal vigente, regularmente editado.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.*

*Os juros de mora devem ser calculados à taxa Selic, por força do Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96, não podendo o órgão julgador administrativo negar aplicação e a eficácia de ato legal vigente, regularmente editado.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

*Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoadado de fls. 1.885 a 1.905, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, argüi, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cercear-lhe o direito de defesa ao não conhecer documentos trazidos aos autos, referindo-se a parecer técnico-contábil. Retoma o pedido de diligência para que se viabilize a análise desses documentos.*

*No mérito, explica que, com base na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, no Decreto nº 5.297, de 6 de dezembro de 2004, e Decreto nº 6.606, de 21 de outubro de 2008, em 2009, (i) recolheu as contribuições ao PIS e à Cofins sobre a suas receitas à alíquota de 9,25% e sobre a receita de biodiesel ao preço de R\$ 31,75 (PIS) e R\$ 146,20 (COFINS) por metro cúbico; e (ii) apropriou-se de créditos em relação a despesas e custos contemplados pelo texto legal que se resumia a (i) insumos adquiridos e que são consumidos no processo de produção do biodiesel (como, por exemplo, óleo de soja refinado ou degomado, metanol, óleo combustível); (ii) frete na aquisição dos insumos ou na venda; e (iii) energia elétrica.*

*Acusa a Fiscalização de desconsiderar o fato de possuir regime de apuração especial para o PIS e Cofins na venda do biodiesel, previsto no art. 4º da Lei nº 11.116, de 2005, e regulamentado pelos decretos antes referidos. Alega que tal equívoco, contudo, apenas poderá ser comprovado mediante análise da prova documental anexada aos autos, notadamente por intermédio da realização de diligência, repisando mais uma vez o pedido.*

*Na continuação, insiste no seu direito à tomada de créditos sobre despesas com energia elétrica, sobre a aquisição de óleos vegetais, utilizados como insumo na produção do biodiesel, bem como sobre o valor do frete incorrido na entrada dos insumos e na operação de venda. Acrescenta que o lauda pericial ratifica esse direito.*

*Por fim, retoma a insurgência contra os consectários legais (multa e juros), já apresentados na impugnação.*

*Pede provimento.*

*A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.*

*É o Relatório.*

[...]

Sobreveio julgamento de parcial provimento ao recurso voluntário nos termos do **Acórdão nº 3403-003.425** (fls. 1.911 a 1.927) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 13/11/2014, ora recorrido, tão somente para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Opostos embargos de declaração pela Contribuinte, os mesmos foram rejeitados em caráter definitivo.

Após intimada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência com relação ao afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício (fls. 1.929 a 1.941). Colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 9101-00.539 e CSRF/04-00.651. Sustenta, em síntese, que os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 determinam a incidência da SELIC sobre os débitos de qualquer natureza.

Por sua vez, a Contribuinte apresentou contrarrazões ao apelo da Fazenda Nacional (fls. 33.686 a 33.695) e, na mesma oportunidade, opôs embargos de declaração contra o acórdão de recurso voluntário (fls. 1.955 a 1.972). Com os aclaratórios, acostou vasta documentação visando comprovar o direito alegado nos autos.

Os embargos de declaração foram rejeitados, consoante despacho de 03 de maio de 2016 (fls. 33.700 e ss.), pois ausentes os vícios apontados.

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou recurso especial (fls. 33.715 a 33.738), alegando divergência jurisprudencial quanto ao indeferimento do pedido de diligência e à falta de comprovação documental até a fase de impugnação do direito alegado (preclusão do direito de apresentação de provas não juntadas quando da impugnação). Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas a resolução nº 1102-000.245 e os acórdãos nºs 3301-002.283 e 2802-01.525.

O recurso especial foi admitido parcialmente tão somente quanto à preclusão do direito de apresentação de provas não juntadas quando da impugnação, nos termos do despacho s/nº de fls. 33.795 a 33.799. No que tange ao pedido de diligência, foi negado seguimento ao recurso pois a comprovação de divergência jurisprudencial não pode ser feita por resolução. O exame de admissibilidade foi confirmado pelo despacho que rejeitou o agravo apresentado pelo Sujeito Passivo (fls. 33.862 a 33.863).

Nas razões recursais, quanto à matéria admitida - preclusão do direito de apresentação de provas, a Contribuinte sustenta, em síntese, que:

[...]

*27. Em casos como o dos autos, em que não foi possível à Recorrente demonstrar durante a fase de fiscalização a legitimidade dos créditos e a correta apuração do PIS e COFINS, a comprovação documental é a única*

*forma de demonstrar a improcedência da autuação fiscal, que glosou a integralidade do crédito mesmo sabendo que a Recorrente é empresa industrial e certamente possui direito a diversos créditos nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*28. Contudo, apesar da importância dos documentos juntados aos autos, estes não foram sequer considerados sob o argumento de que teria precluído o direito da Recorrente. Ou seja, as decisões proferidas até o momento negam à Recorrente o único meio de comprovação do direito que alega, o que resulta na completa e inadmissível inutilidade desta discussão administrativa.*

*29. Note-se, ainda, que o Parecer Contábil apresentado pela Recorrente sequer foi citado pelos I. Julgadores de primeira instância administrativa. A Recorrente chamou atenção para esse fato em Recurso Voluntário o que, contudo, foi desconsiderado. Com efeito, o V. Acórdão enfatizou que a I. DRJ “fez bem” em não analisar o laudo em questão, visto que foi apresentado após a Impugnação. Entretanto, como demonstrado, o princípio da verdade material impõe a análise dos documentos apresentados no curso do processo administrativo, especialmente em situações como esta em que a documentação acompanhada do laudo contábil comprova o direito aos créditos e a correta apuração do PIS e COFINS.*

*[...]*

*32. Ressalte-se que no processo administrativo prevalece o princípio da verdade material pois, como visto no capítulo do dissídio jurisprudencial, ao contribuinte é assegurado o direito de apresentar novas provas a qualquer tempo e instância de julgamento, desde que antes da decisão administrativa final, a fim de demonstrar a improcedência da cobrança. A discricionariedade das decisões não pode se sobrepor ao direito de defesa, garantia fundamental prevista na Constituição Federal.*

*33. E nem queira se alegar, como sugere o V. Acórdão recorrido, que o fato de a Recorrente ter sido intimada a apresentar documentos na fase de fiscalização seria suficiente para demonstrar que seu direito de defesa já teria sido observado. O direito de produção de provas não preclui já na fase de fiscalização – até porque, se assim fosse, o processo administrativo tributário sequer faria sentido, tendo em vista que o contribuinte não poderia se defender adequadamente.*

*34. Frise-se que a Recorrente juntou à sua Impugnação diversas planilhas que demonstram a composição dos créditos aproveitados (com indicação de notas fiscais e respectivas chaves de acesso) e a apuração do PIS e COFINS do período (também com menção às notas fiscais que compuseram a formação da receita tributável e respectivas chaves de acesso). Em seguida, a Recorrente juntou Parecer Contábil e, posteriormente, todos os documentos que embasaram esse laudo técnico. Ora, Excelências, toda a documentação comprobatória do direito da Recorrente está nos autos e, mesmo assim, as DD. Autoridades Julgadores se recusam a analisá-las. Trata-se de inequívoco cerceamento do direito de defesa do contribuinte.*

*[...]*

No seu recurso especial, a Contribuinte discorre ainda sobre as diferenças entre os valores do crédito tributário apurados pela Fiscalização e aqueles apontados pelo Perito na elaboração do laudo, considerando-se o regime específico de apuração do PIS/COFINS a que está sujeita a Recorrente, bem como sobre a natureza das despesas que originaram os créditos de PIS e COFINS glosados pela Autoridade Fiscal.

Ao final, postula o integral provimento do recurso especial "[...] para que seja anulado o V. Acórdão nº 3403-003.425, uma vez que restou demonstrado o direito da Recorrente à juntada da documentação na impugnação e também em momentos posteriores (desde que ainda não tenha sido proferida decisão administrativa final). Além disso, ocorreu cerceamento ao seu direito de defesa pelo fato de que tais documentos foram totalmente desconsiderados pelo V. Acórdão recorrido (e também pela r. decisão de primeira instância administrativa). Portanto, com sua anulação, deve-se determinar que a C. Turma Julgadora analise a documentação para fins de cancelamento da exigência fiscal e, caso entenda necessário, determine a conversão do julgamento em diligência."

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 33.865 a 33.873) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

Em sede de julgamento, a Relatora foi vencida tão somente quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional - juros de mora sobre a multa de ofício, prevalecendo o seu voto quanto às demais matérias julgadas.

### ***Recurso especial da Fazenda Nacional***

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

No mérito, trata a controvérsia trazida pela Fazenda Nacional da possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No Direito Tributário, a referência aos juros remete à mora, constituindo-se em uma indenização pelo atraso no pagamento do débito tributário, ocasionando a privação da Fazenda Nacional de utilizar a importância não recebida na data programada, e que ficou em

poder do Contribuinte. Os juros moratórios visam remunerar o ente público pelo retardo no pagamento, sendo os mesmos aplicados na forma que a lei dispuser.

A Lei nº 9.430/96 estabelece, em seu art. 61, a disciplina referente à multa de mora e aos juros de mora incidentes sobre o débito tributário. A multa de ofício, por sua vez, é tratada no art. 44 do mesmo diploma legal.

Depreende-se da leitura dos artigos de lei que a multa de ofício será aplicável nos casos de lançamento de ofício sobre o tributo ou contribuição, caracterizando-se como uma penalidade mais gravosa que a multa de mora, pois o Contribuinte já perdera a oportunidade de realizar o recolhimento espontaneamente.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, haverá a incidência de juros de mora sobre "*os débitos a que se referem o artigo*", compreendido neste conceito apenas o valor principal do tributo, não servindo de amparo legal à Administração Tributária para proceder à exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício ao cobrar o crédito tributário.

Com relação ao art. 161 do Código Tributário Nacional, o mesmo também não é fundamento a autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque o termo "crédito" empregado na sua redação refere-se ao tributo, e nesse conceito não se enquadra a multa. Não por outra razão, o próprio artigo de lei faz uma ressalva em relação às penalidades, ao citar "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária". Assim, a multa, que é uma sanção, não se confunde com o tributo, não sendo cabível a sua atualização monetária pela aplicação de juros moratórios.

Assim, por inexistir previsão legal, incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no caso dos autos.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

### ***Recurso Especial da Contribuinte***

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

A manifestação de inconformidade e/ou impugnação e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º do art. 77<sup>1</sup> da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, que reproduzem os termos dos §§ 4º e 5º do art. 66 da IN RFB nº 900/2008.

---

<sup>1</sup> Art. 77 . É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação.

[...]

§ 4º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 3º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972.

No âmbito do processo administrativo fiscal, portanto, da mesma forma que a impugnação, a manifestação de inconformidade, instaura a sua fase litigiosa (art. 14, do Decreto nº 70.235/72) e constitui-se em meio de suspensão da exigibilidade do débito pela Fazenda Nacional, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, quando o contribuinte omite-se em combater algum item da exigência fiscal na impugnação ou deixa de juntar os documentos que comprovem o seu direito, caracterizar-se-á a sua concordância com aquela parte, considerando-se como não impugnada, razão pela qual poderá a Autoridade Administrativa providenciar, em autos apartados, a cobrança da parcela não contestada.

Conforme disposto nos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/1972, não se pode discutir no processo administrativo aquilo que o contribuinte se absteve de questionar na impugnação/manifestação de inconformidade, pois opera-se o fenômeno da preclusão. O texto legal está assim redigido:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

---

§ 5º A manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

[...]

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 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.

§ 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.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Por conseguinte, a não impugnação da matéria trará, efetivamente, a presunção de verdade das alegações, impedindo o julgador de adentrar nas discussões a ela pertinentes. Assim, no caso em tela, o efeito legal da omissão do Sujeito Passivo em trazer na manifestação de inconformidade e/ou antes da decisão de primeiro grau todos os argumentos contra a não homologação do pedido de compensação e juntar os documentos hábeis a comprovar a liquidez e certeza do crédito pretendido compensar, é a preclusão, impossibilidade de o fazer em outro momento.

Sobre a preclusão, lecionam os ilustres doutrinadores Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

*"A preclusão liga-se ao princípio do impulso processual. Consiste em um fato impeditivo a garantir o avanço progressivo da relação processual e a obstar o recuo às fases anteriores do procedimento. Por força deste princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual.*

*Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha. Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.*

*Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos conforme se depreende do exame do seu artigo 16, a saber: "Art. 16. A impugnação mencionará: I - omissis; II - omissis; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir."*

---

*Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na produção recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo. Apenas os fatos ainda não ocorridos na fase impugnatória ou os de que o contribuinte não tinha conhecimento é que podem ser suscitados no recurso ou durante o seu processamento."*

Diferentemente seria a situação de apresentação de razões e documentos complementares à impugnação/manifestação de inconformidade, em momento anterior ao julgamento de primeira instância, na qual se admitiria a possibilidade de o julgador proceder à análise dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo naquele momento processual em atenção aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa.

Também com relação à produção de provas no âmbito do processo administrativo fiscal, admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo. A flexibilização está no próprio art. 16 do Decreto nº 70.235/72, ao prever hipóteses de juntada de provas em momento posterior à impugnação.

Pertinente nesse aspecto, para que o posicionamento aqui defendido o seja de forma clara, transcrever uma vez mais lição dos ilustres Maria Teresa Martínez López e Marcos Vinícius Neder, na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado:

*"Este tratamento, contudo, não tem sido levado às últimas consequências pela Fazenda nos casos de inovação de prova, mediante juntada aos autos de elementos não submetidos à apreciação da autoridade monocrática. Nessa hipótese, por força do princípio da verdade material, impõe-se o exame dos fatos. Sobretudo, se os documentos alteram, substancialmente, a prova do fato constitutivo. [...]"*

*O direito da parte à produção de provas comporta graduação a critério da autoridade julgadora, com fulcro em seu juízo de valor acerca de sua utilidade e necessidade, de modo a assegurar o equilíbrio entre a celeridade desejável e a segurança indispensável na realização da Justiça. [...]"*

*O artigo 38 da Lei nº 9.784/99 flexibiliza o rigor do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e permite que requerimentos probatórios possam ser feitos até a tomada da decisão administrativa.*

*Nesse mesmo sentido, é o permissivo contido no art. 63, parágrafo 2º, da Lei nº 9.784/99 que admite a revisão pela Administração do ato ilegal mesmo não tendo sido conhecido o recurso desde que não operada a preclusão administrativa. Ainda nesta linha, o artigo 65, parágrafo único, da Lei nº 9.784/99 prescreve que poderão ser revistos, a qualquer tempo, os processos administrativos de que resultem sanções quando surgirem fatos novos ou*

*circunstância relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada."*

Não é o que ocorre no caso dos autos.

Esclareça-se não se estar privilegiando o formalismo exacerbado em detrimento do princípio da verdade material, norteador do processo administrativo fiscal. Ocorre que não ficou demonstrada no caso em exame qualquer das hipóteses autorizadas do acolhimento das provas apresentadas somente na fase recursal, quais sejam: (a) impossibilidade de apresentação oportuna, por força maior; (b) sejam referentes a fato ou a direito supervenientes ou, ainda, (c) destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente veiculados nos autos.

No transcurso da ação fiscal, foi oportunizado ao Recorrente a juntada de documentos solicitados pela Fiscalização, conforme dá conta o Termo de Verificação Fiscal, sintetizado na decisão recorrida nos seguintes termos, *in verbis*:

[...]

*O TVF, fls. 101 a 111, dá conta das inúmeras vezes em que intimou o contribuinte a apresentar informações relacionadas às receitas e aos créditos e dos livros e documentos da escrituração:*

*1. Termo de início da ação fiscal: ciência em 26/10/2012, com a solicitação das informações e documentos básicos, a qual não foi atendida;*

*2. 1ª intimação: lavrada em 08/05/2013 e ciência em 15/05/2013; foi reiterando o pedido no Termo de início da ação fiscal;*

*3. 2ª intimação: ciência em 03/06/2013 com prazo de 15 (quinze) dias para cumprimento, vencimento em 18/06/2013; foram pedidos nove documentos; em 28/06/2013 a empresa protocolou pedido, intempestivo, de dilação de prazo; o pedido foi atendido, com dilação de prazo de mais 30 (trinta) dias ali solicitada; novo prazo, portanto, 18/07/2013; em 31/07/2013, a empresa protocolou, intempestivamente, nova carta de acompanhamento de documentos, informando o atendimento de 8 dos 9 itens solicitados; em análise do conteúdo apresentado foi verificado o não atendimento dos três primeiros itens da intimação, embora listados pela interessada como tendo sido apresentados;*

*4. apresentação dos itens não apresentados por ocasião da intimação anterior, especialmente os balancetes mensais; o procurador da fiscalizada informou não possuir balancetes de verificação, mas somente os balanços anuais normais, os quais foram apresentados; foi solicitado que a informação fosse feita por escrito, o que foi feito através de correspondência datada de 18/09/2013, 18 dias após o vencimento do prazo dado na intimação;*

*5. 4ª intimação: ciência em 10/10/2013, com prazo de 10 dias, solicitando o atendimento dos demais itens (exceto balancetes) ainda não atendidos; em 21/10/2013, a contribuinte apresenta mídia eletrônica onde diz conter os demonstrativos analíticos das operações contidas no item 2 da Intimação 4*

*(créditos descontados) e solicita dilação de prazo de mais 10 (dez) dias para apresentação do restante; a dilação foi concedida, com novo prazo vencendo em 31/10/2013; a mídia eletrônica (CD) apresentada, entretanto, não trouxe os elementos descritos em seu protocolo nem nos termos solicitados, caracterizando-se inepta aos trabalhos da fiscalização;*

6. 5ª intimação: ciência em 25/11/2013, com prazo de cinco dias; reitera novamente a apresentação do item 2 da intimação 4 (créditos descontados), asseverando que o seu não atendimento implicará na desconsideração e glosa dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes do sistema não cumulativo e o conseqüente lançamento tributário decorrente; vencido o prazo em 02/12/2013, a intimação não foi atendida;

7. 6ª intimação: ciência em 23/11/2013, com prazo de cinco dias, contendo nova reiteração das intimações 2 e 3, especialmente dos demonstrativos solicitados no item 4 da intimação 2 (provisões/reversões); vencido o prazo em 29/11/2013, a intimação não foi atendida;

8. 7ª intimação: ciência em 27/11/2013, com prazo de cinco dias, novamente reiterando os itens não atendidos das intimações anteriores e solicitando documentos e elementos “naturais e estáveis das operações da empresa”, numa última tentativa de realização de exames determinados pelo programa de fiscalização; vencido o prazo, a intimação não foi atendida;

9. em 06/12/2013 foi protocolado outro pedido de dilação de prazo de mais 5 (cinco) dias para atender o solicitado nas intimações 5 e 6, estas com prazos já vencidos, em 02/12/2013 e em 29/11/2013.

*Especificamente em relação à apuração da receita tributável, em 25/11/2013 foi lavrada a Intimação 7, com recepção em 27/11/2013, novamente reiterando os itens não atendidos das intimações anteriores e solicitando outros itens de fácil atendimento, numa última tentativa de realização de exames determinados pelo programa de fiscalização. Nesta, dentre outras informações, foi pedido que a empresa fornecesse planilha EXCEL com todas as saídas por vendas tributáveis pela alíquotas normais das contribuições e as saídas por alíquotas específicas (p/bçex. biodiesel). Tal relação deveria estar ordenada por ordem cronológica de ocorrência com as devidas totalizações mensais, identificando a qual filial se refere e deveriam conter todas as informações básicas das respectivas notas fiscais. Infelizmente, a intimação, não foi atendida e as saídas de mercadorias tiveram sua análise prejudicada pela falta de atendimento desta e de outras intimações fiscais anteriores. Conforme relata a autoridade fiscal, embora parte das vendas/saídas de mercadorias da fiscalizada tenha sido considerada por ela nos Dacon como produto beneficiado por cálculo específico, ou seja, a preço fixo e específico por metro quadrado e, portanto, beneficiado, tal condição não foi demonstrada à Fiscalização, porque documentos hábeis para tanto, não foram disponibilizados, apesar das várias intimações fiscais nesse sentido.*

*Mesmo na impugnação, que, a teor do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 PAF, é o momento derradeiro para a instrução processual, o autuado não produziu os documentos solicitados no curso da ação fiscal, limitando-se a juntar cópias de Dacon, planilhas demonstrativas da apuração de créditos, das vendas e da apuração das contribuições, mas*

---

*desacompanhadas de qualquer lastro na escrituração contábil ou fiscal, inábeis para o fim a que se propunham.*

*Não pode agora, em sede de recurso, pretender subverter o andamento normal do processo, reiniciando-o.*

Some-se aos fundamentos até aqui expendidos, que, conforme consignado no acórdão recorrido, mesmo sendo admitidos os documentos fiscais e contábeis trazidos pelo Sujeito Passivo em sede de recurso voluntário, não seriam suficientes para comprovar a certeza e a liquidez do indébito tributário. Por conseguinte, demandaria a reabertura da fase de instrução do processo para que a Contribuinte colacionasse aos autos outras provas complementares, as quais provavelmente estavam em seu poder quando da apresentação da impugnação, providência incabível, nesse caso, em sede de recurso.

Admitir-se-ia a análise de argumentos e provas novas se os mesmos tivessem sido apresentados com a impugnação e, somente no julgamento da mesma por meio de acórdão, tivessem sido considerados pelo julgador por insuficientes e solicitado pelo mesmo a realização de diligência, destinada ao seu convencimento. Nessa hipótese, em prol da busca da verdade real dos fatos e demonstrando, a empresa, o intuito de comprovar o seu direito ao crédito pleiteado, poder-se-ia acolher a complementação das alegações e do conjunto probatório trazido ao processo.

No caso dos autos, mesmo na impugnação, a Recorrente não produziu as provas solicitadas no curso da ação fiscal e que deixaram de ser apresentadas, limitando-se a trazer Dacon, planilhas demonstrativas de apuração de créditos, das vendas e da apuração das contribuições, sem, no entanto, ter amparo em escrita contábil ou fiscal.

Nesse diapasão, os argumentos e provas não trazidos em sede de impugnação, mas tão somente em sede de recurso voluntário e não comprovada a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, são considerados preclusos, não podendo ser analisados por este Conselho em sede recursal.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, porém discordo de suas conclusões a respeito da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cuja matéria é tratada no recurso especial da Fazenda Nacional.

Tanto a relatora quanto o acórdão recorrido e o contribuinte entendem que não existe previsão legal para a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

*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.*

(...)

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto*

*para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que 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. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a 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.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

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

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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;*

(...)

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

*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.*

Por todo o exposto, a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Para reforçar este entendimento, transcrevo abaixo precedentes judiciais e administrativos elaborado pela assessoria jurídica do CARF em estudos internos a respeito da matéria.

### **Julgamento da matéria nos Tribunais Superiores**

Em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº1.129.990- PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

*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.*

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 18 de maio de 2010, replicou este entendimento ao decidir o Recurso Especial nº 834.681-MG, sob relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki:

*TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ.*

*RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.*

Também se tratava, neste caso, de legislação estadual.

Em 04 de dezembro de 2012, a 1ª Turma manteve este posicionamento no julgamento de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves:

*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.*

*2. Agravo regimental não provido.*

Neste caso, a multa de ofício fora lançada com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o sujeito passivo alegava a inexistência, no referido dispositivo legal, de *qualquer menção sobre a cobrança de juros de mora*.

Por fim, em 07 de junho de 2016, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça mais uma vez aplicou a jurisprudência pacífica do Tribunal, agora em face de Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 870.973-MG, sob relatoria do Ministro Humberto Martins:

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEVIDO ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA DE CUNHO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. REEXAME. COMPETÊNCIA DO STF.*

1. *Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.*

2. *Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.*

3. *Da leitura do acórdão recorrido, depreende-se que a questão acerca da base de cálculo do ICM/ST foi debatida pelo Tribunal de origem com fundamento eminentemente constitucional, sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional*

*Agravo interno improvido.*

A análise recaiu, assim, sobre legislação do Estado de Minas Gerais.

O Superior Tribunal de Justiça, portanto, não apreciou as questões colocadas em face da redação do art. 61, *caput* e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

#### **Ementas de acórdãos recentes da CSRF**

Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

*Ano-calendário: 2004, 2005, 2006*

[...]

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.*

Acórdão nº 9202-004.250, de 23 de junho de 2016, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

*Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado*

Processo nº 19515.723091/2013-14  
Acórdão n.º 9303-006.239

CSRF-T3  
Fl. 33.903

Acórdão nº 9303-004.570, de 8 de dezembro de 2016, Redator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 31/10/2007*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

[...]

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal