



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

Processo nº 10508.000551/2006-10
Recurso nº 177.988 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.981 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 03 de outubro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente WAYTEC TECNOLOGIA EM COMUNICAÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a descrição dos fatos e a capitulação legal. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DA DECISÃO *A QUO*. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO NÃO CONFIGURADO.

O indeferimento fundamentado do pedido de realização de diligência e de perícia não acarreta a nulidade da decisão, pois tais procedimentos somente devem ser autorizados quando forem imprescindíveis para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo não contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

IRPJ E CSLL. AJUSTE ANUAL. SALDO A PAGAR. FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO COM MULTA DE OFÍCIO.

É cabível o lançamento do saldo do imposto e da contribuição devidos e não recolhidos espontaneamente, apurados com base na escrituração contábil e na DIPJ, com respectiva multa de ofício.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Incabível revolver nesta instância de julgamento matéria sobre a qual se operou, nos autos, a preclusão processual.

LUCRO REAL. OPÇÃO PELA ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL DEVIDOS POR ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE PAGAMENTO POR ANTECIPAÇÃO. INFRAÇÃO IMPUTADA APÓS

ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Cabível o lançamento da multa de ofício isolada quando constatado que o contribuinte violou o dever legal de antecipar o pagamento do IRPJ e da CSLL sobre as respectivas bases estimadas.

MULTAS DE OFÍCIO APLICADAS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

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

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO - NÃO CABIMENTO

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares suscitadas pela recorrente. Em relação ao mérito, dar provimento parcial ao recurso do seguinte modo: por voto de qualidade, manter a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho e, por maioria de votos, afastar os juros selic sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo, vencidos o Conselheiro relator Nelso Kichel e a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

Processo nº 10508.000551/2006-10
Acórdão n.º **1802-00.981**

S1-TE02
Fl. 284

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Correa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 248/266 contra decisão da 2ª Turma da DRJ/Salvador (fls. 240/244) que julgou procedente, em parte, a impugnação, em relação aos autos de infração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2003 e 2005, reduzindo o percentual da multa isolada de 75% para 50% por falta de antecipação de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa mensal.

Quanto aos fatos:

1) – Infrações imputadas - auto de infração do IRPJ, de 01/11/2006 (fls. 126/137):

a) IRPJ ajuste anual – saldo de imposto a pagar: diferenças de saldo de imposto a pagar apuradas, entre os valores escriturados e os declarados/pagos, de R\$ 40.878,18 e R\$ 93.568,12, respectivamente, para os anos-calendário 2003 e 2005, acrescidos de multa proporcional de 75% e juros de mora (RIR/99, arts. 247 e 841);

b) multa isolada: diferença de IRPJ estimativa mensal apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago do mês de abril/2003, no valor de R\$ 4.360,55. Acerca desse valor do IRPJ estimativa mensal não pago, foi lançada a multa isolada de 75% correspondente a R\$ 3.270,42 (RIR/99, arts. 222, 843 e 957, Parágrafo único, Inciso IV);

2) - Infrações imputadas – auto de infração da CSLL, de 01/11/2006 (fls. 138/149):

a) CSLL ajuste anual – saldo de contribuição a pagar: diferenças de contribuição a pagar apuradas, entre os valores escriturados e os declarados/pagos, de R\$ 1.013,18 e R\$ 56.266,71, respectivamente, para os anos-calendário 2003 e 2005, acrescidos de multa de 75% e juros de mora (DL 5.844/43, art. 77, III; Lei 5.172/66, art. 149; Lei 7.689/88, art. 2º e §§; Lei 9.316/96, art. 1º; Lei 9.430/96, art. 28; Lei 10.637/02, art. 37).

b) multas isoladas: diferenças de contribuição apuradas, entre os valores escriturados e os declarados/pagos de CSLL estimativa do meses de março, abril e dezembro/2003, nos valores de R\$ 16.259,11, R\$ 97.228,62 e R\$ 29.375, respectivamente. Acerca desses valores de contribuição estimativa não recolhidas, foram lançadas multas isoladas de 75% correspondentes de R\$ 12.194,34, R\$ 72.921,47 e R\$ 22.031,73, respectivamente (Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV).

A contribuinte tomou ciência dos autos de infração pessoalmente em **10/11/2006**, por intermédio de representante legal (fls.12 e 138), **apresentando impugnação** na primeira instância em 12/12/2006 de fls. 152/169 e 198/214, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

I - Multas Isoladas:

- quanto à multa isolada de R\$ 3.270,42 por falta de recolhimento do IRPJ estimativa de abril/2003: que a imposição dessa penalidade não pode prosperar, pois o valor do incentivo fiscal a ser deduzido do imposto apurado nesse mês, no balancete de suspensão/redução no LALUR, deve ser **R\$ 186.158,18**, e não apenas R\$ 166.065,24; que o LALUR, nessa parte, está incorreto; que houve erro na transcrição; que já foi corrigido, conforme cópia (fl. 195);

- em relação à multa isolada por falta de antecipação e pagamento da CSLL por estimativa de março, abril e dezembro/2003: que os valores da CSLL estimativa foram compensados em dezembro/2003 via DCOMP e que, mesmo assim, houve o lançamento de multa isolada.

- diligência fiscal: que deve prevalecer o princípio da verdade material; que, se houver dúvida em relação ao erro de transcrição do balancete de suspensão/redução no LALUR quanto à dedução do montante de incentivo fiscal, então que se proceda diligência fiscal; que, se houver dúvida quanto à compensação da CSLL estimativa em dezembro/2003 via DComp, então, que se proceda, também, diligência fiscal.

b) diferenças de exação fiscal – ajuste anual:

- que os saldos do IRPJ e da CSLL, exigidos pelo fisco, dos anos-calendário 2003 e 2005 realmente são devidos e serão regularizados através de compensação via PER/DCOMP;

- que as multas (proporcional e isolada) de 75% não podem prevalecer, pois têm caráter confiscatório, desproporcional, violando dispositivo constitucional.

A decisão *a quo* não acolheu as razões da impugnação da contribuinte; porém, em relação às multas isoladas, aplicou o princípio da retroatividade benigna, reduzindo de 75% para 50%, em face da MP 351/2007 (art. 14), convertida na Lei nº 11.488/2007, cuja ementa do *decisum* transcrevo, *in verbis*:

(...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Cabível o lançamento do imposto devido e não recolhido espontaneamente, apurado com base na escrituração e DIPJ que instruem o Auto de Infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2005

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Cabível o lançamento da contribuição devida e não recolhida espontaneamente, apurada com base na escrituração e DIPJ que instruem o Auto de Infração.

MULTA DE OFÍCIO.

Verificada a ocorrência de ilícito tributário em procedimento regular de fiscalização, é cabível a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. BASE ESTIMADA.

Cabível o lançamento da multa de ofício isolada, quando constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do imposto de renda e da CSLL sobre as respectivas bases estimadas.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. PERCENTUAL APLICÁVEL.

É de se reduzir o percentual da penalidade imposta para 50% (cinquenta por cento), em função de legislação superveniente e em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna.

Lançamento Procedente em Parte

(...)

Ainda, consta do voto condutor da decisão *a quo* a rejeição do pedido de diligência (fl. 243), *in verbis*:

...não se justifica a realização de diligência quando o fato que se pretende provar puder ser demonstrado pela simples juntada de documentos por parte da interessada, juntamente com a impugnação, ou através dos elementos que compõem o processo, como é o caso em apreço, em que a Impugnante não apresentou qualquer motivo que justificasse a não apresentação dos mencionados documentos.

Desta forma, indefiro diligência requerida, em conformidade com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Irresignada com essa decisão da qual tomou ciência em 12/02/2009 (fl. 247), a recorrente apresentou Recurso Voluntário em 13/03/2009 de fls. 248/266, juntando, ainda, os documentos de fls.267/280, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- preliminar de nulidade do lançamento fiscal, por precariedade na descrição dos fatos, falta de motivação e presunção de fato não comprovado; que a fiscalização presumiu a matéria tributável; que não existe correlação entre os fatos narrados e a infrações imputadas.

- preliminar de nulidade da decisão recorrida pela rejeição, não motivada, do pedido de diligência fiscal; que é necessária a realização da diligência em face dos erros da fiscalização na apuração dos valores lançados e que afrontam o princípio da verdade material.

- no mérito, a recorrente alegou que:

- a) o ônus de verificar a escrituração contábil é do fisco;
- b) não obstante ter comprovado compensação dos valores do IRPJ – Ajuste Anual dos anos-calendário 2003 e 2005 com IRRF dos prestadores de serviços (fl. 51/63), a fiscalização não entendeu assim, efetuando o lançamento de ofício; que um dos pontos cruciais do presente recurso e do próprio auto de infração do IRPJ é saber se o aproveitamento no LALUR do IRRF dos prestadores de serviço no montante de **R\$ 136.009,36**, apurado em 2005, derivado do crédito do exercício de 2003, lançado na conta IRPJ Estimativa, é válido ou não;
- c) a multa isolada aplicada não pode prosperar com base no IRPJ estimativa mensal não antecipado (não pago), sem que se considere o aproveitamento do valor do incentivo fiscal de abril de 2003 no montante de **R\$ 186.158,18**;
- d) as multas aplicadas com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96 têm caráter confiscatório, sendo, por conseguinte, inconstitucionais; que a falta de antecipação do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa (falta de antecipação do devido na declaração de ajuste anual) não representa descumprimento de obrigação principal para justificar a exigência de multa com percentual tão elevado;
- e) na hipótese de manutenção das multas, apenas a título de argumentação, incabível a exigência do juros de mora sobre essa parcela do crédito tributário

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

A decisão recorrida manteve as infrações do IRPJ e da CSLL imputadas pela fiscalização quanto aos anos-calendário 2003 e 2005, exonerando, entretanto, parte do crédito tributário pela redução do percentual da multa isolada de 75% para 50% (Lei nº 11.488/2007).

A recorrente, inconformada com a decisão *a quo* em relação às infrações mantidas, suscitou, preliminarmente, nulidade dos autos de infração e, também, da decisão recorrida e, no mérito, caso seja vencida nas preliminares suscitadas, pediu a improcedência dos autos de infração.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

A recorrente alegou que as infrações do IRPJ e da CSLL imputadas pela fiscalização decorrem de mera ilação da fiscalização; que a descrição dos fatos seria precária e que não haveria correlação entre os fatos narrados e a infrações imputadas; que o lançamento fiscal seria nulo por cerceamento do direito de defesa.

Essas alegações da recorrente são totalmente infundadas.

Diversamente do alegado pela recorrente, as infrações imputadas do IRPJ e da CSLL estão sobejamente narradas, descritas, com capitulação legal pertinente e demonstrativo de cálculo dos valores lançados.

Além dos autos de infração, integram o lançamento fiscal os Relatórios de Fiscalização (fls. 126/137 e 138/149).

Por conseguinte, o lançamento fiscal está em consonância com os incisos III e IV art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e com o art. 142 do CTN, pois, como já mencionado, apresenta exata descrição dos fatos, matéria tributável, disposição legal infringida e penalidade aplicada.

Ademais, apenas para argumentar, somente a falta de descrição precisa dos fatos e a ausência de enquadramento legal é que ensejam cerceamento do direito de defesa, que não é o caso.

A propósito, transcrevo precedentes deste Egrégio Conselho Administrativo, *in verbis*:

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA – IRF – Anos 1991 a 1993 – O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais,

a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa (Acórdão nº 104-17.364, de 22/02/2001, 1º CC).

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA – O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que inocorreu preterição do direito de defesa (Acórdão nº 103-13.567, DOU de 28/05/1995);

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO. A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas (Acórdão 108-06.208, sessão de 17/08/2000).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INOCORRÊNCIA. A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judicosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável. (Acórdão nº 104-17.253, sessão de 10/11/99).

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendoas, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal. (Acórdão nº 102-48.141, sessão de 25/01/2007).

Nesse mesmo sentido, também é o entendimento jurisprudencial da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-03.264, de 19/03/2001 e publicado no DOU em 24/09/2001), *verbis*:

A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal

estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dele se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A contribuinte alegou que a decisão *a quo* deve ser declarada nula pelo fato de ter rejeitado ou denegado, sem motivação adequada e afrontando o princípio da verdade material, o pleito de realização de diligência fiscal para verificação:

a) de saldo do IRRF do ano-calendário 2003 de prestadores de serviços, com base em notas fiscais, no montante de **R\$ 136.009,36** para aproveitamento ou compensação com débito de IRPJ Estimativa do ano-calendário 2005; que a fiscalização considerou inexistente esse saldo de IRRF para aproveitamento no Ajuste Anual de 2005, pois teria sido utilizado ainda em 2003, reconhecendo apenas R\$ 42.441,24 (fl. 131), fato que implicou lançamento de diferença de IRPJ – Ajuste Anual de R\$ 93.563,12, para o ano-calendário 2005;

b) de saldo de incentivo fiscal a aproveitar na apuração do IRPJ Estimativa de abril/2003; que o balancete de suspensão/redução, transcrito no LALUR, consignava saldo de incentivo fiscal a aproveitar de R\$ 166.065,34 (fl. 68), porém o valor correto corresponde a **R\$ 186.158,18**, conforme cópia corrigida do LALUR, apresentada na impugnação (fl. 195); que a fiscalização somente considerou existente o saldo de incentivo fiscal no montante de R\$ 166.065,34, conforme balancete de suspensão/redução (fl. 135), implicando falta de antecipação de pagamento do IRPJ Estimativa de abril/2003 de R\$ 4.360,65, base de cálculo para exigência de multa isolada respectiva;

c) de compensação, por DCOMP, dos débitos da CSLL Estimativa dos meses de **março, abril e dezembro/2003**, em dezembro/2003; que a fiscalização não considerou a existência dessa compensação, implicando a exigência de multa isolada da CSLL Estimativa por falta de antecipação do pagamento desses meses.

De plano, não procede a irresignação da recorrente contra a decisão recorrida que denegou o pedido de realização de diligência fiscal, pois, diversamente do alegado pela recorrente, o citado *decisum* está devidamente fundamentado (fl.243), *in verbis*:

...não se justifica a realização de diligência quando o fato que se pretende provar puder ser demonstrado pela simples juntada de documentos por parte da interessada, juntamente com a impugnação, ou através dos elementos que compõem o processo, como é o caso em apreço, em que a Impugnante não apresentou qualquer motivo que justificasse a não apresentação dos mencionados documentos.

Desta forma, indefiro diligência requerida, em conformidade com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A autoridade fiscal imputou as infrações em face de divergências entre os fatos registrados na escrituração contábil e os declarados ao fisco.

A escrituração contábil e os documentos de suporte já foram analisados pela
fiscalização.

O ônus de produzir prova de fato modificativo ou extintivo do direito constitutivo do fisco é da recorrente.

Ademais, como será demonstrado oportunamente quando da análise de mérito das infrações imputadas, a diligência fiscal, além de ser desnecessária - prescindível no caso para resolução da lide-, não se presta para produzir provas cujo ônus é da recorrente.

A decisão recorrida, quanto à denegação do pedido de diligência fiscal, está devidamente fundamentada, inexistindo vício algum que pudesse a inquinar de nulidade.

Por conseguinte, rejeito a preliminar suscitada.

IRPJ – AJUSTE ANUAL. APROVEITAMENTO DE SALDO DE IRRF

A recorrente alegou que, não obstante ter comprovado compensação dos saldos do IRPJ – Ajuste Anual dos anos-calendário 2003 e 2005 com IRRF dos prestadores de serviços (fl. 51/63), a fiscalização não entendeu assim, efetuando o lançamento de ofício; que um dos pontos cruciais do presente recurso e do próprio auto de infração do IRPJ é saber se a compensação é válida, ou não, em relação ao imposto apurado do ano-calendário 2005 de R\$ 136.009,36 (ajuste anual), o qual foi totalmente compensado pelo aproveitamento no LALUR do crédito do IRRF dos prestadores de serviço no montante de **R\$ 136.009,36**, derivado do crédito do exercício de 2003, lançado na conta IRPJ Estimativa.

A questão já foi devidamente apurada, descrita, narrada e demonstrada pela fiscalização no Relatório Fiscal – IRPJ (fls. 129/130), *in verbis*:

2) IRPJ - Diferença apurada entre o valor escriturado e o Declarado/Pago

(...).

Intimada, por meio do Termo de Verificação e Intimação Fiscal nº 94/2006, a esclarecer as diferenças encontradas, o contribuinte não se manifestou sobre a apuração anual do IRPJ para o ano calendário 2003. Já para o ano calendário 2005 disse que o valor de R\$ 136.009,36, apurado no ajuste, foi totalmente compensado com o IR retido na fonte.

De posse das informações acima passo a analisar os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte desde 2003 até dezembro de 2005, a fim de confirmar a efetiva compensação do IR retido na fonte.

Conforme descrito na infração anterior, o contribuinte durante o ano calendário de 2003, transferiu valores da conta "IRRF s/ NF's Serviços - 1.1.1.5.02.003" para a conta "IRPJ Estimativa - 1.1.1.5.02.008", em virtude dos valores apurados para o IRPJ nos balancetes de redução/suspensão. No encerramento do exercício, o saldo da conta de IRPJ estimativa, no valor de R\$ 152.893,37, deveria ter sido totalmente transferido para compensar parte do IRPJ devido apurado no ajuste anual. Ao final, restaria um valor de IRPJ a recolher de R\$ 40.878,18, conforme mostra a planilha em anexo, que reproduz o apurado na DIPJ 2004.

Diferentemente do descrito no parágrafo anterior, ao verificar a conta "IRPJ Estimativa - 1.1.1.5.02.008", encontrei somente um lançamento a débito, no valor de R\$ 49.856,35, em 31/12/2003, visando à compensação do imposto, deixando a conta com um saldo remanescente de R\$ 103.037,02.

Em visita a empresa, questionei, ao responsável pelo setor contábil, os lançamentos mencionados acima e não obtive resposta por escrito até a presente data. Decidi considerar os valores informados na DIPJ, onde o contribuinte manifestou a intenção de compensar todo o valor acumulado na conta de IRPJ Estimativa.

Para o ano calendário de 2005, verifiquei que o valor de R\$ 136.009,36 que o contribuinte alega ter compensado, é oriundo do saldo R\$ 103.037,02, corrigido pela taxa selic, conforme mostra cópia do Razão apresentado. Como este valor foi totalmente utilizado no ano calendário de 2003, ele inexistiu no ano calendário em questão. Por outro lado, a conta "IRRF s/ NF's Serviços - 1.1.1.5.02.003" encerrou o ano calendário de 2003 com um saldo de R\$ 27.266,13. Esta conta foi acumulando novos valores durante os anos seguintes, chegando ao final de 2005 com um saldo de R\$ 42.441,24. Decidi considerar este saldo para compensar parte do IRPJ devido, apurado no ajuste do ano calendário 2005, conforme planilha em anexo.

Diante do exposto acima, apurei os valores de IRPJ devidos e não recolhidos de R\$ 40.878,18 e R\$ 93.568,12, para os anos calendário de 2003 e 2005, respectivamente, objetos deste auto de infração.

(...)

Demonstrativos de apuração desses valores (fls. 131 e 135).

Na primeira instância de julgamento, a contribuinte em sua impugnação de 12/12/2006 (fls. 152/170), reconheceu que os saldos anuais do IRPJ a recolher de R\$ 40.878,18 e R\$ 93.568,12, respectivamente, para os anos-calendário 2003 e 2005, são devidos, e que estaria procedendo a quitação desses valores via apresentação de DCOMP (fl. 153), *in verbis*:

(...)

Além disso, a Impugnante cometeu um erro, no ano de 2003, na compensação do Imposto de Renda a recuperar com o IRPJ a pagar, o que resultou na diferença destes saldos de impostos a recolher nos anos de 2003 e 2005. Esses saldos realmente são devidos e a Impugnante informa que estará regularizando através de compensação via PER/DCOMP

(...).

Ora, nessa matéria, houve preclusão lógica, a recorrente reconheceu, em sua impugnação, as infrações imputadas a título de IRPJ – Ajuste Anual, saldo a pagar dos anos-calendário 2003 e 2005 (valor do principal), conforme apurado pela fiscalização, não se justificando, agora, nesta instância de julgamento revolver essa matéria.

De qualquer forma, apenas para argumentar, mesmo nesta instância de julgamento, a recorrente não conseguiu fazer prova material de que teria integralmente o suscitado saldo de IRRF do ano-calendário de 2003 para aproveitamento em 2005.

Por outro lado, com base na própria escrituração da recorrente, a fiscalização demonstrou que o saldo de IRRF de 2003 a ser transportado para 2005 foi de apenas R\$ 27.266,13, e que a conta contábil recebeu outros valores, totalizando no final de 2005 o saldo de IRRF R\$ 42.441,24 e foi considerado pela fiscalização, conforme texto já transcrito acima e consoante demonstrativo de fl. 131.

A diligência fiscal pleiteada não se presta para produzir prova de fatos modificativos ou extintivos do direito constitutivo do fisco cujos ônus probatório é da recorrente.

A contribuinte deve juntar as provas por ocasião da apresentação da impugnação sob pena de preclusão dessa faculdade processual.

Nesse sentido, transcrevo as disposições legais constantes do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

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

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

(grifei)

Ainda, transcrevo o disposto no art. 333 do Código de Processo Civil vigente,
in verbis:

Art.333.O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

***II- ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo
ou extintivo do direito do autor.***

(...)

(Grifei)

Como mencionado, na impugnação e no recurso - nesta instância de julgamento-, a recorrente não produziu prova de suas alegações, com documentos hábeis e idôneos, para afastar as imputações da fiscalização efetuadas com base na escrituração contábil e fiscal.

No caso, a diligência fiscal é desnecessária, meramente protelatória, pois envolveria, meramente, análise da escrituração contábil e fiscal da autuada já realizada, devidamente, pelo fisco quando do procedimento de fiscalização (Decreto nº 70.235/72, art. 18).

A admissibilidade de diligência ou perícia, por não se constituir em direito do autuado, depende do livre convencimento motivado da autoridade julgadora como meio de melhor apurar os fatos, podendo como tal dispensar quando entender desnecessárias ao deslinde da questão, como no caso, em que todos os elementos de prova das infrações imputadas já constam dos autos.

A propósito, transcrevo precedentes deste Egrégio Conselho Administrativo,
in verbis:

*NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE
CONVICÇÃO JULGADOR.. PROVA PERICIAL.
INDEFERIMENTO. De conformidade com o artigo 29 do
Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira
instância, na apreciação das provas, formará livremente sua
convicção, podendo determinar diligência que entender
necessária.*

*A produção de prova pericial deve ser indeferida se
desnecessária e/ou protelatoria, com arrimo no § 2º, do artigo
38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos
requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº
70.235/72. (Acórdão nº 206-01.462, sessão de 09/10/2008).*

***PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO - Não constitui
cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido de
diligência considerada desnecessária, prescindível e formulado***

sem atendimento aos requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão nº 102-49.407, sessão de 06/11/2008).

PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO. A admissibilidade de diligência ou perícia, por não se constituir em direito do autuado, depende do livre convencimento da autoridade julgadora como meio de melhor apurar os fatos, podendo como tal dispensar quando entender desnecessárias ao deslinde da questão. Ademais, tem-se como não formulado o pedido de perícia que deixa de atender aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, principalmente quando este se revela prescindível. (Acórdão nº 193-00.018, sessão de 13/10/2008).

PEDIDO DE PERÍCIA - PRESCINDIBILIDADE - INDEFERIMENTO - Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia. (Acórdão nº 105-15.978, sessão de 20/07/2006).

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA - Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão nº 102-48.141, de 25/01/2007).

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido pedido de diligencia quando prescindível, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. (Acórdão nº 201-80.294, sessão de 23/05/2007).

PERÍCIA - DESNECESSIDADE - Deve ser indeferido o pedido de perícia, quando o exame de um técnico é desnecessário à solução da controvérsia, apenas circunscrita à matéria contábil e aos argumentos jurídicos ordinariamente compreendidos na esfera do saber do julgador. (Acórdão nº 102-22.937, sessão de 28/03/2007).

No caso, caberia, simplesmente, a recorrente trazer os elementos de prova para dar suporte às suas alegações, porém não o fez.

Além do mais, como já demonstrado, trata-se matéria preclusa pelo reconhecimento dessas infrações pela própria recorrente.

Portanto, não há reparo a fazer no lançamento fiscal do IRPJ – Ajuste Anual dos anos-calendário 2003 e 2005.

INCENTIVO FISCAL. SALDO ADICIONAL NÃO COMPROVADO

A contribuinte alegou que a multa isolada aplicada por falta de antecipação do IRPJ Estimativa de abril/2003 não pode prosperar sem que se considere o aproveitamento do valor do incentivo fiscal de abril de 2003 no montante de **R\$ 186.158,18** e não apenas R\$ 166.085,24, conforme demonstrativo – balanços/balancete de suspensão redução (fl. 135).

Aqui, também, a recorrente não tem razão em sua irresignação.

Nesta infração, a fiscalização também narrou, com precisão, os fatos imputados.

Vale dizer, com relação ao saldo de incentivo fiscal para compensação com débito do IRPJ Estimativa de abril/2003, consta do Relatório Fiscal – IRPJ (fl.128), *in verbis*:

1) Multa Isolada - Diferença apurada entre o valor escriturado e o Declarado/Pago - IRPJ Estimativa

O contribuinte optou, nos anos calendários analisados, pelo regime de apuração do Lucro Real anual, com estimativa mensal. Encontramos ainda, nos livros Diário, balancetes mensais de redução/suspensão do imposto para todos os meses.

De acordo com esses balancetes o contribuinte apurou valores de IRPJ a recolher para os meses de março e abril de 2003.

Em pesquisas aos sistemas da SRF não encontramos nenhum recolhimento a título de IRPJ nos meses citados.

Intimado, por meio do Termo de Verificação e Intimação Fiscal nº 94/2006, a esclarecer as diferenças encontradas, o contribuinte afirma, em resposta entregue em 05/10/2006, que os valores apurados nos balancetes de redução/suspensão foram compensados com o Imposto de renda retido na fonte decorrente das notas fiscais de prestação de serviços. Para corroborar sua alegação apresentou cópia dos lançamentos efetuados a crédito da conta "IRRF s/ NF's Serviços - 1.1.1.5.02.003" e a débito da conta "IRPJ Estimativa - 1.1.1.5.02.008".

Mesmo considerando a compensação efetuada pelo contribuinte, restou o valor de R\$ 4.360,55, referente ao IRPJ devido e não recolhido para o mês de abril de 2003, conforme planilha em anexo, ao qual foi aplicada a multa isolada em questão.

A planilha – demonstrativo da multa isolada – consta da fl. 135, conforme já indicado anteriormente.

Planilha foi elaborada conforme dados constantes do LALUR, ou seja, com base nos balanços/balancetes de suspensão/redução.

Por sua vez, a recorrente, ainda na primeira instância de julgamento, alegou que, nessa parte, o LALUR, que contém a transcrição do balancete de suspensão/redução, estaria incorreto (fl. 153), *in verbis*:

(...)

A multa isolada no valor de R\$ 3.270,42, no mês de abril de 2003, é indevida, pois o valor dos incentivos fiscais a ser deduzido do imposto neste mês foi de R\$ 186.158,18. O LALUR consta esta dedução a menor, o que resulta num valor incorreto. A Impugnante informa que houve um erro na transcrição no mesmo e estará efetuando as devidas correções.

Segue cópia simples da folha 05 do mesmo, já retificada (DOC. 03).

(...)

A mera cópia de folha do LALUR, alterando o valor do incentivo fiscal a aproveitar de R\$ 166.085,24 (fl. 68) para R\$ 186.158,18 (fl. 195) no balanço de suspensão/redução do mês de abril/2003, não pode ser aceita ou acatada, pois falta comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a origem desse suposto crédito adicional (pretenso incentivo fiscal).

Tanto na primeira instância, quanto nesta instância de julgamento, a recorrente não produziu provas de suas alegações.

Em relação ao pedido de diligência, essa questão já foi enfrentada anteriormente.

A decisão *a quo*, em face da redução do percentual da multa isolada de 75% para 50% pela Lei nº 11.448/2007, aplicando o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, I, “c”), ajustou a exigência do valor da multa para o patamar da novel legislação.

Por tudo que foi exposto, não há reparo a fazer na decisão recorrida em relação a exigência da multa isolada pela falta de antecipação de pagamento do IRPJ Estimativa Mensal do mês de abril/2003.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO COMPROVADA

A recorrente objetou que não devem prosperar as multas isoladas por falta de antecipação de pagamento da CSLL Estimativa dos meses de março, abril e dezembro/2003 pois tais débitos foram objeto de compensação tributária por DCOMP e que, ainda assim, a fiscalização lançou a multa isolada atinente a esses períodos.

A propósito, consta da impugnação da contribuinte (fl.199):

(...)

A Fiscalização da Receita Federal está cobrando, através do Auto de Infração, multas isoladas nos meses de março e abril do ano de 2003, por falta de antecipação (recolhimento antecipado) da contribuição social.

Acontece que no mês de dezembro de 2003 a Fiscalização cobrou também a multa isolada, apesar dos valores terem sido compensados via PERDCOMP, conforme reconheceu a própria Fiscalização no bojo do Auto de Infração.

(...)

Por sua vez, compulsando os autos, consta do Relatório Fiscal – CSLL, parte integrante do lançamento fiscal, a seguinte narrativa dos fatos que desmente a alegação da recorrente (fl. 141):

1) Multa Isolada - Diferença apurada entre o valor escriturado e o Declarado/Pago - CSLL Estimativa

O contribuinte optou, nos anos calendários analisados, pelo regime de apuração do Lucro Real anual, com estimativa mensal. Encontramos ainda, nos livros Diário, balancetes mensais de redução/suspensão do imposto para todos os meses. De acordo com esses balancetes o contribuinte apurou valores de CSLL a recolher para os meses de março, abril e dezembro de 2003.

Em pesquisas aos sistemas da SRF não encontramos nenhum recolhimento a título de CSLL nos meses citados.

Intimado, por meio do Termo de Verificação e Intimação Fiscal nº 94/2006, a esclarecer as diferenças encontradas, o contribuinte afirma, em resposta entregue em 05/10/2006, que os valores apurados nos balancetes de redução/suspensão foram compensados com a Contribuição Social retida na fonte decorrente das notas fiscais de prestação de serviços. Para corroborar sua alegação apresentou cópia do LALUR mostrando o controle da compensação na parte B.

Mesmo considerando a compensação efetuada pelo contribuinte, restaram os valores de R\$ 16.259,11, R\$ 97.228,62 e R\$ 29.375,64, referentes a CSLL devida e não recolhida para os meses de março, abril e dezembro de 2003, respectivamente, conforme planilha em anexo, ao quais foram aplicadas a multa isolada em questão.

Demonstrativo das multas isoladas por falta de antecipação de pagamento da CSLL Estimativa Mensal de março, abril e dezembro/2003 (fl.147).

Como demonstrado, diversamente do alegado pela recorrente, em relação à compensação tributária - DCOMP, a fiscalização consignou que, mesmo considerando a compensação efetuada pela contribuinte, restaram valores de CSLL Estimativa não antecipadas (não pagos) para os meses indicados.

A recorrente não produziu prova documental de sua alegação, seja na instância *a quo*, seja nesta instância de julgamento.

Não juntou cópia da pretensa Declaração de Compensação - DCOMP.

Em relação ao pedido de diligência, essa questão já foi enfrentada anteriormente.

A decisão *a quo*, em face da redução do percentual da multa isolada de 75% para 50% pela Lei nº 11.448/2007, aplicando o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, I, "c"), ajustou a exigência do valor da multa para o patamar da novel legislação.

Portanto, não há reparo a fazer na decisão recorrida por conta da infração multas isoladas por falta de antecipação da CSLL Estimativa dos meses de março, abril e dezembro/2003.

CSLL – AJUSTE ANUAL: ANOS-CALENDÁRIO 2003 E 2005

A contribuinte, em sua impugnação, reconheceu que os saldos da CSLL – Ajuste Anual, apurados pela fiscalização, são devidos, nos seguintes termos (fl. 199):

(...)

Assim, o saldo devedor do ano de 2003 é de R\$ 1.013,18, que será compensado através de PER/DCOMP.

Além disso, o saldo cobrado no para o ano de 2005 é devido e a Impugnante informa que estará regularizando via compensação, conforme PER/DCOMP.

(...)

Portanto, trata-se das matérias que já se operou a preclusão lógica pelo reconhecimento das infrações pela própria recorrente. Incabível revolver nesta instância de julgamento matérias já objeto de preclusão nos autos. Não há reparo a fazer na decisão *a quo*.

MULTAS DE OFÍCIO APLICADAS. QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE

A contribuinte alegou que a multa de ofício seria inconstitucional, por ser confiscatória, tanto a aplicada sobre o saldo do IRPJ e do CSLL devidos e não recolhidos (ajuste anual), quanto a aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento antecipado do IRPJ e à CSLL sobre bases estimadas.

Quanto à alegação de que essas multas, aplicadas com base no art. 44 da Lei nº 9.430/96 e alterações, seriam inconstitucionais, não é possível o conhecimento dessa questão por órgão administrativo, por ser matéria de competência do Poder Judiciário, o qual tem o monopólio da jurisdição, em face dos princípios da unidade de jurisdição e de freios e contrapesos entre os Poderes constituídos.

Na verdade, o princípio da unidade de jurisdição trata de negar aos Poderes competência para julgar seus atos.

Daí resulta o princípio de freios e contrapesos trazido pelo filósofo da tripartição de poderes Montesquieu.

Os atos do Executivo e do Legislativo são passíveis de apreciação do Poder Judiciário, pois os poderes são independentes mais precisam guardar dentro do sistema mais abrangente de Estado uma certa harmonia.

O órgão de julgamento administrativo tem competência tão-somente para fazer o controle de legalidade do ato administrativo, se foi ou não produzido na forma da legislação vigente.

Por outro lado, o Poder Judiciário tem competência para fazer o controle de legalidade da lei, em face da Constituição Federal.

Com base em entendimento pacífico (decisões reiteradas) foi editada, no âmbito deste Egrégio Conselho Administrativo, a Súmula CARF nº 02:

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

Portanto, não conheço da alegação de inconstitucionalidade das multas aplicadas.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente argumentou, ainda, que, na hipótese de manutenção das multas aplicadas, que seja afastada a cobrança de juros de mora sobre tal parcela lançada.

As multas aplicadas compõem o crédito tributário, por isso, quando não pagas na data de vencimento, sofrem a incidência dos juros de mora.

Nesse sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

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.

Conforme facultado pelo CTN, a União legislou acerca da taxa mensal dos juros de mora, fazendo incidir a taxa SELIC na cobrança de tributos e contribuições federais não pagos tempestivamente.

A questão maior é saber se sobre a multa de ofício incidem os juros de mora com base na taxa SELIC ou se no percentual de 1% (um por cento) de que trata o art. 161 do CTN, já transcrito acima.

Entendo que a multa de ofício, quando lançada juntamente com tributos e contribuições, está sujeita à incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, a partir do seu vencimento sem pagamento.

Por outro lado, a multa de ofício, quando lançada isoladamente, está sujeita à incidência da taxa SELIC desde seu vencimento sem pagamento.

Para embasar esse entendimento, adoto, como fundamento para decidir, o voto condutor do Acórdão nº 1402-00.213, Sessão de 06/07/2010, Relator Antônio José Praga de Sousa, que se pronunciou assim, *in verbis*:

(...)

4. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

(...)

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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 do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

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.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, (...)

Portanto, incidem os juros de mora:

a) sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com o tributo ou contribuição, na proporção de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional;

b) sobre a multa de ofício isolada, não recolhida no vencimento, com base na Taxa SELIC.

Por tudo que foi exposto, voto para AFASTAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênica para dele divergir apenas quanto à incidência dos juros de mora “sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com o tributo ou contribuição” - letra “a” de suas conclusões sobre essa matéria.

A questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

De fato, pela redação do art. 161 do CTN, se considerarmos que a multa de ofício está incluída na expressão “crédito”, no início do texto, é possível indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

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. (grifos acrescidos)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescidos)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (grifos acrescidos)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se estes “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

Art.950.Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º (...)

§2º (...)

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

Com efeito, o decreto não poderia derogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade), e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava.

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa de mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas.

Finalmente, registro que há manifestação recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que acompanha o tributo, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR

provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que 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 verifico em relação à questão ora debatida.

Deste modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora “sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com o tributo ou contribuição”.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa