



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

Processo nº 10183.006034/2008-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.022 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL e multas isoladas
Recorrente CALCÁRIO TANGARÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INTIMAÇÃO PRÉVIA. DESCABIMENTO.

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

LUCRO PRESUMIDO. EXERCÍCIO DA OPÇÃO.

A opção pelo lucro presumido deve ser exercida com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto nessa condição, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário, conforme legislação em vigor.

MULTA ISOLADA — IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA EXPRESSAMENTE. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece da incidência de juros de mora sobre multa de ofício por se tratar de matéria não impugnada expressamente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do

lançamento fiscal e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a incidência da multa isolada, vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo e Viviane Vidal Wagner. Acordam, por maioria de votos, em afastar a apreciação *ex-officio* da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, que entendeu argüida pela Recorrente a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor nesse ponto a Conselheira Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Relator

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Marcelo Baeta Ippolito e Orlando Jose Gonçalves Bueno. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

Relatório

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foram lavrados os autos de infração em 27/11/2008, às fls. 02 a 25 e 122 a 125, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo aos anos calendário de 2004 e 2005, compreendendo IRPJ (com juros de mora e multa de ofício), CSLL (idem) e multas exigidas isoladamente, totalizando R\$ 3.565.468,01(calculados até 31/10/2008):

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ	R\$ 1.848.357,87
Multa Exigida Isoladamente (IRPJ)	R\$ 1.029.283,01
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	R\$ 687.827,13
Multa Exigida Isoladamente (CSLL)	R\$ 377.741,91

Conforme consta do referido auto de infração (IRPJ):

A Contribuinte apurou a base de cálculo do IRPJ conforme demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real às folhas de nº.092 a 105, mas não declarou e tão pouco recolheu o imposto de renda devido do período em decorrência desse lucro, por isso, o IRPJ e CSLL foram calculados e exigidos de ofício através deste auto de infração.

ENTREGA DA DIPJ, DCTF.

A contribuinte, após início da fiscalização, entregou a DIPJ pelo Lucro Presumido e também a DCTF do ano calendário de 2005 (fl nº 056), declarações estas não acatadas pela fiscalização conforme abaixo:

a) Perda da Espontaneidade, conforme ficou evidenciado no Termo de Início de Fiscalização a folha de nº.027;

b) A opção pelo lucro presumido se dá pelo pagamento da 1ª cota ou cota única, fato que a contribuinte também não efetuou (fl. nº 120 e 121);

c) A regra da tributação do imposto de renda é o lucro real, e a contribuinte optou por esta regra quando em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização encaminhou o Livro de Apuração do Lucro Real escriturado, demonstrando a base de cálculo do imposto conforme documentação constante as folhas de nº.092 a 105.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

A contribuinte registrou em sua contabilidade despesas indedutíveis, conforme razão contábil à folha de nº 110, que não foram adicionadas à base de cálculo do IRPJ e CSLL conforme demonstra o LALUR às folhas de nº 092 a 105, por isso foi ajustado através da lavratura deste auto.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

31/12/2005 R\$ 98.248,83 75,00

002 - RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

(...)

Inspecionando o Livro de Apuração do Lucro Real, ficou evidenciado que a contribuinte optou pela estimativa mensal baseada nos balanços e/ou balancetes de suspensão ou redução do imposto devido no período e apurando o real anual, conforme lalur constantes às folhas de nº.092 a 105.

Tendo em vista que a contribuinte não declarou e nem efetuou pagamento do IPRJ devido baseado no Lucro Real, o mesmo foi calculado e exigido de ofício através deste auto de infração.

FATOS OCORRIDOS APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL (SEM ESPONTANEIDADE).

Tentado reduzir a carga tributária erroneamente devido a perda da espontaneidade, a contribuinte entregou a DIPJ, DCTF e a DACON do ano calendário de 2005, pelo Lucro Presumido, conforme documentação às folhas de n.º.056, procedimento este não acatado pela fiscalização.

MOTIVO DA NÃO ACEITAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO:

a) Ficou evidenciado à contribuinte que o Termo de Início da Ação Fiscal excluía qualquer procedimento espontâneo da mesma em relação ao ano calendário sub-fiscalização conforme documento as folhas de n.º.056;

b) A opção pelo lucro presumido se dá pelo pagamento da 1ª cota ou cota única, fato este que a contribuinte não efetuou (fl. n.º.120 e 121);

c) A regra da tributação do imposto de renda é o lucro real, e a contribuinte optou por esta regra quando em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização encaminhou o Livro de Apuração do Lucro Real escriturado, demonstrando a base de cálculo do imposto conforme documentação constante as folhas de n.º.092 a 105.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

31/12/2005 R\$ 3.782.978,48 75,00

003 - MULTAS ISOLADAS DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – IRPJ ESTIMATIVA

(...)

De acordo com o Livro de Apuração do Lucro Real (fls. n.º.092 a 105, ficou evidenciado que a contribuinte apurou o valor a ser recolhido por estimativa mensal através dos balanços e/ou balancete de suspensão ou redução.

Através das verificações obrigatórias foram constatadas que os valores devidos da estimativa apurados através dos balanços e/ou balancetes de suspensão ou redução não foram declarados e tão poucos pagos, por isso, deu origem ao lançamento da multa isolada por não recolhimento da estimativa mensal, conforme planilhas (fls. n.º.113 a 121).

(...)

JUROS DE MORA A PARTIR DE JANEIRO DE 1998 - APURAÇÃO ANUAL (p/ Fatos Geradores a partir de 01/01/97): percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. O valor dos juros será calculado a partir de primeiro de fevereiro do ano do vencimento.

Art. 6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96

Quanto à CSLL, consta do auto de infração:

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

(...)

A contribuinte registrou em sua contabilidade despesas indedutíveis, conforme razão contábil à folha de nº 110, que não foram adicionadas à base de cálculo do IRPJ e CSLL conforme demonstra o LALUR às folhas de nº 092 a 105, por isso foi ajustado através da lavratura deste auto.

Fato Gerador Val. Tributável ou Contribuição Multa(%)

12/2005 R\$ 98.248,83 75,00

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

(...)

c) A regra da tributação do imposto de renda é o lucro real, e a contribuinte optou por esta regra quando em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização encaminhou o Livro de Apuração do Lucro Real escriturado, demonstrando a base de cálculo do imposto conforme documentação constante as folhas de nº.092 a 105.

Fato Gerador Contribuição Multa(%)

2005 R\$ 349.687,55 75,00

(...)

MULTAS ISOLADAS DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO – CSLL ESTIMATIVA

De acordo com o Livro de Apuração do Lucro Real(fls.nº.092 a 0105), ficou evidenciado que a contribuinte apurou o valor a ser recolhido por estimativa mensal através dos balanços e/ou balancete de suspensão ou redução.

Através das verificações obrigatórias foram constatadas que os valores devidos da estimativa apurados através dos balanços e/ou balancetes de suspensão ou redução não foram declarados e tão poucos pagos, conforme documentos as folhas de nº 111 e 112

De acordo com os balanços e/ou balancetes de suspensão ou redução, foram elaboradas as multas isoladas por não pagamento da estimativa mensal, conforme planilhas as folhas de nº 113 a 121.

(...)

Cientificada do auto de infração em 02/12/2008, a Recorrente apresentou impugnação com as seguintes alegações de acordo com o Acórdão da DRJ/CGE nº 0428848, de 05/06/2012:

a) Houve extrapolação dos poderes atribuídos ao MPF relativamente ao tributo lançado. Que o Mandado de Procedimento Fiscal teve por finalidade a apuração das obrigações relativas ao IRPJ do ano calendário de 2005, todavia, a presente autuação teve por escopo a constituição do crédito tributário de multas relativas ao IRPJ e CSLL dos anos calendário de 2004 a 2005, tendo o agente fiscal extrapolando a competência administrativa delimitada pelo MPF, devendo ser declarada a nulidade do auto de infração em questão, por faltar requisito essencial à sua validade;

b) Extrai-se do auto de infração que o auditor fiscal considerou tão somente o lalur para apuração da base de cálculo do imposto de renda e em consequência disso aplicou as sanções cabíveis. Em análise dos documentos considerados para a lavratura do auto de infração verifica-se que o principal documento, qual seja o lalur, não cumpre as exigências no que tange às formalidades legais, como o termo de abertura, encerramento datados e assinados por representante legal da empresa e contabilista legalmente habilitado, sendo assim, incabíveis sua utilização como documento hábil para embasar o referido auto de infração. Transcreve parte da IN 28/1978 a respeito do LALUR onde constam requisitos formais do referido livro, não tendo qualquer manifestação do representante legal na aprovação do lalur, estando o mesmo assinado apenas pelo contador responsável à época, não devendo, portanto, referido livro ser considerado apto a demonstrar a realidade dos fatos;

c) Que a declaração entregue a pedido do auditor fiscal sem explicitar em qual modalidade deveria ser entregue foi efetuada para atender tal pedido e o atendeu exercitando a prerrogativa de escolher qual a modalidade faria sua opção no que lhe seria mais benéfico. Que não se encontra obrigatoriamente vinculado a apresentar declaração pelo Lucro Real, pois, não se encontra legalmente obrigado a fazê-lo nessa forma;

d) Discorre sobre a opção do contribuinte em optar por outros regimes de tributação que não o lucro real, regime este que não é a regra, mas, as empresas podem optar por outros regimes de apuração, como o lucro presumido e o Simples Nacional e que somente entregou o lalur em atendimento ao pedido de fiscalização, não podendo entender que a simples entrega de um documento solicitado fizesse o contribuinte optar por qualquer que seja o regime, afinal a lei é cristalina quando se refere ao momento desta opção, citando o artigo 26 da lei 9.430/96 e seu parágrafo primeiro;

e) Quando da entrega declaração o contribuinte optou pelo regime que lhe é favorável nos termos da lei, tendo pago a

parcela correspondente ao parcelamento de nº 13152.000500/2008-15, além do fato de que a intimação para entrega da declaração não especificava em qual modalidade deveria ser entregue a declaração;

f) No que tange à multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, entende que não deve prosperar. No presente caso, a multa isolada está sendo exigida juntamente com a multa de ofício lançada sobre o tributo não recolhido, como indicado nas planilhas de fls. 113 a 121 e as hipóteses de aplicação previstas para ambas as multas, calculadas sobre a mesma base, são diferentes e excludentes, sob pena de “bis in idem”, citando jurisprudência administrativa acerca da concomitância na aplicação das multas de ofício e isolada com o objetivo de trazer para o seu caso específico os entendimentos ali esposados.

A DRJ/CGE manteve integralmente o crédito tributário com os seguintes fundamentos, na ordem de apresentação da impugnação:

a) A preliminar de nulidade argüida em relação à extrapolação dos poderes do auditor fiscal em efetuar o lançamento de ofício em relação ao ano calendário de 2004 enquanto que o MPF previa a fiscalização do IRPJ 2005 não pode ser acolhida, considerando que em relação ao ano calendário de 2004 a multa isolada aplicada refere-se às verificações obrigatórias que podem ser estendidas em até cinco anos, além do que, o MPF é instrumento de controle fiscal interno e para conhecimento da efetividade do procedimento junto ao contribuinte e se a Administração homologou o procedimento ele é integralmente válido. Quanto à CSLL é lançamento decorrente do IRPJ;

b) A alegação que o lalur não cumpre as formalidades legais não pode invalidar o procedimento fiscal, considerando que tal livro foi apresentado pela própria empresa e a impugnante não pode alegar a própria torpeza em seu benefício. As normas previstas em relação às formalidades do lalur objetivam a segurança quanto às informações ali prestadas quando há dúvidas quanto à idoneidade se assim entender a autoridade fiscal e não em benefício do contribuinte, que, para se beneficiar de um possível lançamento deixa de cumprir referidas formalidades. Caso esse livro não apresente a veracidade que o contribuinte pretende, deveria ele demonstrar tal fato com documentos que se contrapusessem aos registros indicados no lalur, o que não aconteceu e nem poderia considerando que o livro apresenta esses devidos registros;

c) A intimação para que o contribuinte apresentasse a declaração decorreu da falta de cumprimento dessa obrigação acessória que decorre de lei e a intimação apenas fez com que o contribuinte a cumprisse de conformidade com a legislação vigente, cabendo ao contribuinte, apresentá-la na forma da legislação sob o regime de lucro real considerando que não havia opção por outros regimes de apuração;

d) A obrigação para que o contribuinte apresentasse a declaração pelo lucro real decorreu do fato de que ele não efetivou a opção pela apresentação por outro regime de tributação conforme o artigo 26 da lei 9.430/96 que indica a forma de opção pelo lucro presumido pretendido pelo contribuinte. É evidente que a forma de tributação pelo lucro presumido é opcional, mas, depende da opção tempestiva por esse regime e não a qualquer momento como entende a impugnante. Ademais disso, verifica-se que o contribuinte efetuou recolhimentos de Pis e Cofins não cumulativos, fls. 170, códigos de arrecadação 6912 e 5856, indicando claramente que sua opção pelo lucro real;

e) A entrega da declaração intempestiva sob ação fiscal não é a forma adequada de opção, que é a do artigo 26 § 1º da lei 9.430/96, qual seja, com o primeiro pagamento ou quota única com essa opção. Não cabe à autoridade fiscal determinar a forma de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, mas, deve o contribuinte proceder de conformidade com a legislação em vigor;

f) Quanto às multas isoladas, foram aplicadas de conformidade com a legislação vigente, não cabendo na esfera administrativa o questionamento sobre sua aplicação, e, decisões administrativas, sem adentrarmos ao seu mérito, somente se aplicam aos casos em que foram proferidas.

Intimada da Decisão de 1ª instância em 21/05/2013 (Ar Comum), a Recorrente interpôs o presente recurso em 17/06/2013, com reforço dos mesmos argumentos aduzidos na impugnação ao lançamento e com os seguintes pedidos:

a) Que seja declarada a nulidade do auto de infração no que tange a constituição do crédito tributário referente ao ano de 2004, por faltar requisito essencial à sua validade: competência para o ato praticado;

b) Que os autos de infração sejam julgados improcedentes na medida em que se firmaram em documento eivado de vícios e preterições de formalidades essenciais, dentro do facultado pela SRF nº 28/1978 - Instrução Normativa SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL;

c) Demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Encaminharam-se os referidos autos ao CARF em 17/06/2013, cuja distribuição a este relator ocorreu por sorteio em 08/08/2013, e atendida a preferência de que trata o inciso V, do art. 46, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Sem contrarrazões da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima, Relator

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que manteve auto de infração de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2004 e 2005, com multa de ofício, multa isolada e juros moratórios sobre o montante cobrado, sob os fundamentos transcritos no relatório.

Conheço do presente recurso quanto ao requisito da tempestividade do art. 33, do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito, de acordo com o período transcorrido entre a intimação e a interposição mencionado no relatório.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Passo à análise de cada um dos pontos levantados pela Recorrente:

Em relação à preliminar de nulidade do auto de infração no ano-calendário de 2004, a Recorrente argumenta que a autoridade fiscal extrapolou a competência determinada no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ao autuá-la com multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL em ano-calendário não especificado no respectivo mandado.

Não assiste razão à Recorrente, conforme o entendimento da DRJ/CGE transcrito no relatório. Acrescento que no termo de intimação fiscal, às Fls. 54, a Fiscalização menciona que outras informações poderão ser solicitadas no decorrer da ação fiscal. No caso, consta às Fls. 114 a 118 a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2004 com os cálculos das estimativas mensais, a partir das quais a Fiscalização apurou as multas isoladas, conforme demonstrativo às Fls. 113.

Portanto, mesmo sem constar no termo inicial de intimação, pode, a autoridade fiscal, com base em informações prestadas pela Recorrente, apurar as multas isoladas, as quais entendera devidas. Não se trata de desvio de competência a referida autuação, mas de obrigação do Fisco ao detectar as hipóteses que entender suficientes ao lançamento. Sobre o assunto, o CARF tem jurisprudência consolidada em súmula, conforme o enunciado nº46:

*O lançamento de ofício pode ser realizado **sem prévia intimação ao sujeito passivo**, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (g.n.o.)*

Pelas razões expostas, REJEITO a preliminar de nulidade do auto de infração em relação ao ano-calendário de 2004.

Quanto à alegação de improcedência do lançamento de IRPJ/CSLL, ano-calendário 2005, com base no LALUR entregue pela Recorrente, e por esta arguido vício de formalidade e ausência de obrigatoriedade de apresentação do Livro face à opção pelo método de tributação do lucro presumido, não merece reparos a decisão em primeira instância, cujos fundamentos adoto para NEGAR provimento ao presente recurso

Em relação à impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e a multa isolada no ano-calendário de 2005, em que pesem os argumentos do Acórdão da DRJ/CGE, ousou deste divergir. A sanção administrativa em caso de lançamento de ofício encontra-se na Lei nº. 9.430, de 1996, art. 44, a seguir transcrito:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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;

II- de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) (...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (negritei).

Sobre a multa de ofício e a multa isolada, leciona Paulo de Barros Carvalho (in **Curso de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2013, 25ª ed. pp 489 a 491):

Multa de ofício é expressão que indica o procedimento para a constituição do conseqüente sancionatório: lançamento de ofício. Nesta medida, significa simplesmente que é uma espécie de sanção aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou Auto de Infração ou Imposição de Multa.

(...)

Multa isolada é o nome que se dá ao procedimento sancionatório que, como o próprio nome indica, isoladamente exige a multa por algum motivo que a lei determina. Trata-se de atributo que qualifica a forma de exigência da multa pelo Fisco. Assim, exemplificando, a multa será cobrada isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto em lei. Esta é a hipótese do inciso II do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96...

Em linha de princípio, entende-se por isolada a multa aplicada mediante cobrança tão só do valor, a título de penalidade. Agora, há que se tomar nota de que tais espécies, em regra,

serão também de ofício, em decorrência do procedimento a que se submetem, e, punitiva, em razão do seu específico intuito regulatório.

Ainda na amplitude da providência de se caracterizar a multa isolada no âmbito do sistema tributário, vale a lembrança de que, em face da sua própria natureza punitiva e de ofício, é inadmissível a sua exigência cumulativa com outra multa de ofício. Nesses termos, é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais que consignou a exegese, no Acórdão CSRF/01-05.511, e em outros julgados do Conselho de Contribuintes.

No caso, a cobrança do IRPJ e da CSLL, tributos cobrados após o encerramento do ano-calendário, juntamente com a multa de ofício de 75%, retira a eficácia da multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas, uma vez que, após o encerramento do ano-calendário, referida exação só poderia subsistir se houvesse pagamento dos tributos após o vencimento do prazo previsto em lei ou informação de prejuízo fiscal em DCTF, antes do início de procedimento de fiscalização com a finalidade de cobrar o IRPJ e a CSLL. Esta seria a razão de cobrança da multa de 50%, mesmo havendo prejuízo fiscal apurado ao final do ano-calendário.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre a concomitância por meio do Acórdão nº 9101001.547, com a seguinte ementa:

MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre

base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

No voto condutor desse Acórdão, de relatoria do Ilustre Conselheiro Valmir Sandri, destacam-se os seguintes fundamentos:

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide

sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste).

Pelas razões expostas, DOU PROVIMENTO ao presente recurso para cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas de IRPJ/CSLL, de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, nos anos-calendário de 2004 e 2005.

A Recorrente pugna pelo cancelamento de todo o débito fiscal, o que inclui uma análise sobre incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

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):

Aí 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 vênia 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 inexistente similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa 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 ao presente recurso para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ante todo o exposto, DOU parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005 e os juros moratórios sobre a multa de ofício.

Plínio Rodrigues Lima.

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Redatora designada

O voto vencedor limita-se ao ponto em que o ilustre relator restou vencido, ao dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por considerar que o litígio em julgamento alcançava essa questão.

Passando ao largo da discussão sobre o mérito da questão, em relação ao qual a posição desta redatora designada encontra-se transcrita no próprio voto vencido, o ponto a ser detalhado neste voto vencedor é a impossibilidade do colegiado se manifestar sobre a questão no caso concreto.

Consoante o relatório retro, a recorrente, intimada da decisão de primeira instância, limitou-se a reforçar os argumentos da impugnação, pleiteando, em síntese, a nulidade do auto de infração referente ao ano calendário de 2004 por falta de competência da autoridade fiscal; improcedência dos autos de infração por terem se firmado em documento eivado de vícios e preterições de formalidades essenciais e pedindo o afastamento da multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício e o cancelamento do débito fiscal reclamado.

O ilustre relator considera que “a Recorrente pugna pelo cancelamento de todo o débito fiscal, o que inclui uma análise sobre incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício”. A maioria do colegiado, contudo, discorda desse posicionamento pelas razões a seguir expostas.

O informalismo moderado que rege o processo administrativo tributário dispensa ritos e formas rígidas, sempre em benefício do administrado, mas não supera o requisito processual objetivo intrínseco: o respeito ao devido processo legal, o que implica no respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988), corolários do devido processo legal.

Cabe ressaltar que os limites do litígio a se objeto de julgamento são definidos pelos termos do recurso. Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Metínez López (in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2010, p.82-83) bem esclarecem o tema:

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 postulação 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.

O art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações é claro ao estabelecer os limites da lide, devendo ser considerada não impugnada a matéria não expressamente contestada:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, não há como ignorar uma regra processual legal, cuja obediência deve nortear a correta aplicação da atividade de julgamento administrativo.

A impugnação instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal e, se o contribuinte deixa de impugnar uma matéria na época certa, ocorre a preclusão consumativa, regra atraída pela aplicação subsidiária do direito processual civil. Isso se aplica também ao recurso voluntário.

No mesmo sentido, a regra da eventualidade ou concentração da defesa impõe o ônus da impugnação especificada, sendo vedada, nos termos do art. 302 do CPC, a negativa geral dos fatos apontados pela parte autora, no caso, a autoridade fiscal.

No caso concreto, além da nulidade apontada (falta de competência para o lançamento fiscal), a qual foi rejeitada pelo distinto relator e pela turma à unanimidade, o questionamento do contribuinte se dá essencialmente no âmbito dos fatos (os autos de infração terem sido firmados a partir de documento eivado de vícios e preterições de formalidades essenciais). A única questão de direito trazida no recurso é a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

Ao final do recurso, a recorrente requer expressamente:

c) Demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Veja-se que a própria recorrente vincula o pedido de cancelamento do débito fiscal ao acolhimento do seu recurso voluntário.

De toda a sorte, em face do exposto anteriormente, uma negação geral ou um pedido genérico de desconstituição do crédito tributário não transfere ao julgador o ônus de apreciar (de ofício) as questões que poderiam ter sido arguídas pela defesa, mas não o foram.

Se assim fosse, além da apreciação de ofício dos juros de mora sobre a multa de ofício, o julgador deveria também apreciar outras matérias, tais como a legalidade do percentual da multa de ofício, da cobrança dos juros de mora sobre o crédito tributário, do percentual dos juros de mora com base na taxa Selic etc., que poderia tornar a lista infundável, o que, definitivamente, carece de qualquer lógica em termos processuais e ainda fere o princípio do contraditório.

Nesse sentido, transcreve-se a lição do processualista Alexandre Freitas Câmara (*in* Lições de Direito Processual Civil, 2008, p.53-54):

Ressalvados, porém, esses casos excepcionais, uma decisão judicial só será legítima (e, portanto, válida) se proferida após a observância do princípio constitucional do contraditório. Isto se aplica, inclusive, nas matérias de ordem pública, que podem ser conhecidas de ofício pelo juízo. A autorização para conhecer de ofício não pode ser entendida como autorização para que se decida sem observância do contraditório, pois de outro modo ter-se-ia a prolação de uma decisão proferida sem que se garantisse aos interessados a participação com influência na sua produção. [...] Conseqüência direta disso é a invalidade das chamadas “decisões de terceira via”. Assim se denominam as decisões baseadas em teses de direito que não tenham sido discutidas pelas partes.

Em suma, a decisão só será legítima (e, portanto, válida) se proferida após observância do princípio constitucional do contraditório.

No âmbito administrativo, o entendimento deve ser o mesmo, cabendo lembrar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que representa a Administração Tributária, parte acusadora, deve ser informada de todos os processos que ingressam no CARF para, facultativamente, apresentar contrarrazões aos recursos voluntários, nos termos do art. 48 do Regimento Interno do CARF (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009:

Art. 48. O chefe do Serviço de Controle de Julgamento colocará, mensalmente, à disposição do Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF.

§ 1º O Procurador da Fazenda Nacional terá prazo de 15 (quinze) dias, a partir da data do recebimento da relação mencionada no caput, para requisitar os processos, os quais serão colocados à sua disposição.

§ 2º Fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao

recurso voluntário.

Assim, somente após a ciência dos recursos, ainda que sem manifestação, considera-se plenamente atendido o princípio do contraditório. Se a questão não foi expressamente suscitada no recurso voluntário, resta prejudicado o contraditório, por não ter sido dada oportunidade à parte contrária, no caso, a PFN, de contradizer os argumentos da recorrente.

Em que pese o pedido de cancelamento do débito, diversas questões fáticas e jurídicas que envolvem o lançamento tributário devem ser apontadas expressamente pela recorrente, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, para que a haja o devido processo legal no âmbito administrativo.

Ao afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, o distinto relator considera que *“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”*. Mais adiante, esclarece que a previsão legal contida no art. 61 da Lei nº 9.430/96 (de que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora), por se tratar de *“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”*.

Como se vê, trata-se de questão autônoma das demais questões que envolvem o lançamento tributário, e que exige, para fundamentar a decisão, um trabalho de exegese elaborado no sentido de afastar a previsão legal, a qual foi considerada, pelo relator, como insuficiente para autorizar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício. Contudo, não há dúvida de que essa interpretação extrapola os limites do litígio.

Assim, no caso concreto, por todos os ângulos que se olhe, não se verifica a possibilidade de apreciação da questão suscitada pelo distinto relator no julgamento do recurso apresentado.

Em razão do exposto, afasta-se a apreciação da questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e nega-se provimento integralmente ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner