



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

Processo n° 10935.723535/2014-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.531 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente IRMAOS MUFFATO CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento se observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, tampouco da decisão recorrida quando todos os pontos atacados em impugnação foram abordados.

JUROS SOBRE JCP A PAGAR. CÁLCULO EQUIVOCADO. GLOSA DE DESPESAS. LANÇAMENTO. CABIMENTO.

O cálculo dos Juros sobre JCP a pagar deve levar em consideração os valores retirados pelos sócios durante o mês, que reduzem o saldo da conta do Passivo “JCP a pagar”. Assim, é dever da autoridade fiscal apurar corretamente os Juros sobre JCP a pagar, sendo procedente o lançamento para glosa das despesas a esse título que exceder o valor correto.

JUROS SOBRE O EXCESSO DE JCP A PAGAR. GLOSA DE DESPESAS. LANÇAMENTO. CABIMENTO

Se a distribuição do JCP ultrapassou o limite previsto na legislação, o excesso não tem natureza de despesa operacional. Da mesma forma, não se pode reduzir o lucro real com despesas de juros incidentes sobre esse excesso de JCP pagos/creditados, já que acessório segue o principal.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS JCP PAGOS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica não tem legitimidade para pedir a compensação dos créditos tributários lançados, em razão do excesso de despesas incorridas com Juros sobre o Capital Próprio, com o imposto de renda retido na fonte

incidente sobre estes valores. O sócio/acionista que recebeu o JCP é o sujeito passivo do IRRF, sendo o titular do direito de pedir a repetição no caso de ocorrer indébito.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Bianca Felicia Rothschild e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Bianca Felicia Rothschild, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

IRMAOS MUFFATO CIA LTDA recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-81.373 da 5ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Trata o processo do auto de infração, com ciência em 24/09/2014 (AR – fls. 1013), referente aos 2º e 3º trimestres de 2010, através do qual é exigido o imposto de renda da pessoa jurídica, IRPJ, no valor de R\$ 928.798,04, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 334.367,29, acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, fls. 2/4, o presente lançamento decorre de glosa de juros sobre JCP a pagar, que foi verificado conforme relatado a seguir:

a) Durante a ação fiscal que resultou no auto de infração lavrado em 29/11/2013, por meio do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, foram constatadas as seguintes infrações: (1) glosa de despesas com Juros sobre o Capital Próprio – JCP e (2) glosa de despesas com Juros sobre o JCP a pagar.

b) No entanto, naquele processo, foi lavrado auto de infração apenas com relação ao item (1) glosa de despesas com Juros sobre o Capital Próprio. Verificado o equívoco, o presente processo foi formalizado para constituição do crédito tributário em decorrência do item (2) glosa de despesas com Juros sobre o JCP a pagar.

c) De acordo com o Termo de Constatação Fiscal do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, fls. 924/950, itens 79 a 92, os juros sobre o JCP a pagar foram calculados com base nos valores do JCP calculados e creditados aos sócios, mas ainda não pagos.

d) Foi demonstrado que, se fossem aceitos como corretos os Juros sobre o Capital Próprio contabilizados pelo contribuinte, o valor dos Juros sobre o JCP estaria superestimados, cabendo a glosa no valor de R\$ 496.646,63, contabilizado nos 2º e 3º trimestres de 2010, conforme esclarecimentos a seguir:

- a fiscalização aceitou o critério utilizado pela autuada para determinação dos juros, de 120% sobre as taxas do CDI.

- no entanto, foram constatadas discrepâncias nos cálculos apresentados, para os quais a autuada foi intimada a esclarecer os pontos nebulosos na apuração do Juros sobre JCP, e a relação entre estas contas e aquela do Ativo, de Empréstimos para Pessoas Ligadas.

- a autuada concordou que os demonstrativos dos Juros sobre JCP a Pagar continham inconsistências, e ainda esclareceu que a conta Empréstimos para Pessoas Ligadas “na sua essência reflete apenas e unicamente valores retirados dos saldos a receber pelos sócios, dos juros sobre o capital próprio, e não de empréstimos efetuados a pessoa ligadas (sócios)”.

- para o cálculo dos juros devidos, em dezembro de 2009, a autuada deduziu do “saldo anterior” os pagamentos de JCP contabilizados em 30/12/2009, no valor de R\$ 3.446.405,22.

- no entanto, tais pagamentos não foram efetuados naquela data, e sim entre os dias 02 e 09/12/2009, com lançamento a débito na conta de Ativo - Empréstimos para Pessoas Ligadas.

- somente no encerramento do exercício o saldo da conta do Ativo foi transferido para a conta do Passivo – Juros sobre JCP a pagar, mas sem que qualquer receita fosse computada, como reconheceu a autuada.

- a mesma distorção ocorreu com os pagamentos de JCP no valor total de R\$ 4.208.000,00, efetuados entre os dias 16/07 e 11/10/2010, debitados na conta do Ativo, e transferidos para conta do Passivo em 31/12/2010.

- autuada também ignorou o pagamento em 02/01/2010, no valor de R\$ 3.400.000,00, gerando uma diferença no mesmo valor no meses de janeiro e fevereiro/2010, que aumenta para R\$ 3.735.470,20 a partir de março, trazendo como consequência um aumento indevido no valor dos juros calculados.

- assim, de um lado existe conta do Passivo (JCP a pagar) gerando despesa de juros, e de outro, conta do Ativo (Empréstimos para Pessoas Ligadas), com origem semelhante, sem gerar receita de juros, motivo pelo qual a fiscalização procedeu a um recálculo dos Juros devidos sobre os JCP a pagar, partindo do princípio que todos os valores contabilizados pelo contribuinte a esse título estão corretos.

- abaixo, tabela com os valores de despesas com Juros sobre JCP a pagar apurados pelo Fisco, confrontado com os valores informados pelo contribuinte e os valores contabilizados, resultando em glosa no valor de R\$ 496.646,63:

PERÍODO DE CÁLCULO	FISCO	CONTRIBUINTE	CONTABILIDADE	GLOSAS
Até 31/12/2007	187.945,95	181.356,70	-	-
01/01 a 31/12/2008	447.266,39	433.333,74	-	-
01/01 a 31/12/2009	1.569.976,01	1.714.490,32	-	-
01/01 a 30/06/2010	1.174.399,42	1.373.509,40	-	-
Total até 30/06/2010	3.379.587,76	3.702.690,16	3.699.089,36	319.501,60
01/07 a 30/09/2010	771.687,82	950.581,28	948.832,85	177.145,03
TOTAL DOS JUROS	4.151.275,58	4.653.271,44	4.647.922,21	496.646,63

e) Além disso, considerando a glosa aplicada sobre os valores dos JCP contabilizados, objeto de lançamento do processo 10935.724787/2013-34, caberia uma glosa adicional das despesas com Juros sobre JCP no valor de R\$ 3.218.545,48, como veremos a seguir:

- foi constatado que os valores de JCP contabilizados pelo contribuinte, efetivamente pagos ou contabilizados, foram feitos acima do limite permitido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, deixando de se caracterizar como despesa

financeira decorrente de cálculo de JCP para se constituir num pagamento feito por mera liberalidade.

- assim, todos os lançamentos a crédito na conta do Passivo – JCP a pagar, que são objeto de glosa por excederem os limites, devem ser excluído para fins de cálculo dos Juros sobre o JCP a pagar.

- foi elaborado novo demonstrativo da conta JCP a pagar, considerando apenas os créditos dos valores de JCP efetuados na conta do Passivo que não foram glosados, e sobre o saldo desta conta foi feito novo cálculo dos Juros sobre JCP a pagar, demonstrando, assim, uma despesa que poderia ter sido contabilizada no valor de R\$ 932.730,10.

- em decorrência, foram glosadas as despesas de Juros sobre JCP a Pagar correspondentes à diferença entre este valor e aquele contabilizado pelo contribuinte, de R\$ 4.647.922,21, totalizando tal glosa o valor de R\$ 3.3.218.545,48.

Abaixo, os valores glosados por trimestre de 2010:

PERÍODO DE CÁLCULO	CONTABILIDADE	CONTRIBUINTE	FISCO 1	GLOSA 1	FISCO 2	GLOSA 2
Até 31/12/2007	-	181.356,70	187.945,95	-	187.945,95	-
01/01 a 31/12/2008	-	433.333,74	447.266,39	-	413.269,79	-
01/01 a 31/12/2009	-	1.714.490,32	1.569.976,01	-	330.729,79	-
01/01 a 30/06/2010	-	1.373.509,40	1.174.399,42	-	784,57	-
Total até 30/06/2010	3.699.089,36	3.702.690,16	3.379.587,76	319.501,60	932.730,10	2.446.857,66
01/07 a 30/09/2010	948.832,85	950.581,28	771.687,82	177.145,03	-	771.687,82
TOTAL DOS JUROS	4.647.922,21	4.653.271,44	4.151.275,58	496.646,63	932.730,10	3.218.545,48

Em função das glosas das despesas com Juros sobre o JCP a pagar, foram lançados IRPJ no valor de R\$ 928.798,04, e CSLL, no valor de R\$ 334.367,29, acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora.

Enquadramento Legal: artigo 3º da Lei nº 9.249/95, artigos 247 e 249 do RIR/99, art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95, art. 2º da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96, art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 20/10/2014, fls. 1023/1062, com as seguintes alegações:

- em preliminar, alega a nulidade por ausência na fundamentação legal, pois somente há menção ao artigo 9º, §1º do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo artigo 113 da Lei nº 11.196/2005, nada mencionando sobre a possibilidade de rever ou revisar de ofício um lançamento de crédito tributário já realizado.

- as possibilidade de revisão do lançamento estão expressas nos artigos 145 e 149 do CTN, que sequer foram mencionados, assim como não há a devida capitulação no corpo do Termo de Ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal.

- não estamos diante de qualquer caso que permita a revisão do lançamento, até mesmo porque o auditor fiscal tinha conhecimento dos fatos, nos levando a

crer que, se não foram lançados, é porque não eram devidos, ou por falha funcional de omissão.

- é indispensável capitular o novo lançamento em alguma das hipóteses previstas do artigo 149 do CTN, sob pena de incorrer em cerceamento ao direito de defesa, bem como da insegurança jurídica.

- afirma que o lançamento está imperfeito, o que afronta os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa.

- ainda em preliminar, nos termos dos artigos 145, 146, 149 e 196 do CTN, a refiscalização de determinados períodos somente poderá ocorrer se fundamentada e necessária, além da prévia e especial autorização do Delegado da Receita Federal.

- já houve fiscalização encerrada com lançamento tributário, sobre o mesmo objeto desta nova fiscalização, e que naquela ocasião nenhum crédito suplementar foi apurado, sendo o presente lançamento uma refiscalização, mas que só seria válida se capitulada ou justificada nos termos do artigo 149 do CTN.

- também alega a nulidade material pois o lançamento tem fundamento em fato ainda não constituído definitivamente, pois apresentou recurso voluntário nos autos do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, ainda não julgado.

- é clara a necessidade de reunião deste processo administrativo àquele de nº 10935.724787/2013-34, já que o mérito a ser decidido naquele é determinante na manutenção dos lançamentos efetuados neste, devendo ser analisados em conjunto.

- quanto ao mérito, é necessário que se remonte ao mérito da própria contabilização dos Juros sobre o Capital Próprio, objeto do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34.

- o cerne da questão reside na divergência da interpretação dada ao artigo 9º da Lei nº 9.249/96, pois entende que o "período de competência" para o registro e dedutibilidade dos JCP é aquele em que há a "deliberação" pela "Reunião de Sócios", no sentido de se efetivar o crédito ou pagamento dos JCP, e não aquele da "formação" dos lucros ou "cálculo" dos juros, não havendo que se falar em decadência (ou renúncia tácita) do direito ao crédito dos JCP, e nem malferimento ao "regime de competência".

- a "segregação" feita pelo Fiscal (entre JCP de períodos decaídos e de períodos fora do regime de competência), seria o mesmo que admitir o efetivo pagamento/créditos dos JCP mediante "retificação" das DIPJ's dos últimos 05 anos, ferindo o "regime de competência", pois permite que uma Ata de Reunião de Sócios pós-datada, desse azo a retificar DIPJ's dos últimos 05 anos.

- a Lei em momento algum reflete a interpretação do Fisco, pois impôs limite "quantitativo" a ser observado no período em que houver a deliberação pelo pagamento/crédito dos JCP; e um "limite temporal", como sendo aquele da deliberação societária pelo pagamento/crédito dos JSCP.

- ressalta que observou corretamente os limites quantitativos, enquanto que o Fisco se equivocou, argumento já suscitado na preliminar de nulidade.

-
- também não há limitação na legislação societária, do que se observa do artigo 132 da Lei nº 6.404/76, pois é apenas e tão somente previsão para que a assembleia delibere acerca da destinação dos lucros e a distribuição dos dividendos.
 - traz jurisprudência administrativa e do STJ, demonstrando amparo ao procedimento adotado como correto.
 - estando demonstrado o correto creditamento de JCP, o saldo de Juros sobre JCP a pagar deve contemplar os valores provenientes de todo o crédito de juros remuneratórios do Capital Próprio, sobre o qual é lícito incidir Juros sobre JCP.
 - assim, como reflexo do principal, os saldos de JCP a pagar, pendentes de pagamento, igualmente rendem juros aos seus sócios, que como uma aplicação financeira, sujeita inclusive a IRRF a alíquota de 22,5%, efetivamente aplicada, também é dedutível, impondo a necessidade do cancelamento da presente autuação.
 - a autoridade aponta irregularidade na falta de “baixa” de um pagamento no valor de R\$ 3.400.000,00 do saldo de JCP, o que acarreta valor maior de Juros sobre o JCP.
 - no entanto, o próprio auditor afirma que ocorreram eventos desfavoráveis, o que redundariam em valores a maior de Juros sobre JCP a pagar, fato que compensa o excesso inicialmente verificado.
 - a “glosa 1” não se limitou ao valor de R\$ 496.646,63 decorrente de falta de baixa de pagamento de R\$ 3.400.000,00 pagos em janeiro de 2010.
 - o fiscal procedeu à glosa sucessiva, ou seja, procedeu a uma glosa de valores para o caso desta “glosa 1” não prevalecer.
 - a referida “glosa 2”, efetivada pelo Fiscal, decorre do procedimento unilateral do Fiscal em proceder ao cálculo dos Juros sobre os Empréstimos a Pessoas Ligadas, ao longo do ano-calendário. Ou seja, considerando que havia uma conta corrente dos sócios, ao longo do ano, em que a empresa era credora dos sócios, o Fiscal, unilateralmente, calculou juros pelo mesmo critério que o contribuinte o fez para os juros sobre os JCP, e efetivou a “compensação” entre os juros devidos aos sócios (decorrentes de JCP a pagar), no Passivo, e os juros decorrentes de “empréstimos pessoa ligada”, do Ativo.
 - o Fiscal sponte sua, “cobrou” um crédito que a pessoa jurídica teoricamente teria junto aos sócios, e abateu esse “crédito” dos “Juros sobre os JCP” devidos aos sócios, sem apontar nenhum fundamento legal para esse procedimento, agindo por pura presunção, e indeferindo a dedutibilidade do que rotulou de “glosa 2”, no valor de R\$ 3.218.545,48.
 - faltou motivação ou fundamentação legal, além do que a autoridade não poderia presumir uma taxa de juros (CDI), e imputar um crédito que não era dele e sim da pessoal jurídica, e que, acima de tudo, foi quitada sempre antes do final do ano.
 - não houve demonstração do cálculo, redundando em cerceamento do direito de defesa.

- seja porque falta fundamento legal para a glosa 2, seja porque a glosa 1 deveria ser objeto de compensação com os créditos de juros que deveriam ser adequadamente formulados em favor do contribuinte, o lançamento deve ser cancelado.

- contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

- requer que seja abatido de eventual saldo remanescente o valor recolhido a título de IRRF, no percentual de 22,5%, calculado com alíquota superior à devida para alguns períodos, sobre todo o valor glosado, mantendo a exigência de valores que efetivamente estejam em aberto.

- requer produção de prova pericial e conversão do julgamento em diligência no caso de restarem dúvidas ao julgador.

Analisando a impugnação apresentada o colegiado *a quo* julgou-a improcedente.

A Recorrente foi intimada da decisão em 19 de maio de 2016 (fl. 1853) apresentando em 14 de junho de 2016 (fl. 1.854) recurso voluntário de fls. 1.855-1893, reafirmando, em resumo, os termos de sua de sua impugnação, arguindo ainda a nulidade da decisão de primeira instância por suposta ausência das arguições de nulidade suscitadas em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 PRELIMINARES DE NULIDADE

Segundo a recorrente a decisão recorrida seria nula em razão de o voto condutor do aresto não ter enfrentado todas as matérias de defesa apresentadas. Aduz que o acórdão recorrido não teria enfrentado em um único parágrafo sequer as nulidades de procedimento suscitadas em impugnação.

Não assiste razão a recorrente. Há um tópico na decisão recorrida que trata exclusivamente das preliminares arguidas em impugnação. Veja-se:

A autuada requer a nulidade do lançamento, alegando (1) ausência de fundamentação legal para revisão de lançamento; (2) impossibilidade de refiscalização do mesmo período sem a devida motivação prévia e (3) utilização de fundamento em fato ainda não constituído definitivamente, pendente de decisão definitiva do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34.

Não merece acolhida as alegações de nulidade. Primeiro, porque não houve revisão de lançamento levado a termo no processo administrativo nº 10935.724787/2013-34. Naquele processo, houve glosa de despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio. O presente processo trata de glosa de despesas a título de Juros sobre o JCP a pagar. É outra infração, que foi apurada durante o mesmo procedimento fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 0910300.2013.00721-0. Como relatado, em que pese constar no Termo de Verificação Fiscal do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34 a infração em decorrência da glosa de Juros sobre JCP a pagar, por equívoco, ele deixou de ser lançado. O próprio Acórdão nº 12-64.930, desta 5ª Turma da DRJ/RJO, de 17/04/2014, cuidou de ressaltar a necessidade do lançamento relativo a esta infração.

Neste contexto, e tendo por base legal o artigo 41, §1º, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.574/2011, foi lavrado o presente auto de infração complementar para cobrança da matéria já perfeitamente identificada no procedimento, fato que não caracteriza uma refiscalização, ou revisão de lançamento.

Quanto à alegação de que o lançamento seria nulo, já que estaria fundamentado em fato que dependeria da decisão definitiva do processo

administrativo nº 10935.724787/2013-34, também deixo de acatar pois se trata de questão de mérito.

No entanto, concordo com o pedido que os processos devem caminhar juntos, já que possuem os mesmos elementos de prova, devendo ocorrer a juntada por anexação, nos termos do artigo 5º da Portaria RFB nº 354, de 11/03/2016.

Por fim, também discordo com o argumento da autuada, trazido quando atacou o mérito, de que a autoridade fiscal não teria elaborado tabelas com os valores apurados, dificultando a defesa. Esclareço que a base de cálculo do lançamento está devidamente demonstrada nos Anexos às fls. 958/973. Logo, não há ofensa ao direito de defesa. Poderia a autuada ter demonstrado onde estaria o equívoco na determinação da base de cálculo, fato que não ocorreu.

Ademais, verifico que o lançamento respeitou todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN, motivo pelo qual rejeito a preliminar de nulidade.

Em relação à suposta necessidade de se refutar todos os argumentos de defesa, nem mesmo o § 1º do art. 489 do CPC/2015 agasalha tal entendimento. Tal exegese foi confirmada por unanimidade por todos os Ministros da Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315-DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

[...]

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinare tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Por essas razões, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

No que diz respeito à renovação dos argumentos de nulidade do lançamento, entendo corretas as conclusões da decisão recorrida.

Conforme já abordado as razões elencadas pelo recorrente a respeito da suposta nulidade do lançamento são: (i) ausência de fundamentação legal para revisão de lançamento; (ii) impossibilidade de refiscalização do mesmo período sem a devida motivação prévia e (iii) utilização de fundamento em fato ainda não constituído definitivamente, pendente de decisão definitiva do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34.

Conforme muito bem acordado pela decisão recorrida, o fundamento legal para novo lançamento foi o disposto no artigo 41, §1º, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.574, de 2011, assim vazado:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

[...]

Trata-se, pois, do chamado lançamento complementar (cuja base legal é o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972), hipótese distinta da revisão de lançamento abordada pela recorrente tanto em sua impugnação quanto no recurso voluntário. O que se fez no lançamento ora contestado não foi rever o lançamento anterior, tampouco alterar seus fundamentos jurídicos, não havendo que se falar em afronta ao disposto nos artigos 145, 146 e 149 do CTN no que diz respeito às hipóteses de alteração de lançamento já formalizado.

O que ocorreu, a toda evidência, foi exatamente a hipótese prevista no art, 41, §1º, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.574, de 2011: a não inclusão na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada e descrita na autuação original (processo nº 10935.724787/2013-34).

Além de o procedimento fiscal estar revestido de expressa autorização do Delegado da Receita Federal (Mandado de Procedimento Fiscal nº 0910300.2013.00721-0), a motivação para o lançamento explica-se por seu próprio fundamento: a não inclusão na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada e descrita na autuação original, implicando a necessidade de lançamento complementar.

No que diz respeito à suposta utilização de fundamento em fato ainda não constituído definitivamente, pendente de decisão definitiva do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, mais uma vez não procede a irresignação da recorrente. Em primeiro

lugar que não há que se falar em “fundamento em fato ainda não constituído definitivamente”, pois o raciocínio levado a efeito pela autoridade fiscal já poderia ensejar o lançamento de imediato, no lançamento original. No máximo, o que se poderia alegar era lançamento baseado em processo antecedente sem constituição definitiva, e ainda assim não haveria qualquer óbice para o lançamento.

Isso porque não haveria necessidade de se aguardar decisão definitiva no processo prejudicial para que o lançamento pudesse ser realizado, ou ainda o julgamento da presente lide fosse levada a efeito. O que deve ser respeitado é que o lançamento referente à exigência prejudicial deve ser realizado antes ou até mesmo concomitantemente aos lançamentos decorrentes. O mesmo é válido para o julgamento dos respectivos recursos: o julgamento do processo principal em cada uma das instâncias administrativas tem que ser feito antes do julgamento dos processos decorrentes nessas mesmas instâncias. Assim, se já realizado o lançamento considerado prejudicial, os decorrentes podem ser formalizados de imediato, não necessitando se aguardar o término do processo principal, sob pena, inclusive, da impossibilidade futura de constituição do crédito tributário em razão de decadência.

Por consequência, rejeito também as preliminares de nulidade do lançamento.

3 MÉRITO

No mérito, o litígio é bastante simples: segundo a autoridade fiscal autuante, a recorrente teria deduzido juros (calculados com base em 120% do CDI, taxa não contestada pelo Fisco) incidentes sobre o JCP creditado em conta de passiva, mas não pago aos sócios da pessoa jurídica. Haveria dois problemas independentes nesse cálculo, a saber: mesmo considerando-se que o JCP calculado pela recorrente estivesse correto, os juros sobre o JCP não distribuído teriam sido calculados equivocadamente, quer pela ausência de baixa, na conta do passivo, de valores efetivamente já pagos aos sócios antes do encerramento do ano-calendário (mediante controle dos valores pagos em conta do ativo, encerrada em contrapartida à conta de JCP a distribuir somente no encerramento do ano), denominada de “glosa 1” pela autoridade fiscal, quer pelo cálculo dos juros incidindo sobre JCP a distribuir calculado a maior, objeto do lançamento principal e controlado no processo nº 10935.724787/2013-34 (“glosa 2”).

Os fatos são incontroversos, pois, em relação à “glosa 1” a recorrente reconhece que os pagamentos efetuados durante o ano, que reduziriam o saldo do JCP a pagar e, por decorrência, os juros sobre o JCP a pagar, eram lançados a débito em conta de Ativo – Empréstimos para Pessoas Ligadas, sendo que somente no encerramento do exercício os valores eram lançados a débito na conta do Passivo – JCP a pagar, reduzindo-se somente nesse período o saldo dessa conta, calculando-se, assim, o juros incidentes sobre JCP a pagar sobre saldo maior que os valores ainda a distribuir. O argumento específico da recorrente de que a autoridade fiscal autuante teria aplicado o mesmo índice de juros sobre a conta do ativo demonstra que não houve entendimento correto sobre o fato levado a efeito na autuação: a fiscalização tão somente argumentou que se tivessem sido reconhecidas receitas sobre os valores já pagos, e contabilizados no ativo (equivocadamente como “Empréstimos para Pessoas Ligadas”, fato reconhecido pela recorrente), não haveria que se efetuar a glosa em questão, pois os valores de receitas e despesas sobre tais parcelas se anulariam. Não houve, portanto, aplicação de índice algum sobre tais valores, acatando-se exatamente os registros efetuados pela recorrente, tomando-se como indedutível somente a parcela de juros calculada sobre JCP já distribuído.

No que diz respeito à “glosa 2”, tratando-se de glosa de juros incidente sobre o excesso de JCP objeto de glosa no lançamento principal (10935.724787/2013-34), há de se ter certeza que a exigência principal tenha sido também mantida.

Pois bem, em consulta ao andamento processual constatei que o recurso voluntário referente a tal processo foi julgado, tendo-se sido negado provimento ao recurso por meio do acórdão 1401-001.742 (sessão de 05 de outubro de 2016). A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 201

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES QUANTITATIVOS. INOBSERVÂNCIA. GLOSA.

O pagamento de JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da redução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros a serem pagos ou creditados. Não há previsão legal para que a conta Reserva para Aumento de Capital seja utilizada para verificar se os limites quantitativos foram observados.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS JCP PAGOS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. IMPOSSIBILIDADE.

A autuada não tem legitimidade para pedir a compensação dos créditos tributários lançados, em razão do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, com o imposto de renda retido na fonte incidente sobre estes valores. O sócio/acionista que recebeu o JCP é o sujeito passivo do IRRF, sendo o titular do direito de pedir a repetição no caso de ocorrer indébito.

EXCESSO DE COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO ACUMULADO DOS ANOS ANTERIORES. GLOSA. CABIMENTO.

É procedente o lançamento quando constata-se que houve excesso de compensação com prejuízo fiscal acumulado dos anos anteriores.

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário apurado não é pago no seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Observa-se ainda que foi interposto recurso especial pela interessada, não havendo ainda apreciação sobre o seu mérito.

É importante salientar que não haveria necessidade de se aguardar decisão definitiva no processo prejudicial para que o lançamento pudesse ser realizado, ou ainda o julgamento da presente lide fosse levada a efeito. O que deve ser respeitado é que o lançamento referente à exigência prejudicial deve ser realizado antes ou até mesmo concomitantemente aos lançamentos decorrentes. O mesmo é válido para o julgamento dos respectivos recursos: o julgamento do processo principal em cada uma das instâncias administrativas tem que ser feito antes do julgamento dos processos decorrentes nessas mesmas instâncias. Assim, conforme já abordado em preliminar, já tendo sido julgado o recurso voluntário do processo prejudicial, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. O mesmo argumento é válido em relação ao lançamento: se já realizado o lançamento considerado prejudicial, os decorrentes podem ser formalizados de imediato, não necessitando se aguardar o término do processo principal, sob pena, inclusive, da impossibilidade futura de constituição do crédito tributário em razão de decadência

Veja-se que a respeito do julgamento de processos principal e decorrente, o próprio Regimento Interno do CARF condiciona o julgamento do recurso voluntário do processo decorrente ao julgamento do recurso voluntário do processo principal (prejudicial), exigindo que para análise do processo decorrente o processo prejudicial esteja ao menos na mesma fase processual, sob pena de sobrestamento do julgamento do recurso do processo decorrente:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

[...]

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

[...]

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

[...]

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal. [grifos nossos]

Frisa-se ainda que não há que se falar em cerceamento de direito de defesa no presente processo em razão da ausência do exame de argumentos que, em tese, somente poderiam ser acatados no julgamento do processo principal. Por essa razão, não há como adentrar-se no mérito daquele lançamento nos presentes autos, como quis fazer crer a recorrente em sua peça recursal.

No mais, ausentes argumentos novos em sede de recurso que possam alterar as demais conclusões da decisão recorrida, confirmo a decisão pelos seus próprios termos, a seguir reproduzidos:

O presente lançamento tem como base de cálculo duas infrações distintas, a saber:

1) GLOSA 1 - ainda que fosse considerado correto o valor do JCP a pagar contabilizado pela autuada, as despesas com pagamento de Juros sobre JCP a pagar estariam incorretos, em função das seguintes constatações:

a) Não foram considerados os pagamentos dos JCP efetuados durante o ano, que reduziriam o saldo do JCP a pagar e, por consequência, o Juros sobre o JCP a pagar. Esses pagamentos eram lançados a débito em conta de Ativo – Empréstimos para Pessoas Ligadas, e apenas no encerramento do exercício os valores eram transferidos para conta do Passivo – JCP a pagar, com a redução efetiva do saldo. Conforme afirmou a autuada, sobre a conta do Ativo não foi computada nenhuma receita de juros.

b) A autuada ignorou um pagamento de JCP no valor de R\$ 3.400.000,00 em 02/01/2010, gerando uma diferença, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, no mesmo valor. A partir de março/2010, a diferença sobe para R\$ 3.735.470,20, sem que fosse possível identificar a origem deste acréscimo.

Em função dessas irregularidades, a autoridade fiscal recalculou os valores devidos com Juros sobre JCP a pagar, e constatou a necessidade de glosa no valor de R\$ 496.646,63.

2) GLOSA 2 - houve revisão pela fiscalização do valor dos Juros sobre o Capital Próprio pago ou creditado, dando origem ao lançamento para glosa de despesas a esse título, formalizado no processo administrativo nº 10935.724787/2013-34. Por consequência, também houve glosa dos Juros sobre JCP a pagar em função desta redução das despesas com JCP, no valor de R\$ 3.218.545,48.

A autuada inicia sua defesa se reportando aos mesmos argumentos trazidos nos autos do processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, uma vez que afirma ter observado a legislação vigente acerca da determinação do JCP a pagar. Ou seja, a defesa é no sentido de que não houve pagamento de JCP acima do limite permitido em lei, e que todo o valor pago seria despesa operacional.

Primeiro, destaco que essas alegações são pertinentes à GLOSA 2, no valor de R\$ 3.218.545,48, conforme esclarecido no item 2 deste voto. Segundo, todas essas alegações acerca da dedutibilidade do JCP pago/creditado já foram tratadas naquele processo administrativo nº 10935.724787/2013-34, por meio do

Acórdão nº 12-64.930 da 5ª Turma/DRJ/RJO, da sessão de 17/04/2014, da lavra desta julgadora. Naquele julgamento, os argumentos foram rechaçados, concluindo-se pela procedência do lançamento, sendo correta a glosa de despesas com Juros sobre Capital Próprio.

Portanto, se esta autoridade julgadora concluiu que a autuada pagou/creditou Juros sobre o Capital Próprio acima dos limites permitidos pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, pelos mesmos motivos não poderá permitir que o lucro real seja reduzido com despesas de Juros incidentes sobre este valor excedente de JCP. Já que o principal não tem natureza de despesa operacional, o mesmo ocorre com os juros incidentes sobre o JCP pago/creditado acima do limite permitido.

Neste sentido, e por consequência lógica, forçoso concluir que o crédito tributário lançado em função da glosa de despesas com Juros sobre o JCP pago/creditado no valor de R\$ 3.218.545,48 (GLOSA 2), também é procedente.

Em seguida, a autuada passa a contestar a suposta irregularidade quanto à baixa do pagamento de JCP no valor de R\$ 3.400.000,00, alegando que os efeitos poderiam ser compensados com os eventos desfavoráveis que o próprio auditor fiscal apontou, o que tornaria improcedente a glosa de R\$ 496.646,63. Além disso, em procedimento unilateral e sem fundamento legal, o fiscal fez glosa sucessiva no valor de R\$ 3.218.545,48, cobrando um crédito que teoricamente a pessoa jurídica teria junto aos sócios, e abatendo este crédito com as despesas com Juros sobre JCP devidos. Afirma, ainda, que a falta de demonstrativos redundou em cerceamento ao direito de defesa.

Antes de adentrar nas alegações trazidas, esclareço que não houve glosa sucessiva. Na verdade, são glosas independentes como relatado no início do voto. A GLOSA 1 de R\$ 496.646,63 parte do princípio que os valores apurados pela autuada de JCP pagos/creditados estariam corretos, mas demonstrou-se que foram calculados com procedimento equivocado. Já a GLOSA 2, de R\$ 3.218.545,48, seria consequência da glosa do valor de JCP pago/creditado, acima do limite permitido pela legislação. Ou seja, os valores glosados são independentes, assim como o seu julgamento.

Além disso, o lançamento em função da GLOSA 2 de R\$ 3.218.545,48 foi considerado procedente, conforme já explanado neste voto.

Ou seja, os argumentos a serem analisados são pertinentes à GLOSA 1, e que serão rechaçados conforme voto a seguir.

Da análise dos fatos apontados, concordo com procedimento adotado pela fiscalização para determinação dos Juros incidentes sobre o JCP pago/creditado. Isto porque a própria autuada esclareceu que a conta contábil do Ativo “Empréstimo Pessoa Ligada” teria sido utilizada para registrar os valores retirados dos saldos a receber pelos sócios, dos Juros sobre o Capital Próprio.

Ou seja, originalmente, esses valores retirados pelos sócios a título de JCP deveriam ser lançados a débito na conta de Passivo – JCP a pagar, reduzindo o saldo da conta na data da retirada. No entanto, a autuada registrou essas retiradas com lançamentos a débito em conta de Ativo - Empréstimo Pessoa Ligada. Apenas no final do exercício que o saldo desta conta do Ativo era transferido para a conta do Passivo. O procedimento adotado pela autuada fez com que o saldo mensal da conta do Passivo – JCP a pagar, fossem superiores

aos valores de fato devidos. Como consequência, os Juros incidentes sobre esses saldos também foram majorados.

Logo, a correta apuração dos Juros sobre JCP a pagar deve necessariamente ser efetuada considerando as retiradas, como bem fez o auditor fiscal, que assim esclareceu a metodologia aplicada:

e) Coluna 08 – juros calculados. No caso de mais de um movimento no mesmo mês como, por exemplo, em novembro/2008, os juros foram calculados inicialmente para 17 dias e depois para 13 dias, uma vez que houve um movimento no dia 17 e outro no dia 30. Nos dois casos foi considerada a aplicação de juros compostos, de modo que a capitalização intermediária, no decorrer do mês, não distorcesse a taxa mensal demonstrada pelo contribuinte;

Do exposto, fica claro que não se trata de “cobrar” um crédito que a pessoa jurídica teria teoricamente frente aos sócios, mas sim considerar os valores retirados a título de JCP, e que efetivamente reduzem o saldo da conta do Passivo. Com esta redução, forçosamente os Juros sobre estes saldos mensais são inferiores aqueles apurados pela autuada.

Cumprir registrar que, como bem apontado pelo auditor fiscal, os valores lançados na conta do Ativo eram transferidos para a conta do Passivo sem qualquer registro de receita. Na hipótese de que a autuada tivesse adicionado a receita com juros sobre os valores pagos com o mesmo percentual (120% do CDI), o lançamento a débito dos valores retirados pelos sócios na conta do Ativo não afetaria a correta apuração das despesas com Juros sobre o JCP.

Quanto ao aproveitamento dos eventos desfavoráveis para compensação da falta do registro do pagamento de R\$ 3.400.000,00, verifico que os cálculos para determinação dos Juros sobre o JCP já o fizeram. De acordo com a planilha de fls. 967/969, até o mês de dezembro/2008, todos os valores apurados a título de juros sobre o JCP a pagar pelo auditor fiscal são superiores aqueles informados pela autuada.

Por todo acima exposto, concluo que não há reparo a ser feito no lançamento, sendo corretas as glosas das despesas com Juros sobre JCP a pagar, no valor total de R\$ 3.715.192,11 (GLOSA 1 + GLOSA 2).

A autuada ainda requer que sejam levados em consideração os valores de IRRF recolhidos sobre o total dos Juros sobre JCP, no percentual de 22,5%, para abater-se de eventual saldo devedor.

Não é possível acatar este pedido, pois o sujeito passivo do IRRF é o sócio/acionista que auferiu rendimentos decorrentes dos Juros sobre JCP a pagar, ainda que os tenha recebido em valor superior ao que seria permitido caso a autuada tivesse observado a lei. E, a teor do artigo 165 do CTN, somente o sujeito passivo tem legitimidade de pleitear a restituição do imposto de renda retido na fonte. No caso, a autuada recolheu o IRRF como responsável, e não como sujeito passivo deste tributo, motivo pelo qual não tem cabimento compensar estes valores com os créditos tributários apurados neste auto de infração.

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

Por fim, alegou a recorrente que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia

do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

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 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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §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.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a

multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpra esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas

de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Assim sendo, voto por manter tal exigência.

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto