



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

**Processo n°** 10380.733025/2011-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-000.816 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de novembro de 2012  
**Matéria** IRPJ - estimativas confessadas em DCTF - multa isolada  
**Recorrente** THERMES PARTICIPAÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2009

Ementa:

IRPJ. CSLL. LANÇAMENTO. AJUSTE.

O IRPJ e a CSLL devidos após o encerramento do ano-calendário (“ajuste”) não se confundem com os débitos de “estimativa” apurados ao longo do exercício fiscal. Encerrado este (exercício fiscal), a declaração relativa aos débitos de “estimativa” perde eficácia, remanescendo ao contribuinte a obrigação de pagar o tributo informado na declaração anual de rendimentos (“ajuste”).

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. NÃO LIMITAÇÃO AO VALOR DO IMPOSTO APURADO NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

O fato de as estimativas não mais poderem ser exigidas após o encerramento do exercício fiscal não elide a aplicação da penalidade isolada sobre essas mesmas estimativas, não recolhidas em momento próprio. A lei não impõe restrição para o lançamento da multa isolada, no sentido de que a sua aplicação deva ser limitada ao valor do imposto devido ao final do ano calendário. Pelo contrário, o art. 44 da Lei 9.430/96 expressamente prevê a aplicação da multa isolada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano calendário correspondente, caso em que o imposto devido seria zero, o que bem evidencia não existir tal limitação.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para

cobrança de tributo, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e dos lançamentos; b) em relação à multa isolada, emergiram três soluções distintas: cancelamento integral, cancelamento parcial e manutenção integral; em primeira votação, por maioria de votos, decidiu-se reduzir a base de cálculo da multa isolada para R\$ 1.187.121,60, em relação ao IRPJ e para R\$ 425.203,78 em relação à CSLL, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) e Francisco Alexandre dos Santos Linhares que cancelavam a multa isolada integralmente, e em segunda votação, por maioria de votos, decidiu-se pela redução da base de cálculo da multa isolada para os valores já mencionados, vencidos os Conselheiros João Otávio Oppermann Thomé e José Sérgio Gomes que a mantinham integralmente; c) Por maioria de votos, manter os juros de mora sobre a multa de ofício, calculados com base na taxa Selic, vencido o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho (relator) que os excluía; d) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias. Designado para redigir o voto vencedor, a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Redator designado *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Presidente à época), João Otávio Oppermann Thomé, José Sérgio Gomes, Antônio Carlos Guidoni Filho, Francisco Alexandre dos Santos Linhares e Marcos Vinicius Barros Ottoni.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo - SP, que acolheu parcialmente impugnação

da Contribuinte relativa a exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) referente ao ano-calendário de 2008, assim ementado, *verbis*:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Não há nulidade por cerceamento do direito de defesa se a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações estão corretamente indicados no auto de infração e são suficientes a permitirem a plena compreensão do conteúdo das imputações, mormente quando o contribuinte tem reiteradas oportunidades de prestar esclarecimentos durante a fiscalização e não o faz.*

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

*Ano-calendário: 2008*

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.*

*Não tendo o contribuinte logrado comprovar o pagamento ou parcelamento da estimativa indevidamente deduzida no ajuste anual, procedente a respectiva glosa e o conseqüente lançamento de ofício do IRPJ anual. A falta de recolhimento da estimativa, ainda que declarada em DCTF, enseja a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96. As estimativas devidas ao longo do ano-base a título de antecipação e o IRPJ apurado no ajuste anual constituem débitos distintos, sujeitos a distintas disciplinas de constituição e exigência.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2008*

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.*

*Não tendo o contribuinte logrado comprovar o pagamento ou parcelamento da estimativa indevidamente deduzida no ajuste anual, procedente a respectiva glosa e o conseqüente lançamento de ofício da CSLL anual. A falta de recolhimento da estimativa, ainda que declarada em DCTF, enseja a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96. As estimativas devidas ao longo do ano-base a título de antecipação e a CSLL apurada no ajuste anual constituem débitos distintos, sujeitos a distintas disciplinas de constituição e exigência.*

*Impugnação Improcedente.*

*Crédito Tributário Mantido.”*

*O caso foi assim relatado pela instância a quo, verbis:*

*Contra o contribuinte acima identificado foram lavrados autos de infração para constituição do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ, no valor total de **R\$ 20.153.032,81** (fls. 2 a 09); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de CSLL, no valor total de **R\$ 7.275.792,37** (fls. 10 a 17), perfazendo um crédito tributário consolidado total na data do lançamento, no valor de **R\$ 27.428.825,18**, já incluídos os acréscimos legais vinculados.*

*2. As infrações imputadas ao sujeito passivo, referentes ao ano-base 2008, foram:*

- a) dedução indevida, na apuração do ajuste anual do IRPJ, da estimativa de setembro de 2008, não recolhida; com o seguinte enquadramento legal: art. 11 e § 3º da Lei nº 9.249/95 e RIR/99 – arts. 231, III e IV; 841, III e IV e 943, § 2º.*
- b) falta de recolhimento da estimativa do IRPJ de setembro/2008; com o seguinte enquadramento legal: art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e RR/99 – arts. 222 e 843;*
- c) dedução indevida, na apuração do ajuste anual da CSLL, da estimativa de setembro de 2008, não recolhida; com o seguinte enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art. 1º da lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 3º da Lei nº 7.689/88;*
- d) falta de recolhimento da estimativa da CSLL de setembro/2008; com o seguinte enquadramento legal: art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e RR/99 – arts. 222 e 843.*

*3. Ciente do lançamento através de procurador em 12/12/2011 (fls. 4 e 12), o sujeito passivo apresentou impugnações em 09/01/2012 (fls. 68 a 108 – CSLL e fls. 308 a 348 – IRPJ), com as alegações que passamos a reproduzir sinteticamente abaixo.*

***Nas preliminares.***

- a) **Levantamento e acusações precárias** a acusação fiscal foi precária, carecendo de elementos suficientes a permitirem à impugnante compreender as bases em que foi realizado o lançamento.*
- b) **Cerceamento do direito de defesa** – da forma como foi lavrado, o auto de infração não permitiu à autuada compreender como pode ser possível sua lavratura;*
- c) **O AI contraria o art. 63 da Lei nº 9.430/96 e art. 142 do CTN** os lançamentos são nulos por ofensa aos referidos dispositivos, uma vez que os créditos*

*tributários objeto de lançamento estavam previamente constituídos em DCTF e com exigibilidade suspensa por parcelamento;*

- d) A possibilidade da constituição de crédito tributário apenas da diferença não declarada os autos são nulos porque, conforme artigo 90 da MP 2.158-35, vigente à época, somente está autorizada a constituição de crédito tributário mediante lançamento de ofício das diferenças apuradas nas declarações do contribuinte e no presente caso não há diferenças, já que os valores foram integralmente declarados em DCTF e DIPJ;**
- e) Débito declarado não pode ser objeto de AI e deve seguir o procedimento previsto no artigo 933 do RIR/99 de acordo com o referido dispositivo, o documento que formaliza a existência do crédito tributário através de obrigação acessória constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito, excluindo a necessidade de lançamento;**
- f) O AI implica a quebra do parcelamento por ato unilateral e por pessoa incompetente – (i) as estimativas IRPJ e de CSLL foram constituídas na DCTF e DIPJ, antes da lavratura do AI e parceladas conforme regras previstas na Lei nº 11.941/2009, por ter a empresa realizado Pedido de Parcelamento, no dia 17/06/2010; (ii) o lançamento, sem prévia e regular exclusão do contribuinte do parcelamento, mediante procedimento em que lhe seja assegurada defesa, constitui ofensa aos artigos 1º e seguintes da Lei nº 11.941/2009 e artigos 1º e seguintes da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009; (iii) em relação ao parcelamento realizado pela impugnante, ocorreu um fato que está sendo discutido no âmbito administrativo envolvendo a consolidação dos débitos, conforme demonstra a integralidade do processo nº 10380731120/201140;**
- g) O artigo 16 da IN nº 93/97 – Impossibilidade do lançamento de ofício – de acordo com referido dispositivo somente é permitida a realização de lançamento na hipótese de falta de pagamento da estimativa, situação totalmente diversa do caso concreto em lide, em que as estimativas foram declaradas em DCTF/DIPJ, antes do AI.**
- h) Erro de direito e capitulação infracional incorreta – conforme consta do AI, o objetivo da fiscalização foi constituir crédito tributário de IRPJ e CSLL com fato gerador em 31/12/2008, não obstante isso, o conteúdo da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal**

*tratam unicamente de glosa de dedução de IRPJ por estimativa;*

- i) Falta de provas da inexistência de pagamento de tributo** – o AI deve ser cancelado por falta de prova da existência de débito tributário envolvendo o IRPJ e a CSLL, com fato gerador ocorrido em 31/12/2008;
- j) Falta de MPFD** – o AI deve ser cancelado porque as diligências que culminaram com a intimação da impugnante foram realizadas por auditores fiscais sem que tivesse sido emitido previamente Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência, nos termos do artigo 10, § 1º da Portaria RFB 3.014/2011;
- k) Termo de início – perda de eficácia** – o AI deve ser cancelado em razão de falta de emissão de Termo de Início de Ação Fiscal, que tem validade pelo prazo de 60 dias, salvo se dentro desse período tivesse sido prorrogado, nos termos do artigo 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/72;
- l) Falta de intimação para a impugnante se manifestar sobre o fim da instrução** – art. 44 da Lei nº 9.784/99 – a impugnação merece ser provida porque a impugnante não foi previamente intimada para manifestar-se sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais, nos termos do dispositivo acima indicado;
- m) Inexistência de fundamentação jurídica e motivos de direito do AI** – para a validade dos lançamentos, seria imprescindível que o AFRF demonstrasse os respectivos fundamentos jurídicos, que não foram demonstrados;
- n) Falta de apresentação de cópia integral do AI e seus anexos – cerceamento do direito de defesa** – os autos de infração devem ser nulos porque os AFRF cientificaram a impugnante do seu inteiro teor, sem apresentarem seus anexos e todo o material que fundamentou a sua elaboração na data da intimação da empresa.

**No mérito.**

- a) Constituição de crédito tributário em duplicidade – IRPJ declarado em DCTF** – as estimativas de IRPJ e CSLL foram declaradas em DCTF, tornando-se débitos constituídos e exigíveis.
- b) Impossibilidade de glosa – débito confessado e parcelado** – a impugnante não pode ser considerada infratora à legislação tributária, porque, considerando-se terem sido o IRPJ e CSLL **estimativas declarados em DCTF e parcelados,**

*jamais poderia a fiscalização ter glosado referidos valores.*

- c) **Impossibilidade de aplicação da multa de lançamento de ofício e da multa isolada – denúncia espontânea** – não existe a possibilidade de aplicação das multas acima referidas, porque a empresa praticou a denúncia espontânea ao declarar em DCTF e parcelar as estimativas objeto de glosa.
- d) **Impossibilidade da aplicação das penalidades e dos juros de mora** – referidos encargos só podem ser constituídos na hipótese de lançamento de ofício sobre valores de tributos não pagos, não sendo o caso da impugnante, que declarou e parcelou os débitos;
- e) **Multa e juros da Lei n 11.941/2009** – uma vez que a empresa confessou e parcelou os débitos, não cabe a incidência dos acréscimos legais aplicados no AI, mas os encargos moratórios previstos na referida lei.
- f) **Multa isolada – princípio da consumação e duplicidade** – não existe permissão na legislação para aplicação da multa isolada, por já ter sido a impugnante penalizada com a multa de ofício.
- g) **Juros de mora sobre a multa** – é inconstitucional a exigibilidade dos juros de mora sobre as multas.

4. Ao final, solicita a impugnante a realização de diligência, para que seja constatada a improcedência dos lançamentos e requer provimento integral da impugnação ou, caso não se julgue integralmente procedente a impugnação, que pelo menos e sucessivamente: (i) cancele a multa isolada; (ii) afaste a incidência dos juros de mora sobre as penalidades e (iii) reduza a multa de lançamento de ofício para 20%, haja vista o instituto da denúncia espontânea.

*A fim de checar as alegações do sujeito passivo frente às informações constantes dos bancos de dados da RFB procedi às pesquisas nas declarações do contribuinte nos sistemas correspondentes, resultando os extratos que anexei às fls. 555 à 562”.*

O acórdão recorrido rejeitou a impugnação apresentada pela Contribuinte, sob os fundamentos de que:

- (i) a diligência pretendida seria prescindível, já que os sistemas da RFB atestam que não existe o parcelamento de débitos citado pela Contribuinte em sua defesa;
- (ii) não haveria nulidade do procedimento fiscal por ausência de MPF, seja porque se trata de procedimento de “revisão de declaração”, seja porque

eventual irregularidade ou falta de emissão de MPF não implicaria nulidade do julgamento, a teor da jurisprudência do CARF;

- (iii)** não haveria cerceamento do direito de defesa, pois os fatos e infrações estão adequadamente descritos no lançamento e “enquadradas na legislação”;
- (iv)** não haveria perda de eficácia do termo de intimação, pois “*não houve descontinuidade no procedimento, que se pudesse caracterizar pela ausência de ato escrito da autoridade lançadora por prazo superior a 60 dias, uma vez que os despachos do Auditor Fiscal nos termos de solicitação de prorrogação, cumpriram o papel dos “atos escritos”, a que se refere o § 3º do artigo 33 do Decreto nº 7.574/2011 (Processo Administrativo Tributário – PAT) 4. Ademais, apenas para argumentar, ainda que houvesse descontinuidade, isso não acarretaria a nulidade do lançamento, pois seu efeito restringir-se-ia apenas ao restabelecimento da espontaneidade do contribuinte, permitindo que retificasse suas declarações e pagasse os tributos abrangidos pela intimação sem penalidades, o que efetivamente não aconteceu*”;
- (v)** no mérito em sentido estrito, embora seja procedente a alegação da Contribuinte de que os débitos de estimativas no exercício de 2009 estejam confessados em DCTF, o auto de infração é procedente pois o lançamento não se refere a “estimativas não pagas”, mas sim ao IRPJ devido ao final do ano-calendário (“ajuste”), que não foi objeto de confissão pela Contribuinte;
- (vi)** merecem ser rejeitados todos os argumentos da Contribuinte que tenham como premissa o alegado “parcelamento das estimativas”, pois citado parcelamento foi indeferido, conforme sistemas informatizados da RFB;
- (vii)** a multa isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas e os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício merecem ser mantidos, em vista de expressa previsão legal nesse sentido.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte suscita preliminar de nulidade do acórdão recorrido por alegado cerceamento do direito de defesa e, no mais, reproduz suas razões de impugnação, especialmente no que se refere:

- (i)** à preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, em virtude de a infração não estar devidamente descrita e enquadrada na legislação vigente e não ter sido apresentada memória de cálculo do tributo lançado;
- (ii)** contrariedade aos artigos 63 da Lei n. 9.430/96 e artigo 142 do CTN, em virtude do fato de o débito lançado estar confessado em DCTF e parcelado segundo as regras da Lei n. 11.941/2009;

- (iii) ilegitimidade da constituição de crédito tributário que já seja objeto de prévia declaração (confissão), o qual deveria seguir o procedimento previsto no art. 933 do RIR/99;
- (iv) o auto de infração implica “*quebra de acordo de parcelamento*” “*por ato unilateral e por pessoa competente*”, especialmente se considerado o fato de que a Contribuinte não teria sido intimada da decisão da RFB de indeferimento do parcelamento. Segundo a Contribuinte, “*todos os contribuintes que optaram pelo parcelamento no âmbito da Lei n. 11.941/2009 caso sejam excluídos ou tenham seu parcelamento rescindido devem ser comunicados e com o direito de apresentarem Recurso Administrativo no prazo de 10 (dez) dias com efeito suspensivo, que serão apreciados por representantes da PGFN ou pelo titular da DRF da jurisdição da contribuinte, como estabelece o artigo 23 e seguintes da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 06/2009. Até a emissão de uma decisão final administrativa acerca da exclusão ou rescisão, os débitos parcelados estarão submetidos aos efeitos do parcelamento, como algo que deve ser considerado pelas autoridades fiscais por estarem impedidas de realizarem o lançamento de ofício envolvendo valores parcelados pelo contribuinte. Como esta decisão não foi emitida até o momento por representantes da PGFN e pelo titular da DRF, jamais os efeitos do parcelamento poderiam ter sido desconsiderados e a autoridade lançadora não teria sequer a competência de apreciar tais questões por não se enquadrar naquelas descritas na supracitada legislação.*”;
- (v) o lançamento seria ilegítimo também por força do disposto no art. 16 da IN n. 93/97, em vista da prévia declaração do débito e do parcelamento respectivo pela Contribuinte;
- (vi) o lançamento deveria ser cancelado por força (a) da ausência de prova sobre a inexistência de pagamento das estimativas no caso; (b) da ausência de MPF-D; (c) da perda de eficácia da intimação de início de ação fiscal; (d) da falta de intimação para a Contribuinte se manifestar sobre o fim da instrução; (e) da ausência de fundamentação jurídica e motivos de direito do auto de infração; (f) da falta de apresentação de cópia integral do auto de infração e seus anexos, em manifesto cerceamento do direito de defesa;
- (vii) não haveria possibilidade de (a) constituição de crédito em duplicidade (IRPJ estimado e CSLL estimada declarados em DCTF); (b) glosa de débito parcelado e confessado; (c) lançamento de multa de ofício e de multa isolada por força da denúncia espontânea e por força do princípio da “*consunção e duplicidade*”; (d) aplicação de penalidades e juros de mora, sendo certo que a Contribuinte tem direito à aplicação dos encargos moratórios previstos na Lei n. 11.941/2009 e (e) exigência de juros de mora sobre a multa de ofício;

Reitera-se, ao final, o pedido de diligência para “que este juízo constate o andamento perante a DRF/Fortaleza do parcelamento formalizado pela empresa” e para “serem

constatados por este juízo a improcedência do lançamento tributário como garante do Princípio da verdade material”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

A preliminar de nulidade do acórdão recorrido merece ser rejeitada. Conforme se depreende de seu inteiro teor, o ato decisório tratou satisfatoriamente de todas as questões aduzidas no processo. Os argumentos tidos pela Contribuinte como não contraditados foram expressamente superados pelo acórdão recorrido pois as premissas fáticas que os embasam não eram procedentes no seu entender, quais sejam: **(i)** (in)existência de parcelamento válido e eficaz dos débitos lançados e **(ii)** (in)existência de prévia constituição dos débitos lançados por intermédio de declaração, ante a distinção jurídica entre “valores devidos a título de estimativa” e o tributo devido após o encerramento do ano-calendário (“ajuste”).

Em suma, o acórdão recorrido é suficientemente claro ao justificar a improcedência da impugnação, conforme argumentos sintetizados na ementa transcrita e nos argumentos sintetizados em sede de relatório.

As preliminares de nulidade do lançamento e o pedido de perícia também não merecem ser acolhidos. No ponto, pelo fato de o recurso voluntário meramente reproduzir as razões de impugnação, peço vênica para transcrever as razões do acórdão recorrido sobre o tema e adotá-las como razão de decidir neste voto, *verbis*:

*“Do Pedido de Diligência.*

*6. Cabe inicialmente apreciar o pedido de diligência formulado pela impugnante. Solicita ela, genericamente, “a realização de diligências para serem constatados por este juízo a improcedência do lançamento”.... e prossegue: “ a diligência se justifica para que este juízo constate o andamento perante a DRF Fortaleza do parcelamento formalizado pela empresa”.*

*7. Conforme será abordado em tópicos seguintes deste Voto, as pesquisas internas nos sistemas informatizados da RFB atestaram que inexistente o parcelamento alegado pela impugnante. Em assim sendo, a diligência solicitada evidencia-se prescindível, pelo que a indefiro, com fundamento no § 2º do*

*artigo 36 do Decreto 7.574/2011 (Regulamento do Processo Administrativo Tributário)*

*Da Ausência de MPFD.*

*8. Alega o sujeito passivo, em defesa indireta, que o lançamento seria nulo pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPFD). Sobre essa questão, esclareça-se que o lançamento em causa resulta de procedimento de fiscalização da espécie “Revisão de Declaração”, conforme expresso no Termo de Intimação de fl. 21.*

*9. O procedimento fiscal da espécie “Revisão de Declaração” caracteriza-se por ser realizado internamente, com base em dados extraídos das declarações dos contribuintes, prescindindo da presença do Auditor Fiscal no domicílio do sujeito passivo. Por essa razão, as normas internas da RFB dispensam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal para a realização dessa espécie de procedimento. É o que prescreve expressamente o inciso IV do artigo 10 da Portaria RFB nº 11.371/2007.*

*(...)*

*Do Regular Exercício da Defesa.*

*12. Ainda em defesa indireta, alega a impugnante que a acusação fiscal foi precária, carecendo de elementos suficientes para permitir a compreensão das bases em que foi realizado o lançamento.*

*13. Não é o que se constata dos autos.*

*14. Conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 5 e 6, o Auditor Fiscal assim descreve as infrações:*

- a) quanto às deduções indevidas de estimativas de IRPJ não pagas: “Glosa de deduções a título de imposto de renda sobre a base de cálculo estimada, cujo recolhimento, no valor de R\$ 8.946.045,80, não foi comprovado pela empresa”.*
- b) quanto à multa isolada: “falta de recolhimento de IRPJ sobre base de cálculo estimada”*

*15. Como se vê, as infrações estão corretamente descritas. Observe-se que no caso da glosa da dedução, a data do fato gerador está indicada no AI como 31/12/2008. Isso torna claro que se trata de lançamento do IRPJ anual e não da estimativa não paga. Essa diferença é fundamental para compreensão do conteúdo desta decisão, conforme veremos em tópicos seguintes. Pois bem, ao recompor o IRPJ anual, após a glosa da estimativa não paga (R\$ 8.946.045,80), o resultado da DIPJ passou de saldo negativo de imposto de R\$ 1.187.121,60, para imposto a pagar de R\$ 7.759.924,20. É exatamente esse valor e respectivos acréscimos que estão sendo exigidos nos presentes autos.*

16. No caso da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa, o auto de infração descreve:

“O contribuinte optou por pagar a base de cálculo do Imposto de Renda com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução, tendo em setembro de 2008 apurado e declarado em DCTF débito de IRPJ, sob o código 599301– N OBR L REAL ESTIMATIVA, no valor de R\$8.946.045,80, porém não recolhido aos cofres públicos...”.

17. Para ambas as infrações, a autoridade lançadora indicou corretamente os enquadramentos legais, a saber:

a) dedução indevida de estimativas de IRPJ não pagas: art. 11 e § 3º da Lei nº 9.249/95 e RIR/99 – arts. 231, III e IV; 841, III e IV e 943, § 2º;

b) multa isolada: art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 e RR/99 – arts. 222 e 843;

18. O mesmo raciocínio despendido acima para a demonstração da suficiência da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” no AI do IRPJ (fls. 5 e 6), vale, mutatis mutandis para o AI da CSLL (fls. 13/14).

19. Portanto, os fatos estão suficientemente descritos e corretamente enquadrados na legislação, de modo que não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, seja por falhas ou imprecisão na descrição dos fatos, seja por erro de indicação de dispositivos legais ou ainda por ausência de fundamentos jurídicos.

20. Alega também a impugnante que deixou de ser intimada para manifestar-se sobre o encerramento da fase instrutória dos trabalhos fiscais, restando violado o artigo da Lei nº 9.784/99. Referido diploma legal trata da disciplina geral do Processo Administrativo da União, sendo que de acordo com seu artigo 69, os processos administrativos específicos continuam a regerem-se por suas regras próprias, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos da referida norma geral. No presente caso, o ato impugnado tem tratamento processual próprio, claramente delineado no Decreto 7.574/2011 Processo Administrativo Tributário – PAT, que regulamentou o Decreto nº 70.235/72 – PAF, não havendo necessidade de integrar subsidiariamente uma norma à outra.

21. Ademais, mister observar-se que, na prática, a impugnante teve por duas vezes a oportunidade de manifestar-se previamente ao lançamento, e não o fez ao longo de mais de quatro meses, desde a ciência da primeira intimação, em 28/07/2011 (fl. 23), até a ciência da lavratura do auto de infração, em 12/12/2011.

22. Não prospera também o argumento da impugnante de que sua defesa teria restado cerceada por não haver tomado conhecimento da integralidade dos autos de infração e seus

*anexos. Com efeito, da análise dos autos verifica-se que a impugnante foi regularmente notificada dos autos de infração e seus anexos, conforme ciência do seu representante legal (fls 4 e 12). Além do mais, o respectivo processo esteve na repartição fiscal, na íntegra, à disposição do autuado, durante o prazo para impugnação.*

*23. Logo, não há também que se falar em cerceamento do direito de defesa por obstáculos ao acesso ao conteúdo dos autos e seus anexos.*

*Das Prorrogações do Termo de Intimação.*

*24. Outro argumento de defesa indireta apresentado pela impugnante é o da perda de eficácia do Termo de Início da Ação Fiscal, pela ausência de prorrogação de sua validade no prazo de 60 dias.*

*25. A esse respeito, verifica-se que a impugnante tomou ciência da primeira intimação em 28/07/2011 (fl. 23.), cuja resposta foi no sentido de solicitar a prorrogação do prazo para atendimento. Tal solicitação foi atendida por despacho escrito do Auditor Fiscal no próprio pedido do contribuinte, prorrogando o prazo para 03/10/2011 (fl. 24). Decorrido o novo prazo, a impugnante voltou a solicitar prorrogação, mais uma vez atendida pelo Auditor Fiscal, que desta feita prorrogou o prazo para 03/11/2011 (fl. 31). Finalmente, não atendida novamente a intimação, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício, cientificando o sujeito passivo em 12/12/2011 (fl. 4 e 12)*

*26. Como se vê, não houve descontinuidade no procedimento, que se pudesse caracterizar pela ausência de ato escrito da autoridade lançadora por prazo superior a 60 dias, uma vez que os despachos do Auditor Fiscal nos termos de solicitação de prorrogação, cumpriram o papel dos “atos escritos”, a que se refere o § 3º do artigo 33 do Decreto nº 7.574/2011 (Processo Administrativo Tributário – PAT). Ademais, apenas para argumentar, ainda que houvesse descontinuidade, isso não acarretaria a nulidade do lançamento, pois seu efeito restringir-se-ia apenas ao restabelecimento da espontaneidade do contribuinte, permitindo que retificasse suas declarações e pagasse os tributos abrangidos pela intimação sem penalidades, o que efetivamente não aconteceu.”*

No mérito, em que pese tenha sido dividida em inúmeros capítulos, a insurgência da Contribuinte embasa-se notadamente em apenas dois pilares, quais sejam: **(i)** impossibilidade de constituição, por lançamento, de crédito tributário já constituído por declaração (DCTF); e **(ii)** impossibilidade de constituição de crédito tributário já parcelado na forma da Lei n. 11.941/2009.

Citados pilares de defesa foram adequadamente refutados pelo acórdão recorrido, porquanto: **(i)** há notória distinção entre “débitos decorrentes de estimativas recolhidas e não pagas” – **os quais não são objeto do lançamento** – e créditos tributários de IRPJ e CSLL devidos após o encerramento do ano-calendário respectivo (estes sim objeto de

lançamento); e (ii) não existe o alegado parcelamento dos débitos de estimativa alegados pela Contribuinte em impugnação.

Quanto ao primeiro deles, por sua concisão e pertinência ao caso, pede-se vênia para novamente transcrever trecho do acórdão recorrido, *verbis*:

*“27. No mérito, a primeira alegação da impugnante é de que confessou os débitos das estimativas em DCTF e que, por isso, não caberia o lançamento.*

*28. Quanto à declaração em DCTF das estimativas não pagas, as provas dos autos e as pesquisas internas nos sistemas da RFB confirmam a alegação da impugnante, conforme extrato de fl. 555. Contudo, o objeto do presente lançamento não são as estimativas declaradas em DCTF, mas o IRPJ e a CSLL apurados em 31 de dezembro do ano base, recompostos a partir da glosa das estimativas que deixaram de ser pagas.*

*29. A estimativa e o tributo anual apurado na declaração de ajuste constituem créditos tributários distintos, sujeitos a diferentes vencimentos, regimes de apuração e regras de exigibilidade. As estimativas são apuradas com base na receita bruta e recolhidas no próprio ano-base, tendo natureza de antecipação do tributo devido na declaração anual de ajuste. Por essa razão, as têm exigibilidade efêmera, subsistindo somente até o momento do ajuste anual. Uma vez procedido ao ajuste, as estimativas tornam-se inexigíveis, ainda que declaradas em DCTF. Por sua vez, o imposto/contribuição anual é apurado com base no lucro real, em caráter definitivo, resultando exigível somente a partir do ano seguinte ao da apuração.*

*30. Essa distinção confirma-se na diferente codificação das respectivas receitas, a saber:*

*(...\_*

*32. Nesse sentido, observe-se que o débito declarado em DCTF pelo sujeito passivo é o do código 5993. O entendimento de que os débitos correspondentes a este código (estimativas) não são exigíveis após ajuste anual, mesmo declaradas em DCTF, constitui entendimento pacífico na Administração Tributária. Nesse sentido, reporto-me ao recente Parecer PGFN nº 1658/2011.*

*33. No caso em espécie, analisando-se o lançamento do IRPJ, verifica-se da Ficha 12A da DIPJ do contribuinte, (fl. 558), que mesmo não tendo o sujeito passivo pago a estimativa de setembro/2008 (R\$ 8.946.045,80), esse valor foi abatido na apuração do imposto anual, fazendo gerar um saldo negativo fictício de IRPJ de R\$ 1.187.121,60.*

*Assim, recomposto o saldo do IRPJ, após a glosa da estimativa deduzida indevidamente, restou IRPJ a pagar de R\$ 7.759.924,20. Esse valor, que foi objeto de lançamento, não se confunde, repita-se, com a estimativa declarada em DCTF.*

34. Ainda sobre a apuração do IRPJ anual, registre-se por fim que na DCTF do 1º semestre de 2009 (fl. 556), correspondente ao vencimento do imposto anual, não há débitos declarados.

35. O mesmo raciocínio acima despendido para o IRPJ vale para a CSLL. Conforme Ficha 17 da DIPJ, reproduzida no extrato de fl. 559, a estimativa de CSLL deduzida indevidamente foi de R\$ 3.227.056,49, fazendo gerar um saldo negativo fictício de R\$ 425.203,78, que após a glosa, converteu-se em CSLL a pagar no valor de R\$ 2.801.852,71.

36. Eis os códigos de receita da CSLL:

(...\_

37. Observe-se que o débito de CSLL que está declarado na DCTF é do código 2484 (estimativa), da mesma forma que não há débitos declarados na DCTF do 1º semestre de 2009 (fl. 556) em que ocorreu o vencimento da CSLL anual – Código 6773.

38. Portanto: (i) os débitos de estimativas declarados em DCTF são inexigíveis; (ii) os débitos de que trata este processo, vencíveis no primeiro semestre de 2009 e classificáveis nos códigos 2362 e 2484, não foram objeto de DCTF, sendo portanto passíveis de lançamento de ofício e exigíveis.

39. Essa distinção fulmina todos os argumentos da defesa fundados na sofista premissa da declaração dos débitos em DCTF.”

Quanto ao **item (ii) supra** (parcelamento), consta dos autos (fls. 562) que o alegado parcelamento de débitos foi **indeferido** pela RFB, razão pela qual não produz qualquer efeito jurídico. O fato (alegado e não provado) de a Contribuinte não ter sido intimada do indeferimento do parcelamento deve ser objeto de contraditório no processo de parcelamento e não neste PA. Para esta lide, releva apenas constatar que não há parcelamento de débitos vigente, o que afasta, de per si, todos os argumentos de defesa relacionados com essa premissa fática.

Por fim, não prospera o argumento da Contribuinte no sentido de que a Fiscalização deveria ter feito a prova da inexistência do pagamento das estimativas declaradas em DCTF. A existência de pagamento caracteriza-se em fato extintivo do direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário, cujo ônus da prova é do contribuinte.

Ficam integralmente mantidos, pois, os lançamentos do montante principal do tributo, acrescidos da respectiva multa de ofício aplicada de 75% e de juros moratórios equivalentes à taxa selic.

Quanto à multa de ofício isolada, filio-me à corrente jurisprudencial majoritária no sentido de que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido,

ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

*CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. **10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)***

No mesmo sentido:

*CSLL – 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 sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. **10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima)***

No mesmo sentido:

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, **10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)***

No mesmo sentido:

*IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no*

*lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se im procedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)*

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. *Verbis:*

*“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)*

Do exame dos autos verifica-se que no ano-calendário autuado houve lançamento de tributos com multa de ofício (em auto de infração apartado) e de multas isoladas por não recolhimento do imposto sobre bases estimadas por conta dos mesmos fatos, razão pela qual se impõe, por este fundamento, o afastamento das multas isoladas.

Quanto ao último item recursal (juros de mora sobre multa de ofício), entendo que procede a alegação da Contribuinte quanto à (ilegítima) incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada. Para que esse voto não se alongue em demasia, reporto-me aos argumentos aduzidos pelo Ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido para fundamentar esse entendimento, *verbis:*

*“Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente.*

*O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

*Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.*

*Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.*

*É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os*

*juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.*

*Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”.*

*Corroborando tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 - 16.397:*

*Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:*

*(...)*

*Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?*

*A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.*

*Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.” (Processo n. 16327.004079/2002-75, Acórdão n. 101-96.008, sessão de 01 de março de 2007).*

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e dos lançamentos e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar os lançamentos de multa de ofício isolada e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício remanescente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho

## Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Colhidos os votos em sessão, restou o relator vencido com relação aos seguintes pontos: (i) lançamento da multa isolada sobre as estimativas, em relação ao qual o relator propunha o seu cancelamento; (ii) juros de mora sobre a multa de ofício, calculados com base na taxa Selic, que o relator excluía.

Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Albertina Silva Santos de Lima, esta não mais integra o colegiado.

Neste caso, dispõe o art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF):

*“Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:*

*III - designar redator ad hoc para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais compoña o colegiado; (...).”*

Nestes termos, na condição de atual presidente da Turma, e tendo participado daquele julgamento, designo a mim como redator *ad hoc* para o voto vencedor.

Inicialmente, cumpre esclarecer que minha posição pessoal é pela manutenção integral das multas isoladas aplicadas, uma vez que não partilho do entendimento de nenhuma das inúmeras teses que vicejaram no CARF propondo o seu cancelamento, em função das circunstâncias específicas que cercam a determinação do seu montante em cada caso concreto. A meu modo de ver, a penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher as antecipações devidas está expressamente prevista em lei e não guarda qualquer correlação com o montante do imposto devido ao final do ano, nem tampouco pode ser afastada sob o argumento de concomitância com a multa proporcional eventualmente aplicada.

Contudo, tal entendimento também restou superado por ocasião da votação, tendo prevalecido, por maioria de votos, a posição da conselheira Albertina Silva Santos de Lima, então presidente da Turma.

A posição da ilustre conselheira, por diversas vezes manifestada em outros julgados, e que restou vencedora, centra-se no entendimento de que não há na lei qualquer limitação quanto a não poder a base de cálculo da multa isolada aplicada (i.e., as estimativas devidas) ser superior à base de cálculo apurada no ajuste anual. Ou seja, a ilustre conselheira defende a manutenção da multa isolada inclusive nos casos em que a base de cálculo do tributo ao final do ano resultar negativa (prejuízo fiscal), bem como nos casos em que, como ocorre no presente, a base de cálculo apurada no ajuste resulta inferior às estimativas devidas.

Por outro lado, a ilustre conselheira rejeita a chamada “aplicação concomitante” da multa de ofício isolada e da multa de ofício proporcional sobre uma mesma base.

Para ilustrar de forma sintética o seu posicionamento, trago à colação trecho do voto por ela proferido nos autos do processo 18471.002644/2003-11:

“(…) Os valores cuja insuficiência foi detectada pela fiscalização são de R\$ 4.571,75 para janeiro, R\$ 52.294,24 para agosto, R\$ 11.227,93 para setembro, e R\$ 38.746,19 para outubro. O valor total das estimativas corresponde a R\$ 106.840,11. Esses valores de estimativas foram incluídos no PAES, mas durante a ação fiscal. Teria de ser efetuado lançamento da multa por falta de recolhimento de estimativas?”

Entendo que sim, porque a contribuinte estava sob a ação fiscal quando aderiu ao PAES.

Entretanto, sobre a base de R\$ 60.569,80 (valor do ajuste) foi lançada a multa de ofício. Assim, houve dupla incidência de multa sobre esse valor.

Meu entendimento pessoal é de que deveria ser excluída a multa isolada que incidiu sobre o valor do ajuste, em razão da concomitância com a multa de ofício, mantendo-se o valor restante reduzido de 75% para 50% em função da alteração na legislação posterior.”

Transpondo para o presente caso, a situação que emerge é a seguinte:

No caso do IRPJ, as estimativas devidas e não recolhidas apuradas pelo fisco foram de R\$ 8.946.045,80, e o valor do imposto devido no ajuste, e também lançado de ofício, foi de R\$ 7.758.924,20. Assim, resta como estimativa devida e não recolhida o montante de R\$ 1.187.121,60, que corresponde à base de cálculo sobre a qual deve ser mantida a multa isolada de 50%.

E, no caso da CSLL, as estimativas devidas e não recolhidas apuradas pelo fisco foram da ordem de R\$ 3.227.056,49, e o valor da contribuição devida no ajuste, e também lançada de ofício, foi de R\$ 2.801.852,71. Assim, resta como estimativa devida e não recolhida o montante de R\$ 425.203,78, que corresponde à base de cálculo sobre a qual deve ser mantida a multa isolada de 50%.

Com relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, o entendimento majoritário do colegiado é no sentido da manutenção de sua exigência, em síntese, pelos fundamentos a seguir expostos.

A previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício está plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN, que possui a seguinte redação:

*“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 1% (um por cento) ao mês.*

(.....)”

A acepção da palavra *crédito* deve ser feita em consonância com o fato de que, após o lançamento de ofício efetuado, a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Afinal, se o *crédito* tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o *crédito tributário* compreende um e outro.

Pela própria localização do referido artigo no CTN, inserido em um capítulo que versa sobre a extinção do *crédito tributário*, e numa seção que trata do pagamento, não se vislumbra amparo ao entendimento que visa a reduzir o alcance da palavra *crédito*, como se o artigo estivesse se referindo exclusivamente ao *tributo*, e não ao *crédito tributário*.

Os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração, momento a partir do qual, se não paga a multa, passa o contribuinte a encontrar-se em mora. Conforme dispôs o próprio CTN, somente a lei pode dispor em sentido diverso, eventualmente cogitando da não aplicação de juros sobre alguma parcela do *crédito tributário*.

Historicamente, o Decreto-Lei nº 1.736/1979 já previa a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos seguintes termos:

*Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.*

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*

*Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

O parágrafo único do art. 2º acima transcrito expressamente ressaltava a não incidência de juros apenas sobre a multa de mora, mas não sobre a multa de ofício, prescrevendo o seu *caput* a incidência de juros sobre o “valor originário” dos “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional”. O art. 3º, por sua vez, referia todas as

parcelas do débito que não se consideram incluídas no “valor originário” do débito, não se encontrando ali também a previsão para a exclusão, deste valor, da multa de ofício.

Houve, contudo, de fato, períodos em que, apesar da previsão geral de incidência de juros de mora contida no CTN, a lei expressamente restringiu os juros de mora apenas aos tributos e contribuições atualizados monetariamente, o que implicou, portanto, na sua não incidência, naqueles períodos, sobre a multa de ofício.

Por exemplo, houve a Lei nº 7.738/89, cujo art. 23 possuía a seguinte redação:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Contudo, já com a Lei nº 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre “os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional”, juros estes que eram então calculados com base na TRD, confira-se:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

Sem estender a análise histórica de modo a contemplar todos os diplomas legais que trataram do assunto, o que se verifica é que, sempre que o legislador visou a restringir o alcance dos juros a apenas parte (ou partes) do crédito tributário, o fez de modo expresso, ou usando a expressão “tributos e contribuições” para referir que somente estes se sujeitariam aos juros de mora, ou então mencionando expressamente todas as parcelas do crédito tributário (débito para com a Fazenda Nacional) que não deveriam sofrer a incidência daqueles juros.

No caso dos autos, há que se levar em consideração o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*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.*

(...)

*§ 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.*

Rogando vênia à corrente desta Corte que se tem manifestado em sentido oposto, entendo que a expressão “*decorrentes de tributos e contribuições*” deva ser interpretada de modo a incluir a multa de ofício, e não a excluí-la. Os débitos para com a Fazenda Nacional podem ser de diversas naturezas, não apenas tributária. Assim, tenho que a expressão “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*” visa a apenas ressaltar a natureza tributária dos débitos a que se refere o dispositivo em questão, em contraste com a mais abrangente expressão “*débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional*”, anteriormente empregada pela legislação de regência.

Ademais, cumpre destacar ainda que o entendimento aqui exposto coaduna-se com o que se vem consolidando no STJ, conforme se pode verificar na ementa abaixo transcrita:

**AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe: 10/12/2012:**

“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.”

Com estas considerações, entendo cabível a incidência de juros de mora sobre a multa punitiva aplicada, os quais, nos termos da legislação de regência, são atualmente calculados com base na taxa Selic.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso para reduzir a base de cálculo da multa isolada para R\$ 1.187.121,60, em relação ao IRPJ, e para R\$ 425.203,78 em relação à CSLL.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado *ad hoc*