



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

Processo nº 11080.014747/2008-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.180 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2013
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO
Recorrente CELULOSE IRANI SOCIEDADE ANONIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 2003

COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A compensação de tributos e contribuições de forma diversa da que prescreve a legislação tributária impede o reconhecimento da regularidade da compensação, ante ao descumprimento de obrigação acessória.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. INDEPENDÊNCIA.

São independentes a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas, e a multa proporcional, decorrente do não recolhimento do tributo devido ao final do ano-calendário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário para manter o IRPJ e os consectários legais e, pelo voto de qualidade, manter o lançamento da multa isolada e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Frizzo, Pollastri e Cristiane Costa.

(Assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009, por **ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.**

Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por

EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Assinado digitalmente em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

(Assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(Assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), EDUARDO DE ANDRADE, CRISTIANE SILVA COSTA, WALDIR VEIGA ROCHA, MARCIO RODRIGO FRIZZO E GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Analisando o relatório da ação fiscal (fls. 08/11), tem-se que a RFB constatou que a recorrente declarou na DIPJ do ano-calendário de 2003 (fls. 25/28) valores de Imposto de Renda por Estimativa no valor total de R\$ 4.221.039,05. Entretanto, sua DCTF (fls. 154/168) do mesmo período informou o valor de R\$ 3.727.483,55 de IRPJ.

Verificou-se que houve o devido recolhimento dos valores informados na DCTF, e que as diferenças observadas referiam-se às estimativas dos meses de janeiro e fevereiro de 2003, conforme demonstrativo de fls. 12.

Intimada a esclarecer as diferenças verificadas, a recorrente informou (fls. 175/176) que realizou compensação do Imposto de Renda mensal por estimativa com valores recolhidos a maior nos anos de 2000 e 2001, apresentando documentação que julgou necessária para comprovar sua alegação (fls. 196/270).

Diante da informação da realização da compensação da diferença encontrada no IRPJ do período-base de 2003 e tributo pago a maior em exercícios anteriores, a RFB encaminhou à recorrente nova intimação (166/2008 – fls. 271) solicitando a apresentação de informações sobre a Declaração de Compensação correlata à operação informada.

Em resposta (fls. 274), a recorrente informou que não apresentou a Declaração de Compensação correspondente, mas que a operação realizada é legítima e legal, apresentando escrituração e razão contábil com o fim de demonstrar a transparência dos atos realizados.

Desta forma, ante a ausência de apresentação da Declaração de Compensação, o AFRFB desconsiderou as compensações realizadas pela recorrente, fundamentando que não foram observados o art. 74, da Lei 9.430/96 e o art. 21 da IN/SRF 210/2002.

Consequentemente, tendo havido a desconsideração das compensações realizadas nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, restaram não recolhidas as estimativas dos meses de janeiro e fevereiro de 2003. Consequentemente, concluiu-se pela dedução indevida do Imposto de Renda apurado no ajuste anual.

Assim, o AFRFB lançou a diferença constatada pelo ajuste anual do IRPJ advinda do não recolhimento das estimativas mensais de janeiro e fevereiro de 2003, com a respectiva multa de ofício (75%) e juros (art. 841, I, III e IV, do RIR/99) e, também, por falta de recolhimento das estimativas do mesmo período, lançou multa isolada de 50% (arts. 222 e 843, do RIR/99, c/c art. 44§1º, IV, da Lei 9.430/96), como se verifica no demonstrativo de fls. 02.

Em face da constituição do crédito tributário em seu desfavor, a recorrida apresentou impugnação argumentando o que segue (fl. 297 e ss.):

Documento assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p

or MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

- (i) Quanto ao procedimento realizado, argumenta que deve haver, no processo administrativo, a busca pela verdade material, devendo-se considerar o correto recolhimento do tributo em análise;
- (ii) Que a origem da autuação se deu por falta de apresentação da Declaração de Compensação, nos moldes da IN/SRF 210/02, o que ocorreu por equívoco, mas que a compensação foi legítima, apresentando documentos contábeis e fiscais para comprovar o crédito tributário utilizado;
- (iii) Atendeu as determinações legais para realizar a compensação, exceto pelo descumprimento da obrigação de apresentar a Declaração de Compensação;
- (iv) Respalhando-se nos princípios da verdade material, do formalismo moderado e da razoabilidade da sanção, entende que o lançamento tributário deve ser revisto, pois restou provado o direito material e que houve apenas o descumprimento da obrigação acessória (apresentar Declaração de Compensação);
- (v) Sustenta que foi feito o registro contábil da compensação, o que faz surgir uma norma jurídica, individual e concreta, fazendo prova a seu favor, conforme preceitos do art. 923, do RIR/99;
- (vi) Reforça que houve comprovação da existência do crédito aproveitado, através dos documentos contábeis, e também da lisura da compensação, razão pela qual é exorbitante a exigência imposta, pois houve apenas um equívoco consistente na não apresentação da Declaração de Compensação;
- (vii) Sustenta que, muita embora não tenha apresentado a Declaração de Compensação, não houve lesão ao erário, pois o crédito aproveitado era legítimo, considerando excessiva a penalidade imposta, a qual deve ser revista;
- (viii) Observa a impossibilidade da aplicação cumulada das multas de ofício e isolada, como no caso, apresentando decisões do Conselho de Contribuintes para corroborar o entendimento;
- (ix) Requereu a anulação da multa isolada, por ter a mesma base de cálculo e fato gerador do lançamento do tributo.

A Segunda Turma de Julgamento da DRJ/BSB declarou improcedente a impugnação, proferindo o Acórdão nº 03-36.716 (fls. 358/366) e, portanto, manteve o lançamento do crédito tributário, com a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A partir da vigência da Lei nº. 10.637, de 2002, que alterou a redação do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, passou a ser obrigatória a declaração de compensação, o que torna inválida

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p

or MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Documento de 244 página(s) assinado digitalmente. Você foi consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> 4

impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS consulte a página de autenticação no final deste documento.

305

a extinção da espécie efetuada pelo sujeito passivo sem observância dessa determinação legal.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. INEXISTÊNCIA DE CUMULATIVIDADE.

A multa pelo lançamento de ofício do tributo apurado com insuficiência no encerramento do ano-calendário tem natureza diversa da penalidade exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais, não implicando cumulatividade a aplicação de ambas as penalidades quando constatadas as duas irregularidades.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em razão da manutenção do crédito tributário, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 370/385) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual praticamente reafirma as argumentações da impugnação, acrescentando apenas o seguinte:

(i) A legitimidade do crédito perseguido foi atestada pela decisão recorrida, sendo a validade deste reconhecida pela DRJ;

(ii) Alega que apenas equivocou-se não realizando a obrigação acessória de declarar a compensação, pelo que a exigência imposta é exorbitante uma vez reconhecido o seu crédito;

(iii) Defende que, muito embora a multa de ofício seja parcela integrante do débito tributário, a aplicação de juros sobre esta é impossível em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. Da Obrigatoriedade de Apresentação da Declaração de Compensação para Extinção do Crédito Tributário

A controvérsia, no presente caso, paira sobre a possibilidade de compensação pelo contribuinte de suposto crédito existente de anos anteriores, diretamente na contabilidade deste, sem que haja a apresentação da respectiva Declaração de Compensação à RFB.

Importante destacar que o instituto da compensação configura-se como uma modalidade de extinção do crédito tributário, consoante o art. 156, II, do Código Tributário Nacional (CTN), desde que atendidos os preceitos de lei, conforme prevê o art. 170, também do CNT, in verbis:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vencendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

A Lei 8.383/1991 foi a primeira legislação que passou a regulamentar a compensação fiscal, possibilitando aos contribuintes realizar a compensação de tributos e contribuições federais de mesma espécie, diretamente através dos seus assentamentos contábeis, não sendo necessário qualquer espécie de autorização normativa.

Posteriormente adveio a Lei 9.430/1996, a qual permitiu a compensação tributária para quitação de quaisquer tributos ou contribuições administrados pela RFB, contudo a mesma legislação consignou a necessidade de que houvesse o requerimento pelo contribuinte para que a RFB autorizasse a utilização do crédito para a compensação.

Atualmente, o instituto da compensação deve observar o art. 74, da Lei 9.430/1996, com a redação da pela MP n.º 66/2002, que entrou em vigor em 30/09/2002 (convertida na Lei n.º 10.637/2002), segundo o qual a compensação passou a ser efetuada mediante a entrega de declaração pelo contribuinte (DCOMP), que tem efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação, nos seguintes termos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Desta forma, após 30/09/2002, mesmo que o contribuinte comprove através de seus registros contábeis a compensação de débitos e créditos tributários, o procedimento deve ser formalizado através da Declaração de Compensação para ser considerado válido e eficaz, como expressamente previsto no §1º, do art. 74, da Lei 9.430/1996, acima destacado.

A recorrente poderia compensar o IRPJ e a CSLL mensal estimada com o saldo negativo de IRPJ e CSLL, de períodos anteriores, somente através de sua escritura contábil e declaração do procedimento na DCTF até setembro de 2002. A partir de outubro, necessariamente, deveria ter apresentado a declaração de compensação para recorrer a tal modalidade de extinção do crédito tributário.

O entendimento é pacífico neste Conselho, como se observa das ementas abaixo destacadas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

(...)DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A partir de 01/10/2002, por força da Medida Provisória nº 66, de 2002, que deu nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de tributos e contribuições, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Acórdão n.º 1402-001.217, processo n.º 10882.001126/200832, sessão de 04/10/2012)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE DE DECLARAÇÃO. A partir da vigência da Lei nº 10.637, de 2002, a compensação passou a ser obrigatoriamente efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração própria, instituída para essa finalidade. (Acórdão 1402-00.973, processo n.º 10120.005533/201055, sessão de 10/04/2012)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO
TRIBUTÁRIO.PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/2003

Compensação por meio de DCTF. Considerar-se-á não declarada. A compensação do crédito do sujeito passivo para com a fazenda nacional deve ser requerida ou declarada à SRF mediante utilização do programa PER/DCOMP, aprovado pela instrução normativa SRF nº 320, de 11 de abril de 2003. Na hipótese de descumprimento, considerar-se-á não declarada a compensação. (...) (Acórdão n.º 110100467, Processo n.º 11065.002676/2005-12, sessão 25/05/2011)

Portanto, sem razão a recorrente neste ponto, pois a formalização da declaração de compensação é requisito essencial o obrigatório para que seja possível a RFB reconheça a extinção do crédito tributário, não sendo possível considerar extintos os valores que não foram pagos ou devidamente compensados.

2. Da Impossibilidade da Aplicação da Multa Isolada sobre Estimativas não Recolhidas após findo o Ano-Exercício Fiscalizado

Acerca da exigência da multa isolada pós o encerramento do ano-calendário, quando o contribuinte apura lucro em 31 de dezembro e recolhe o importe devido aos cofres públicos, passa-se a expor.

Como se sabe, a multa isolada de 50% é devida pelos contribuintes que optarem pelo pagamento do IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais (art. 2º, da Lei n. 9.430/96) e incide “sobre o valor do pagamento mensal (...)” em caso de não recolhimento do tributo sobre a estimativa, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa” para a CSLL (art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96).

Assim, o antecedente da regra-matriz de incidência da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96 descreve a seguinte conduta: deixar de recolher o tributo sobre a estimativa mensal devida na forma do art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Trata-se, portanto, de norma que aplica uma penalidade ao contribuinte, razão pela qual a atenção aos enunciados prescritos deve ser máxima, para que não se apene uma conduta não prevista na lei. De outro lado, não é possível interpretar a lei positivada de modo a construir normas jurídicas contraditórias entre si ou com o ordenamento jurídico, como já observou Marcos Vinícius Néder, quando da relatoria do acórdão 105-139794, observe-se:

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos, no contexto dos regimes

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por

ou MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

Documento em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
pelo código de verificação: EP18-1088-12-625-8789. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

democráticos. (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

A questão é saber se cabe a multa isolada após o encerramento do período de apuração (31 de dezembro) nos casos em que o contribuinte apura lucro e realiza os recolhimentos devidos em decorrência de tal evento. Antes de enfrentar o impasse, insta verificar qual o entendimento deste Conselho acerca da natureza jurídica do recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais. Para tanto, valho-me de recente súmula editada por este Conselho Administrativo acerca dos recolhimentos por estimativas:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O entendimento sumulado, e, portanto, com força vinculante entre os Conselheiros do CARF (art. 72, §4º, RICARF¹), guarda subjacente a noção de que as estimativas são meras antecipações do tributo. Ou seja, apenas ao final do período de apuração será possível verificar se ocorreu ou não o fato jurídico tributário. O fundamento legal dessa compreensão está expressamente contido na Lei n. 9.430/96, em seus artigos 2º, §3º, 28² e 30³ da Lei n. 9.430/96:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de

¹ RICARF. Portaria do Ministério da Fazenda n. 256/2009. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) § 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

² Lei n. 9.430/96. Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

³ Lei n. 9.430/96. Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada

Documento em 224 páginas foi confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave". (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

Neste sentido, destaco o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que em outras oportunidades foi defendido⁶:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Ac. 9101-00.500 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Leonardo de Andrade Couto, j. 25 de janeiro de 2010).

Não discordo que o princípio da consunção tenha aplicação em Direito Tributário, pelo contrário, entendo pela sua plena aplicação nos casos de concomitância de multa isolada e de ofício. Porém, vou mais longe, pois, admitindo a súmula n. 82 do CARF, segundo a qual as estimativas não são devidas após o encerramento exercício, entendo que também não existe fundamento jurídico para que subsista a respectiva penalidade.

⁶APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA — - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (CSRF. Acórdão 01-05.843. Sessão de 15/04/2008).

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (CSRF. Acórdão 01-05.511, sessão de 18/09/2006).

Documento assinado

Autenticado digitalmente

por MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Documento de 244 página(s) confirmado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.jsp> pelo código de localização EP10.1018.13466.212P. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Explico.

Recordando as observações de Paulo de Barros Carvalho, toda relação jurídica obrigacional envolve um credor (que pode exigir que algo seja feito ou entregue) e um devedor (que deve fazer ou dar algo), razão pela qual seria impróprio falar em obrigação principal ou acessória e, ainda, em obrigação tributária e crédito tributário como faz o CTN⁷.

Desse modo, toda prestação que o contribuinte faz em favor do Fisco é uma obrigação jurídica⁸. No sistema das estimativas, podem ocorrer doze relações jurídicas obrigacionais: onze relativas às estimativas e uma relativa ao recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Logo, as estimativas e o recolhimento do tributo são todas obrigações jurídicas distintas entre si. Este é justamente o ponto em que se apoiam os que defendem a incidência da multa isolada após o encerramento do ano calendário e, por consequência, quando houver cumulação com a multa de ofício. Alega-se que são hipóteses de incidência distintas.

A premissa, contudo, está parcialmente correta, pois falha por não consignar que, embora as relações jurídicas sejam distintas entre si (e por isso a hipótese de incidência é distinta), a legislação tributária expressamente as vincula, tornando-as interdependentes.

É o que se conclui da súmula n. 82, do CARF (*supra*), que esclareceu que a estimativa é a antecipação do próprio tributo, embora constitua uma relação jurídica autônoma. Note-se que a súmula não afirma que “as estimativas não são devidas somente se houver lucro”. Na verdade, as estimativas não são devidas em qualquer hipótese, desde que encerrado o ano-calendário. *Contrario sensu*, as estimativas são devidas antes de encerrado o ano-calendário.

No mesmo sentido está a corrente que defende a impossibilidade de cumular as multas de ofício e isolada, para quem as multas incidiriam sobre a mesma base de cálculo⁹, o

⁷ Assevera o autor “Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre *obrigação* e *crédito*. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica insita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do *fato gerador*, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? Teria sido melhor se o legislador se ativesse as concepções tão bem elaboradas pela Teoria Geral do Direito, substituindo esse fraseado atécnico que acaba proclamando desaparecer a parte quando se extingue o todo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 298).

⁸ Sobre a definição de obrigações, Clóvis Beviláqua, citado por Diniz: “A mais completa dessas definições é a de Clóvis [Beviláqua]: “Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. (...) (DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

⁹ Nesse sentido, a Cons. Susy Gomes Hoffmann: “O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.” (CSRF Acórdão 9101-00.1358-14 Turma Sessão 16/05/2012).

or MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

que prova que são obrigações correlacionadas, embora sejam relações juridicamente distintas. Logo, encerrado o ano-calendário, tem lugar apenas a multa de ofício.

Surge, portanto, um marco importante que evidencia a extinção das relações jurídicas decorrentes das estimativas e o surgimento de novas relações jurídicas decorrentes da ocorrência do fato jurídico tributário: 31 de dezembro. Esta é a data em que se extingue toda e qualquer obrigação relativa às estimativas.

Recorde-se que qualquer relação jurídica está fadada ao desaparecimento¹⁰, por isso Clóvis Beviláqua afirma que as obrigações são “relações transitórias”¹¹. No mesmo sentido está Venosa, para quem “a obrigação tem caráter de efemeridade”¹². Existem diversas formas de extinção das obrigações (v. art. 156, CTN) e prazos para seu cumprimento (v.g. para pagamento, para prescrição e decadência, para cumprimento de um dever instrumental etc.).

Respeitando as premissas adotadas, e tendo por certo que as estimativas e o tributo apurado em 31 de dezembro, embora representem relações jurídicas distintas, estão indubitavelmente vinculados, deve-se admitir que a extinção de uma deve guardar coerência com o surgimento da outra.

Nessa linha, concluo que em 1º de janeiro do ano seguinte¹³, independentemente de haver ou não lucro, ou mesmo de o contribuinte ter recolhido ou não o tributo apurado em 31 de dezembro, é impossível exigir a multa isolada sobre a parcela da estimativa não recolhida, tal como não é possível exigir a própria estimativa, pois se extinguem as relações jurídicas decorrentes dos fatos presuntivos (estimativas), surgindo em seu lugar novas relações jurídicas decorrentes do fato presumido (fato jurídico tributário).

A superveniência do dia 31 de dezembro torna inexigível a conduta do contribuinte no que tange às estimativas, que deixam de ser devidas. Opera, por consequência lógica, “extinção da punibilidade” em face das multas isoladas.

Não faz sentido admitir que a conduta do contribuinte deixe de ser obrigatória (recolher estimativas), mas o seu descumprimento ainda constitui um ilícito tributário. Seria como admitir, por exemplo, que a conduta do homicida deixe de ser um injusto penal, mas ele ainda deve cumprir a pena (*nulla poena sine crimine*).

Observe-se que nem mesmo o lançamento de ofício da estimativa é possível, pois a conduta do contribuinte deixa de estar em desacordo com a legislação tributária. Ao invés de exigir a estimativa, passa a ser devido o IRPJ e CSLL eventualmente apurados. De 31 de dezembro em diante, inexistente o fato “recolher estimativas” ou “deixar de recolher estimativas”.

E nem se argumente que o exemplo acima decorre das estruturas principiológicas do Direito Penal, uma vez que a necessidade de existir uma conduta ilícita

¹⁰ Pouquíssimas relações jurídicas têm capacidade para perpetuarem-se. Um exemplo de imprescritibilidade são os crimes do art. 5º, XLII e XLIV, da Constituição Federal, e o dever de ressarcir o erário em ações de ressarcimento (v. REsp 1069779, STJ).

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32.

¹² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 4 ed. São

Paulo: Atlas, 2004, p. 179. nº 2.200-2 de 24/08/2001

Documento assinado por PAULO ATLAS, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p

or MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/10/2013 por

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Documento de 344 páginas(s) autenticado digitalmente em 13/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

Consulte a página de autenticação no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

Imprimir este documento

para que seja imposta uma punição representa um reflexo do princípio da legalidade. É relevante recordar as lições de Luciano Amaro sobre este tema:

Apesar da maior gravidade da infração criminal, e, portanto, da sanção penal (geralmente restritiva da liberdade), e não obstante esta geralmente se faça acompanhar de uma “pena acessória” nada desprezível, traduzida na reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa, há alguns princípios que são comuns aos dois campos: o princípio da legalidade dos delitos e das penas (nullum crimen, nulla poena sine praevia lege), o princípio in dubio pro reo, a retroatividade benigna, o princípio do devido processo legal. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 439).

Em suma, após 31 de dezembro, extingue-se o ilícito tributário (súmula 82, CARF), razão pela qual se torna impossível exigir a sanção dele decorrente. No mínimo, deve-se admitir que a base de cálculo da multa isolada (estimativa), por ser inexigível, desapareceu do universo jurídico, razão pela qual não é possível calcular-lhe o valor.

Poder-se-ia criticar o presente entendimento alegando que nenhuma penalidade seria imposta ao contribuinte que deixou de recolher as estimativas, consoante se obrigara perante o Fisco, e que ao final do ano apurou lucro e realizou os recolhimentos devidos.

Tal sensação de impunidade não deve incentivar nenhuma consequência ao contribuinte, porque o lançamento da multa isolada (pena) é possível, desde que ocorra dentro do período de apuração. Ou seja, deve ser respeitado o prazo correto de imposição. E esta penalização, desde que aplicada dentro do prazo correto, reforça a manutenção da multa “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (ressalva da alínea “b”, inc. II, art. 44, da Lei n. 9.430/96.);

Assim, a única possibilidade de aplicação da multa isolada é antes do encerramento do exercício, período em que ainda existe um ilícito tributário. A interpretação, neste caso, deve ser sistemática e lógica, sob pena de criar contradições internas no sistema jurídico.

O próprio CTN autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao contribuinte quando da interpretação das normas que aplicam penalidades:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.
(grifo não original)*

310

No presente caso, interpreta-se uma norma que “comina penalidade” (art. 44 da Lei n 9.430/96) para verificar tanto a natureza e extensão do fato (inc. II) quanto a graduação da penalidade (inc. IV), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (inc. III), como autoriza, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça e este Conselho:

(...) 2. A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN). 3. Recurso especial improvido. (STJ. REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 10/04/2007, p. 211)

(...) LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável. (...) (CARF. Acórdão 2302-001.447. Cons. Arlindo da Costa e Silva. Sessão 30/11/2011).

Sobre o tema, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho, quando, ao estudar o art. 112 do CTN, adverte que a dúvida acerca do ajustamento da conduta ao fato tipificado pode implicar ofensa ao princípio da legalidade:

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in dubio pro reo. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 109).

Ressalto que em momento algum busco exonerar o contribuinte de uma penalidade possível ou infirmar a vigência de lei federal. Pelo contrário, busco conferir a maior efetividade ao direito posto, extirpando as inconsistências e incoerências.

Conclui-se, portanto, que a aplicação de multa isolada, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas, importa aplicação de penalidade com base em uma obrigação que não existe no universo jurídico. Assim, entendo incabível a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, em razão do não recolhimento sobre as estimativas mensais, apuradas de acordo com a opção constante no art. 2º da Lei n. 9.430/96.

3. Da Impossibilidade de Incidência da Selic sobre a Multa de Ofício

Inicialmente, convém destacar que a possibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício necessita de expressa previsão legal para que possa ser exigida.

O art. 61, § 3º da lei 9430/96 é o dispositivo utilizado como fundamento para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o que deve ser profundamente refletido,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por

ou MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR. Consulte o endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização FEP10.1018.13466.212P. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

uma vez que a simples e superficial leitura conduz a interpretação dissonante da constante no acórdão recorrido.

Assim é relevante analisar o art. 61, § 3º da lei 9.430/96, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 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. (grifo não original)

A interpretação que frequentemente é dada é que o supratranscrito §3º, ao mencionar o termo “débitos”, estaria se referindo tanto ao “tributo” quanto à “multa” (moratória e de ofício).

Em outras palavras, os juros de mora previstos no § 3º do art. 61, segundo tal linha de pensamento, deveriam ser aplicados aos débitos referidos no *caput* do artigo, quais sejam, tanto o tributo quanto a própria multa de mora ou de ofício. Com o devido respeito, a interpretação está equivocada.

Para demonstrar a coerência da conclusão que ora se sustenta, apresentar as suas premissas. Para tanto, deve-se responder às seguintes questões:

(i) Há no conceito do art. 61, no termo legal “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**” está inclusa a “multa” (sanção de ato ilícito)?

(ii) Caso positiva a resposta, qual é o tipo de multa a que o artigo faz referência (moratória, isolada ou de ofício)?

A primeira indagação conduz necessariamente à investigação de outras questões, as quais elenco didaticamente em forma de perguntas para o bom desenvolvimento da argumentação:

(i) Qual a correta interpretação da amplitude do conceito de “**débitos decorrentes de tributo**”, referido no *caput* do art. 61 da lei 9430/96?

(ii) Ao dizer “débito”, o legislador se referiu somente ao “tributo”(art. 3º, CTN) ou a este já somado o valor da possível multa (sanção) incidente?

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p

or MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS consulte a página de autenticação no final deste documento.

311

(iii) E a principal delas: se o intuito do legislador foi considerar débito como o valor do tributo já acrescido da multa de mora, por que no caput ele foi expresso em acrescentar o trecho “acrescidos de multa de mora” e no § 3º entendeu ser desnecessário tal informação?

Com a cautela devida, a resposta de tais perguntas deve advir de um cuidadoso processo hermenêutico que se inicia com a apresentação do conceito de “débitos decorrentes de tributo”, uma vez que este é o termo utilizado pelo legislador no texto legal do caput do art. 61 da lei 9430/96.

Prevê o art. 3º do CTN, “*tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

A multa moratória decorre não do tributo em si, mas do descumprimento da obrigação prevista na legislação tributária (ato ilícito). O tributo decorre do fato gerador. Logo, o débito decorrente de tributo é o resultado da relação entre base de cálculo e a alíquota (originária da regra matriz).

Ao ser empregado o termo “débitos” no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, não se pretendeu fazer menção a “tributo” e “multa”, mas simplesmente ao valor do tributo em si. Ou seja, aos débitos para com a União, decorrentes de “tributos e contribuições” (impostos, contribuições de melhoria, taxas, empréstimo compulsório e outras contribuições). Tal conclusão é confirmada pelo próprio caput, onde o legislador faz a referida menção expressa.

Somente em um segundo momento o art. 61, caput, da Lei 9.430/96 se refere às multas, quando menciona que “*serão acrescidos de multa de mora*”. Esta disposição deixa claro que no termo “tributos e contribuições” não estão incluídas as multas.

Em outras palavras, no caput do art. 61 da Lei 9.430/96 o legislador usou a palavra “débitos” se referindo somente a tributos, o que mais claro fica quando temos débitos decorrentes de tributos e contribuição, e não sanção de atos ilícitos.

No entanto, no § 3º, justamente em razão de não pretender fazer incidir sobre a multa os juros de mora, o legislador apenas se referiu aos “débitos”, não por lapso e nem por má técnica legislativa, mas simplesmente por assim entender que não era cabido.

Desta forma, a *mens legis* do § 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 é de que o termo “débito” se refere somente ao “tributo” a ser pago, excluída a “multa”, pois esta vem prevista logo em seguida. Se o termo “débito” se referisse a tributo e multa não haveria necessidade do legislador repetir o termo “multa de mora” logo em seguida ao termo “débitos decorrentes de tributo”.

A expressão “débitos decorrentes de tributo”, previsto no artigo 61, somente pode ser assim entendido: “a expressão ‘*débitos decorrentes de tributos*’ é igual a ‘tributos’, pois o tributo em si pode ser acrescido de multa de mora” (segunda parte do caput).

Ao contrário, se a expressão “*débitos decorrentes de tributos*” for igual a “tributo mais multa”, como poderia a segunda parte do caput acrescer a isto, novamente, multa moratória?

Porém, mesmo que entendêssemos, a título argumentativo, que dentro do conceito do art. 61, na definição de “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**”, está presente alguma espécie de multa, esta deve ser a moratória, vez que há a expressão “**serão acrescidos de multa de mora**”. Nunca, em momento algum, cita multa de ofício.

O referido dispositivo, como já foi explicitado anteriormente tem como objeto somente as multas de mora e não as multas de ofício. Convém uma nova análise:

*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. (grifo não original)*

Aliás, quais “**débitos a que se refere este artigo**” podem ser “**acrescidos de multa de mora**”? Somente os confessados e não pagos, ou seja, declarados em DCTF, GFIP ou parcelados. Nunca um débito originário de um auto de infração que é objeto de análise por este colegiado.

Assim este dispositivo legal, art. 61 e seu §3º, da lei 9.430/96, foram criados para débitos confessados e não pagos e não para débitos objeto de lançamento de ofício. O texto legal, em seu *caput*, é claro ao indicar que “os débitos” aos quais o § 3º se refere serão acrescidos de **multa de mora**. Em nenhum momento, o legislador se refere à multa de ofício ou qualquer outra espécie de multa.

Portanto, o disposto no art. 61 da Lei 9.430/96, ainda que se entendesse pela possibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa, o que não é o caso, seria apenas aceitável sobre a multa de mora e nunca sobre a multa de ofício por evidente carência de previsão legal.

Ora, outro entendimento seria desvirtuar não só o “espírito da lei” como seu próprio “corpo físico”, vez que a única multa, expressamente prevista no art. 61, *caput* da Lei 9.430/96 é a multa de mora (débitos declarados e não pagos).

Seria impensável confundir multa moratória (sanção pelo atraso) e multa de ofício.

Outro dispositivo utilizado frequentemente para aplicar os juros moratórios à multa de ofício, é o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, como suposto fundamento legal autorizador da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Entendo que não há

possibilidade para tanto, uma vez que o § 1º dispõe que há necessidade de existência de lei, pela expressão “**Se a lei** não dispuser de modo diverso”. Então, precisa de lei dispondo favoravelmente, porém que fixe ou não indexador. Mas, enfim precisa de lei complementar, como se nota da redação legal:

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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (grifo não original)

Logo, é equivocado, *data maxima venia*, o entendimento no sentido da fundamentação da incidência de juros moratórios com os artigos 61, § 3º da Lei 9.430/96 e art. 161 do CTN, acima referidos, nos casos da multa originária de lançamento de ofício. Não há dúvida, de que tal incidência de correção sobre a multa de ofício carece de previsão legal.

Em arremate, entendo que não há possibilidade alguma de aplicação de juros moratórios em relação à multa de ofício no presente caso, ante à ausência de disposição legal, que não é suprida pelo art. 61, § 3º da lei 9.430/96, e nem subsidiariamente pelo art. 161 do CTN.

4. CONCLUSÃO

Ante ao exposto, voto pela procedência parcial do recurso voluntário, para exonerar apenas a multa isolada e afastar a incidência da SELIC sobre a multa de ofício, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

Marcio Rodrigo Frizzo— Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo de Andrade, Redator Designado

Neste julgado, acompanhei o ilustre relator, Conselheiro Márcio Frizzo, no que tange à manutenção do crédito relativo a IRPJ e consectários legais. Minha divergência limita-se à exoneração da multa isolada e dos juros sobre a multa de ofício. Quanto a estes dois últimos pontos, não obstante os valiosos fundamentos jurídicos adotados pelo ilustre relator, o colegiado divergiu pelo voto de qualidade.

Designado para redigir o voto vencedor, passo a declinar minhas razões de votar.

Independência entre multa isolada por não recolhimento de estimativas e multa de ofício pelo não pagamento de IRPJ e CSLL

A multa de ofício proporcional e a multa isolada por falta de pagamento de estimativas não consistem numa dupla incidência sobre idêntico fato.

A multa proporcional tem por fato gerador o crédito devido e não pago apurado ao final do período de apuração, relativo ao tributo ou contribuição apurados naquele período, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Já a multa isolada tem por fato gerador o crédito devido e não pago relativo às estimativas mensais devidas pelo contribuinte optante do lucro real anual, apurado ao final do mês-calendário, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96. Vejamos as situações:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Neste ponto, entendo que as incidências mensais não são meras antecipações, posto que seu inadimplemento constitui o contribuinte em mora e é sancionado. Desta forma, se constituem o devedor em mora, e ensejam aplicação de penalidades (as quais incidem sobre o não pagamento de obrigações principais) não podem deixar de ser consideradas como obrigações tributárias, pois se não o fossem, restariam violados o art. 3º e o art. 113 do CTN. Assim, são obrigações tributárias compensáveis, porém, com o tributo ou contribuição apurados no final do período de apuração (art. 2º, §4º, IV, da Lei nº 9.430/96).

Esta a saída encontrada pelo legislador, que não as prescreveu como meras antecipações exatamente para poder sancionar seu inadimplemento. Daí ser inócuo reputá-las como meras antecipações, sugerindo seu saneamento com base no recolhimento ao final do exercício, após realizada a apuração anual. Isto porque tal raciocínio vai contra o conteúdo prescritivo desejado pelo legislador, que para garantir tal cumprimento, ainda fez constar que o pagamento é devido mesmo que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício.

Note-se, ademais, que a opção mencionada na redação do art. 2º não diz respeito à qualquer faculdade de efetuar ou não o pagamento das estimativas, mas se relaciona com a outra possibilidade prevista em lei, qual seja, a de que o contribuinte opte pela suspensão ou redução do pagamento do imposto, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto ou da contribuição, calculados com base no lucro real do período em curso, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/95, *in verbis*:

Lei nº 8.981/95

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.363/2006.

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p

or MÁRCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Documento de 244 página(s) confirmado digitalmente. Rodape consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP10.1018.13466.212P. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

Impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

A multa isolada foi reduzida para o percentual de 50%, tendo em vista a retroatividade da lei tributária mais benigna, prevista no art.106 do CTN.

Cabe ressaltar, por fim, que as normas que prescrevem ambas as infrações (isolada, por falta de recolhimento de estimativas e proporcional, por falta de recolhimento do tributo ao final do exercício) e cominam as penalidades pela sua violação estão ambas vigentes, não cabendo ao Órgão Julgador Administrativo deixar de observar os efeitos legais daí decorrentes pelo sugerido *efeito confiscatório* promovido pela dupla incidência, pois tal afastamento da norma que prescreve a multa isolada implicaria violação do art.26-A do Decreto nº 70.235/72, que veda o afastamento de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Juros sobre multa de ofício

Dispõe expressamente o art. 61 da Lei nº 9.430/96 (abaixo descrito) que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não pagos nos prazos previstos, serão acrescidos de multa de mora.

Prescreve, ademais, o §3º que sobre tais débitos (a que se refere o artigo) incidirão juros de mora calculados à taxa Selic (nos moldes do §3º do art5º), exceto no mês do pagamento (em que é cobrado o percentual de 1%).

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por

or MARCIO RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digit

almente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

impresso em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS consulte a página de autenticação no final deste documento.

§ 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 pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Ora, a expressão *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições* no caso de crédito tributário constituído por auto de infração há de incluir necessariamente os tributos e contribuições lançados, mas também a multa de ofício lançada.

Em primeiro lugar, porque a multa de ofício *efetivamente decorre* de tributo ou contribuição, ou mais especificamente, do *inadimplemento* relativo a seu recolhimento, que pode estar cumulado ou não com alguma situação que agrave este mero fato, como a existência de dolo, fraude ou simulação, ou mesmo de desatendimento de requisição formulada pela autoridade fiscal para prestação de esclarecimentos.

Em segundo lugar, porque o débito para com a União decorrente de tributo e contribuição é *débito tributário*, ou seja, consigna o dever do sujeito passivo com a União equivalente, em termos patrimoniais, ao direito da União para com ele, denominado *crédito tributário*. E o crédito tributário, consoante nossa legislação, além de incluir a penalidade pecuniária, deve ser corrigido por juros de mora calculados à taxa Selic, consoante prescreve a nossa legislação. Vejamos.

O conceito de *débito* liga-se invariavelmente ao âmbito obrigacional, sendo este um dos elementos constitutivos da obrigação. Washington de Barros Monteiro¹⁴ assenta que o *vínculo jurídico*, como elemento constitutivo da obrigação, se divide em *vínculo espiritual*, constituído pelo comportamento de satisfazer pontualmente a obrigação, e *material*, constituído pelo poder que a lei dá ao credor que não foi satisfeito, de acionar o devedor, promovendo a execução forçada de seus bens. Tais conceitos equivalem ao que os juristas alemães denominaram *Schuld* (dever de prestar) e *Haftung* (responsabilidade).

No caso da obrigação tributária, a doutrina não divergiu de tais escólios. Paulo de Barros Carvalho¹⁵ consignou que a obrigação tributária é relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, instalada a contar de um enunciado factual, situado no conseqüente de uma norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário. Diz, ainda, o eminente jusfilósofo que o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação (crédito) pode ser representado por um vetor com a mesma direção, mas de sentido contrário àquele que representa o dever subjetivo (dever jurídico) de cumprir a prestação (débito).

Assim, resulta disso que o débito para com a União (tributário) corresponde em valor patrimonial ao *crédito tributário* a que faz jus aquela. E este crédito é relativo ao direito da União contra o sujeito passivo, mas está umbilicalmente vinculado ao débito do

¹⁴ Washington de Barros Monteiro, in Curso de Direito Civil, p.25, 37ªed.

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, in *Curso de Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 1998, Saraiva.
Documento assinado por PAULO DE BARROS CARVALHO, 21/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 15/10/2013 p
por MARCIO RODRIGO FRIZZO. Assinado digitalmente em 06/10/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digi
tamente em 16/10/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Documento de 244 página(s) assinado digitalmente. Todos os documentos assinados no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>
pelo código de localização EP10.1018.13466-21/2P. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Assinado em 25/10/2013 por EVA RIBEIRO BARROS

sujeito passivo contra a União, que é seu dever de adimplir o *crédito tributário* (representados por vetores de mesma direção e sentido contrário)

Pois bem. Com tais conclusões, devemos passar à leitura do direito tributário entre nós positivado para ver que o legislador efetivamente incluiu em tal conceito a noção de penalidade pecuniária.

A primeira demonstração disto é encontrada no art. 113 do CTN, em que é dito que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo *ou penalidade tributária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*.

Ora, de tal preceito duas assertivas devem ficar firmadas: a) a penalidade pecuniária está inserida no conceito de obrigação tributária principal; b) a extinção do crédito faz extinguir também a obrigação tributária principal que a constituiu; c) por derivação lógica, se a extinção do crédito promove, também, a extinção da obrigação, então o crédito (tributário) inclui, também, os valores devidos a título de penalidade pecuniária.

No art. 139 o Código, ao abrir exceções para o destino siamês de obrigação e crédito (circunstâncias que modificam o crédito, sua extensão ou efeitos ou excluem sua exigibilidade) reafirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Assim, de posse de tais enunciados, e dada uma primeira confirmação no próprio texto legal complementar, vê-se despida de sentido a afirmação no sentido de que o crédito tributário não inclui a multa de ofício.

Tal linha de pensamento é mantida no art. 142, quando, ao falar da *constituição do crédito tributário*, o legislador condiciona sua criação pelo lançamento, determinando à autoridade que consigne no ato administrativo a proposição da penalidade cabível. Tal penalidade cabível, como sabemos, não é simplesmente proposta mas também imposta pela autoridade lançadora no documento que constitui o lançamento, vez que não há repartição de competência entre as autoridades fiscais na hierarquia funcional quanto a este ponto.

E porque mandaria o legislador incluir a penalidade incluída no lançamento – instrumento por excelência destinado à *constituição do crédito tributário*, se não pertencesse ao crédito tributário?

A questão doutrinária relativa à inclusão da penalidade pecuniária no conceito de crédito tributário é relevante sob o ponto de vista científico. Porém, o direito positivo prescreve em sentido oposto. E não apenas pontualmente, mas em diversos pontos, todos em uníssono, conforme vimos acima.

Mas há mais prescrições seguindo esta mesma linha (e, portanto, confirmações disso). O art. 201 do CTN afirma que a dívida ativa tributária é constituída pelo crédito tributário (crédito dessa natureza), depois de esgotado o prazo para cobrança administrativa.

E o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais, à semelhança do que já dispunha o art. 202 do CTN, manda incluir no termo de inscrição da Dívida ativa o *valor originário da dívida tributária* (o qual, portanto, contém todos os valores já consignados no crédito tributário, conforme o art. 201), bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. Ou seja, permite o cálculo de juros de mora sobre os valores que já constavam do crédito tributário e foram transformados em dívida ativa tributária (os quais, por óbvio, incluem a multa de ofício).

Por tudo o que se disse acima, não há como insistir na alegação que a inclusão da penalidade pecuniária não foi quista pelo legislador, já que em diversos pontos tal linha prescritiva é tomada e retomada, sempre no mesmo sentido, com a efetiva inclusão da rubrica no gênero crédito tributário. A discussão científica, como disse, é relevante, mas no Estado de Direito impera a Lei, sendo a doutrina, no dizer de Paulo de Barros Carvalho¹⁶, uma sobrelinguagem em relação ao direito positivo, com função descritiva, e não prescritiva.

No que tange à autorização em lei complementar para a cobrança deve-se lembrar que a taxa de 1% prescrita no §1º do art. 161 do CTN admite exceções, desde que veiculadas por Lei, que é a condição presente, em que o estabelecimento do cálculo à taxa Selic se dá por meio do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No que tange à extensão da base de incidência dos juros, estabelece o *caput* do art. 161 que incidirão eles sobre o *crédito* (naturalmente, o tributário). Diz o preceito legal que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...* E como já dito e repisado acima, a expressão *crédito* necessariamente inclui as penalidades pecuniárias (e, portanto, a multa de ofício lançada).

Assim sendo, voto para negar provimento ao recurso voluntário também nestes dois pontos, mantendo o crédito relativo à multa isolada e aos juros sobre multa de ofício, calculados à taxa Selic.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade – Redator designado

¹⁶ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 13ªed, Saraiva, p.3