



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

Processo n° 16682.721073/2014-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.426 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ - Compensação de prejuízos - Outros
Recorrente FURNAS-CENTRAIS ELETRICAS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESA. ASSUNÇÃO DE DÍVIDA. COBERTURA DE DÉFICIT PREVIDENCIÁRIO DE TERCEIRO. TRATAMENTO DE PREJUÍZO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

É inadmissível que se dê o tratamento de prejuízo fiscal à contribuição correlata à obrigação de cobrir déficit previdenciário de entidade fechada de previdência privada complementar, criada pela recorrente. Prejuízo, como se sabe, resulta da diferença a favor das despesas, quando estas superam as receitas, ao passo que a contribuição em referência constitui pagamento de obrigação contratada. Nesse sentido, tratando-se, como efetivamente se trata, de despesa, seu aproveitamento para fins fiscais, reduzindo o IRPJ e a CSLL, curva-se ao regime de competência. Na forma do artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a inobservância a esse regime só empresta fundamento para lançamento de tributo ou diferença de tributo caso acarrete (i) postergação do pagamento do tributo para exercício posterior àquele em que seria devido, ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. ENTREGA DE PER/DCOMP. PROCEDIMENTO.

Nos termos do art. 170 do CTN, para efeito de extinção do crédito tributário, a compensação deve ser autorizada por lei e os créditos contra a Fazenda Pública devem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos e deverá ser realizada mediante a entrega de PER/DCOMP, nos termos do §1º art. 74 da lei. 9.430/96.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA. A multa isolada por falta de

recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício (Súmula CARF nº 105).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar as multas exigidas isoladamente, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha, que negavam provimento integralmente ao recurso. Nos demais aspectos, o recurso foi negado. Os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram para afastar a primeira infração (compensação de despesas como se prejuízos fiscais fossem), ficando vencidos; os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto votaram para afastar a incidência de juros sobre multa, ficando vencidos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro- Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Cuida o presente processo de autos de infração às fls. 571/585, referentes a IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, além de multas isoladas, todos relativos ao ano-calendário de 2009, em detrimento da insuficiência no recolhimento das estimativas.

Os referidos autos foram lavrados em decorrência da redução indevida do lucro real e da base de cálculo IRPJ e CSLL em razão da compensação com despesas do ano calendário de 2000, como prejuízo fiscal fosse., bem como pela falta de utilização de DCOMP que resultou na ausência de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada em função dos resultados apurados nos balancetes mensais de redução/suspensão, acrescidos de multa e juros de mora, bem como de multa isolada, conforme valores abaixo discriminados:

IRPJ

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2009	31/03/2010	45.056.708,59	75,00	33.792.531,44	46,28	20.852.244,74
Total		45.056.708,59		33.792.531,44		20.852.244,74

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE

Data de Referência	Multa Devida
31/01/2009	11.457.313,94
28/02/2009	16.064.625,66
31/03/2009	16.064.625,66
30/06/2009	65.923,79
31/08/2009	14.831.129,72
30/09/2009	16.004.210,66
31/12/2009	1.895.533,25
Total	76.383.362,68

CSLL

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA

Período de Apuração	Vencimento	Contribuição	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
2009	31/03/2010	10.012.844,80	75,00	7.509.633,60	46,28	4.633.944,57
Total		10.012.844,80		7.509.633,60		4.633.944,57

SUJEITO PASSIVO

CNPJ 23.274.194/0001-19	Ano Calendário 2009
Nome Empresarial FURNAS-CENTRAIS ELETRICAS S A	

MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE

Data de Referência	Multa Devida
31/01/2009	4.201.084,54
28/02/2009	5.752.088,27
31/03/2009	5.752.088,27
30/06/2009	73.991,64
31/08/2009	2.226.061,59
30/09/2009	5.752.088,27
31/12/2009	681.552,49
Total	24.438.955,07

Inconformado, o contribuinte apresentou Impugnação às fls. 623/663. Confira-se a síntese de suas alegações, conforme se extrai do relatório constante no Acórdão prolatado pela 2ª Turma da DRJ/BSB (fls. 716/717)

Do prejuízo fiscal da Impugnante

O auditor rechaçou a contabilização pela impugnante de despesa como prejuízo fiscal, sem contudo, apontar os dispositivos legais;

O contribuinte alega que não haveria impedimento de se computar a despesa operacional em período posterior desde que não se configure postergação;

Alega que as exclusões extemporâneas tem efeito pró-fisco;

Alega que não existe na legislação tributária limite temporal para o aproveitamento da despesa. Sendo assim, inconstitucional a restrição imposta;

Da incorreta aplicação das multas isoladas

Alega que a Autoridade Fiscal ignorou os saldos negativos de IRPJ e CSLL de 2006, 2007, 2008, 2009, devidamente contabilizados, pelo motivo de não ter sido realizada a compensação via PER/DCOMP;

Alega que a Autoridade Fiscal teria negado a existência dos saldos negativos;

Alega que teria controlado as estimativas mensais por meio de balanços de suspensão seguindo o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995;

Alega que teria respaldo no art. 4º da IN RFB nº 900/2008;

Alega que a Autoridade fiscal em vez de negar a compensação deveria ter intimado a contribuinte a apresentar as PER/DCOMP;

Alega que deveria ser seguido a verdade material. Anexa opiniões doutrinárias sobre a verdade material; e também, acórdãos dos antigos Conselhos de Contribuintes;

Alega que a fiscalização teria ferido os princípios de da legalidade, moralidade, verdade material e ampla defesa;

Alega que as multas isoladas seriam confisco, e que o CARF rechaça a aplicação dela com a multa de ofício;

Em anexo, acórdãos a respeito da concomitância

Do incorreto cálculo da multa isolada

Alega que os créditos compensados “indevidamente” R\$ 32.129.251,32 de IRPJ e R\$ 11.388.754,09 de CSLL, não podem gerar de multa isolada, respectivamente, de R\$ 148.843.811, 30 e R\$ 47.366.821, 85.

Da multa de ofício lançada sobre o tributo constituído

A multa de 75 % seria confiscatória, e sem razão. Anexa opiniões doutrinárias.

Dos juros de mora

A incidência de juros de mora com base na Taxa Selic afronta a Constituição Federal.

Por fim solicita diligência e produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

A 2ª Turma da DRJ em Brasília prolatou o Acórdão nº 03-70.057, o qual rejeitou, por unanimidade de votos, as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, julgou improcedente a impugnação apresentada

Contra a decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 735/759, repisando os argumentos exarados na Impugnação, visando o cancelamento das exações fiscais.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário às fls. 810/826.

É o relatório. Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Primeiramente, impende registrar que o Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Tratam-se de autos de infração às fls. 571/585, referentes a IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário de 2009, em razão da redução indevida do lucro real e base de cálculo do IRPJ e CSLL, por meio de compensação com despesas do ano-calendário de 2000 diretamente no LALUR do ano-calendário 2009, a título de prejuízo fiscal.

Em decorrência dos lançamentos principais, foram lançadas multas isoladas por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, nos termos do. artigo 44,

II, "b" da Lei nº 9.430/96, o qual estabelece a aplicação de multa isolada de 50% sobre o valor da estimativa mensal não recolhida.

1. DO PREJUÍZO FISCAL

Conforme o item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 167), foi constatado que o contribuinte compensou indevidamente no ano-calendário 2009 (objeto da autuação) despesas do ano-calendário de 2000 (outro período de competência), como se saldo de prejuízo fiscal fossem.

O Contribuinte informou na ocasião, conforme se depreende do TVF, que:

"(...) se tratava de um contrato assinado em 14/12/220 com sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social, pelo qual assumia dívida desta última (de forma a conter um Déficit Técnico), no montante de R\$ 619.743.121,56."

Verificou-se, então, que a contabilização dessa despesa com sua Fundação de Previdência e Assistência Social, incorrida na competência de 2000, só foi efetivada no ano-calendário de 2009, por meio do registro desse montante de R\$ 619.743.121,56, diretamente no LALUR (do ano-calendário de 2009), a título de prejuízo fiscal.

Dessa maneira, a fiscalização concluiu que:

Registrado equivocadamente esse montante no LALUR (haja vista que uma despesa incorrida na competência de 2000 foi registrada diretamente no ano-calendário de 2009 como prejuízo fiscal), o contribuinte compensou, então, indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, as importâncias de R\$ 263.857.732,59, 198.122.932,95 e 157.762.456,02, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 619.743.121,56.

A contribuinte se insurge alegando que o montante registrado como prejuízo fiscal foi exatamente o mesmo da despesa assumida em 2000, respaldado por contrato de confissão de dívida.

Com efeito, a contribuinte procedeu com a baixa da provisão, registrando a obrigação resultante deste contrato, o que a levou a não deduzir tal valor da base tributável do IRPJ/CSLL naquele momento.

Esclarece adiante que no referido termo de confissão de dívida (firmado em 2000) teve como escopo "a cobertura de déficit antigo, de 1990 a 1998, originado, quanto aos empregados associados, em face: **a)** do reconhecimento do tempo e serviço anterior à filiação à FRG; **b)** da incorporação, ao salário, de participação nos lucros; e **c)** da retirada do teto de benefícios e limite de idade. Esclarecendo que:

Por conseguinte, no que tange a essa primeira avença, o dever jurídico de FURNAS, no sentido de dar cobertura ao déficit financeiro da FRG originado dos benefícios assegurados, surgiu em 1990 - sob o ângulo da obrigação geral assumida - tendo posteriormente se realizado paulatinamente, à medida em que iam sendo concedidas as aposentadorias de 1990 até julho de 1998. Observa-se que a supramencionada dívida foi dividida em 144 parcelas mensais e sucessivas, tendo vencido a primeira em 26 de janeiro de 2001.

Foi em decorrência dessa situação que se procedeu ao ajuste recomendado pela CVM, que determinou o lançamento contábil das dívidas contraídas até 1998 diretamente à conta de lucros acumulados, no encerramento do ano-calendário de 1999, e a contrapartida constituída a título de provisão no mesmo momento.

(...) Furnas inicialmente lançou a obrigação assumida com o Fundo de Pensão dos seus funcionários na forma de uma provisão, quando não se tinha condições de conferir certeza e liquidez à dívida. Somente após a assinatura dos contratos, que imprimiram certeza e liquidez aos referidos débitos é que deles adquiriram a qualidade de "despesas", cuja dedutibilidade estava assegurada pelo art. 13,V da Lei nº 9.249/95. (...) A partir do momento em que os instrumentos contratuais definiram as regras de pagamento dessas dívidas, as despesas já se tornaram incorridas, passando a ser dedutíveis.

Nesse ponto, importante frisar que a legislação determina como regra a observância do Regime de Competência, mas a legislação do IRPJ admite a dedução, em período-base posterior, de determinada despesa que não tenha sido deduzida no período-base correspondente, desde que tal dedução não resulte em indevida redução do imposto. Vejamos:

*"Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou **dedução**, ou do reconhecimento do lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

(...)

II – a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. (Grifos)

Ainda conforme o art. 247 deve seguir as disposições das lei comerciais, *in verbis*:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

Com efeito, o artigo 177 da Lei 6.404/76 estabelece sobre a escrituração de despesa, saber:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifado)

Desse modo, a fiscalização concluiu que a utilização de despesas da competência de 2000, constituída na forma de prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2009, reduziu de forma indevida o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Reforça seu argumento, alegando que caso a Recorrente pretendesse se aproveitar de deduções relativas a exercícios anteriores, deveria repercuti-las nos resultados dos respectivos períodos, ainda que mediante retificação da sua escrita contábil-fiscal.

Dessa modo, deveria a Recorrente retificar sua DIPJ referente ao ano-calendário de 2000 para se beneficiar da dedução do prejuízo fiscal maior em anos posteriores, desde que respeitado o prazo de preclusão temporal de cinco anos, a contar das datas da entrega das declarações, as quais pretendem ser retificadas. No entanto, no caso em comento, já haveria ocorrida tal preclusão temporal.

A decisão da DRJ acompanhou a argumentação trazida em sede de fiscalização, conforme fls. 718/719.

Pois bem, o ponto central é verificar se a postergação do reconhecimento da despesa acabou por resultar na indevida redução do imposto.

Como visto, a contribuinte alega que deixou de proceder com o reconhecimento da despesa ao período-base em que ela foi gerada, de forma a postergá-la a momento ulterior. Sua justificativa para tanto foi de que realizou uma provisão para cobertura da obrigação, não sendo à época deduzida para fins fiscais, como despesa.

Isso porque seguiu a recomendação da CVM, realizando o lançamento contábil das dívidas contraídas até 1998 à conta de lucros acumulados, tendo como contrapartida a provisão, no mesmo momento.

Adiante, aduz que o racional está amparado por meio dos contratos firmados à época com a Fundação de Previdência e Assistência Social. Conforme se infere do TVF à fl. 178, a Recorrente apresentou a fiscalização todos os documentos que suportam o montante lançado em 2009, embora a fiscalização tenha entendido que foi realizado fora do período de competência. Confira-se:

No dia 12/11/12 (TIF_05), a fiscalizada foi intimada a apresentar: a) o relatório consolidado pelo atuário independente que apontou um déficit técnico no montante de R\$ 619.743.121,56 em 31/12/1999; b) o lançamento contábil (partida e contrapartida) do montante mencionado no item anterior; c) uma relação com todos os valores pagos (até o presente momento) à empresa REAL GRANDEZA – FUNDAÇÃO DE PREVIDENCIA E ASSISTENCIA SOCIAL por conta exclusivamente do contrato; todos os lançamentos contábeis (partida e contrapartida) dos valores pagos (até o presente momento); a comprovação dos valores pagos; todos e quaisquer ajustes registrados na contabilidade e no livro LALUR por conta do lançamento do montante de R\$ 619.743.121,56 fora do período de competência.

No dia 19/04/2013, encaminhou demonstrativos contendo valores referentes às parcelas pagas, aos juros e à atualização monetária (ver Fls. 46 a 57 RESP_TIF_08).

No dia 21/06/2013, a fiscalizada apresentou documentação complementar (RESP_TIF_09).

Ainda afirma, que somente em 2003, por meio de um segundo instrumento, foi previsto o pagamento de 144 parcelas mensais e sucessivas, momento que passou possuir certeza e liquidez aos referidos débitos e adquiriu a qualidade de despesa, passando a ser dedutível para fins fiscais, nos termos do art 299 do RIR/99, bem como art. 13, V da Lei nº 9.249/95.

Aliado a isso, conclui que o fato de não ter seguido o regime da competência para o reconhecimento de despesa (regra), não implica necessariamente na redução indevida do art. 273 do RIR, pois não houve um efeito adverso ao fisco em detrimento da postergação.

Desse modo, entendo que os argumentos trazidos e as provas carreadas nos autos são suficientes pra combater a autuação fiscal.

Ainda que a Recorrente veio a realizar o lançamento em 2009 como prejuízo fiscal sem reverter a provisão realizada em 2000, não restou comprovado nos autos um efeito adverso dessa conduta ao Fisco. Desse modo, por mais que a Recorrente não tenha retificado sua escrita contábil-fiscal, isto é, registrando as repercussões nos resultados de cada período de apuração subsequente até o ano de 2009, entendo que deva prevalecer o principio da verdade material, em que impõe-se sejam sanadas as falhas, omissões e enganos eventualmente cometidos pelo contribuinte.

Aliado a isso, a Recorrente trouxe aos autos os documentos comprobatórios que suportam a dedutibilidade das despesas postergadas.

Assim, dada a ausência legislativa a respeito do limite temporal para o aproveitamento e os motivos acima expostos, entendo que deve ser cancelada o lançamento fiscal nesse ponto.

2. COMPENSAÇÕES DE SALDOS NEGATIVOS COM ESTIMATIVAS SEM DCOMP.

No ano-calendário de 2009, a Recorrente utilizou saldos negativos para quitar a estimativas mensais de IRPJ e de CSLL com base em balancetes de suspensão/redução, sem a utilização de DCOMP para tal.

Ocorre que o agente fiscal desconsiderou as compensações feitas pela Recorrente, de saldos negativos de IRPJ e CSLL, sob o argumento de que as compensações não foram lançadas em DCOMPs, cuja obrigatoriedade estaria prevista no art. 74 §1º, da Lei nº 9.430/1996.

No entanto, a Recorrente rebate a fiscalização alegando que no mesmo diploma legal havia uma previsão exclusiva para a compensação de saldo negativo de IRPJ e CSLL com as antecipações mensais devida a esse título (art. 6º), conforme fls. 746/747:

Em razão do montante de receita bruta anual e do perfil inerente à sua atividade econômica, a Impugnante adota, conforme dispõe a Lei 9.430/96, o regime de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, com antecipações mensais apuradas por meio de balancetes de suspensão e redução.

O pagamento por estimativa caracteriza-se, assim, por constituir tão somente uma modalidade de antecipação do imposto devido, vez que ao final do ano-calendário, em 31 de dezembro, apura-se de forma consolidada o resultado, com a indicação de lucro ou prejuízo (IRPJ) e base de cálculo positiva ou negativa (CSLL).

Nesse contexto, é possível que ao final do exercício a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifique que pagou mais tributo do que devia. Esse pagamento a maior denomina-se saldo negativo, e configura indébito passível de compensação após o encerramento do ano-calendário.

Considerando a natureza cíclica dos tributos incidentes sobre a renda, por meio da qual os resultados apurados em um período interferem nos períodos subsequentes, o legislador houve por bem autorizar uma modalidade diferenciada e mais simplificada de compensação dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados.

Nessa sistemática os respectivos saldos negativos apurados poderão ser imediatamente compensados pela pessoa jurídica com as antecipações mensais devidas no ano-calendário subsequente.

É o que determinava o art. 6º da Lei nº 9.430/1996, que apresentava a seguinte redação vigente à época dos fatos gerados discutidos no presente Auto de Infração (ano-calendário 2009).

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Como facilmente se observa, até 2013 não existia dispositivo legal determinando a submissão da compensação de saldo negativo de IRPJ e CSLL com antecipações mensais também de IRPJ e CSLL ao regime do art. 74 da lei 9.430/1996 (PER/DCOMP).

Desse modo, a Recorrente conclui que à época das compensações não havia a obrigatoriedade de utilizar DCOMP para a realização da compensação.

No entanto, entendo que tal argumento não deve prosperar, senão vejamos:

Ao contrário do que faz crer a Recorrente, entendo que o art. 6º da Lei 9.430/96 não estabelece o procedimento para a compensação do saldo do imposto, se negativo, e sim o art. 74 que estabelece as regras gerais ao direito à compensação de créditos apurado pelo sujeito passivo. Confira-se:

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.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

Da leitura do artigo supra, resta claro que apenas é possível a compensação de débito e créditos tributários, mediante a entrega da declaração de compensação perante a Receita Federal, sob condição resolutória de sua posterior homologação.

Nesse sentido o TVF já manifestou o agente fiscal, conforme fl. 185, a saber:

Ora, aceitar a compensação de créditos tributários sem a entrega de Declaração de Compensação é dizer que a Administração tributária deve se satisfazer com a mera existência de alegações de pagamento a maior em competências passadas. Assim, se a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.

Logo, o Fisco entende que os atos praticados pelo sujeito passivo exclusivamente em sua escrita e controles internos devem ser considerados absolutamente inócuos para fins de compensação de tributos federais, tendo como consequência tributária a não extinção dos débitos que se pretendeu compensar. Em outras palavras, considerou-se inexistente o procedimento de compensação pretendido por inobservância de requisito legal inafastável.

Por seu turno, o artigo 170 do CTN define quais são os requisitos que devem ser necessariamente observados para a compensação dos créditos tributários. Vejamos:

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.

Parágrafo único. Sendo vincendo 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.

Depreende-se, do artigo acima transcrito, que para efeito de extinção do crédito tributário se faz necessário que: **(i)** a compensação deve ser autorizada por lei; e **(ii)** os créditos contra a Fazenda Pública devem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Logo, entendo ser procedente o lançamento fiscal nesse ponto, visto que não houve transmissão do PER/DCOMP, não podendo ser aferida a certeza e liquidez do crédito tributário.

3. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Inicialmente, o TVF tece as seguintes considerações iniciais sobre a legislação aplicável a matéria (fls. 181/182). Vejamos:

As pessoas jurídicas que optarem pela apuração anual do IRPJ devem apurar e recolher o IRPJ - Estimativa Mensal, calculado com base na receita bruta de cada mês, ou levantar balanços/balancetes de suspensão/redução, os quais comparam o imposto devido, relativo ao período de compreendido entre o dia 1º de janeiro ou do mês de início de atividade até o último dia do mês a que se referir o balanço/balancete, com as estimativas já pagas no ano, o que pode resultar em suspensão ou redução do pagamento.

Os balanços/balancetes de suspensão/redução seguem a mesma metodologia de apuração do IRPJ, efetuando-se ajustes ao lucro líquido (adições, exclusões e compensações), para chegar à base de cálculo (Lucro Real) do período abrangido pelo balanço/ balancete. No final do ano, faz-se o ajuste anual, com o cálculo do imposto relativo a todo o ano (de janeiro a dezembro) e após a compensação das estimativas, apura-se a diferença de imposto a pagar (ou o valor do imposto pago a maior, caso as estimativas superem o imposto devido no ajuste anual).

A Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso II, alínea "b" (vide abaixo), determina a aplicação de multa isolada de 50% no caso da pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento por estimativa, deixe de fazê-lo. Cabe, ademais, redução de 50% do valor lançado, quando o pagamento for efetuado no prazo legal de impugnação (art. 44, §3º, da Lei nº 9.430/96).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2a desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Portanto, verificada a insuficiência ou a falta de pagamento dos valores de IRPJ e CSLL devidos por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento incluirá a multa de ofício isolada de 50% aplicada sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, ou na data de encerramento de suas atividades.

A Fiscalização procedeu à recomposição expurgando os efeitos das compensações de saldo negativo utilizados pelo contribuinte para amortizar valores devidos de IRPJ/CSLL mensais sem as correspondentes declarações de IRPJ e CSLL. Assim as diferenças apontadas no pagamento do imposto por estimativa, resultou na multa isolada de 50% sobre os valores devidos.

Por sua vez, a DRJ confirmou o entendimento da fiscalização, constando que, como o contribuinte não pagou as estimativas devidas, a fiscalização agiu conforme devia, aplicando-lhe a multa isolada.

Ressalta que as estimativas foram calculadas mês a mês levando em consideração os valores após deduções e pagamentos. Para os meses de janeiro, fevereiro, março, agosto e setembro, os cálculos foram baseados em balanço/balancete de suspensão e redução, e os demais meses baseado na receita bruta e acréscimos.

Em relação à aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, tenho os seguintes comentários a tecer.

É pacífico neste Colegiado que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nesse sentido, transcrevo a ementa do Acórdão nº 9101-001.307 proferido 1º Turma e utilizado como base para a edição da Súmula nº 105:

(...) MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO 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

Da leitura acima, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Logo, pelo critério da consunção, a falta de pagamento das estimativas deve ser considerada meio de execução do não recolhimento dos tributos devidos ao final do exercício.

Não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes em função da mesma infração. Se as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, encerrado o

ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

Dessa maneira, entendo ser descabida a aplicação da multa concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre a mesma base de cálculo.

Quanto a alegação da multa ser confiscatória, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a lei tributária, questão essa já sumulada, por meio da Súmula nº 2 do CARF.

No tocante a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, entendo o quanto segue.

O art. 161 do CTN, cumulado com o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, constituem os fundamentos sobre os quais se exigem os juros de mora sobre a multa de ofício. Os referidos dispositivos encontram-se adiante transcritos:

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 (...)

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.

Da leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, denota-se que a taxa SELIC deve ser aplicada "sobre os débitos a que se refere este artigo". Por seu turno, o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 dispõe sobre "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal".

Não há, portanto, qualquer dispositivo legal que permita a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício. Note-se que a multa de ofício é uma punição imposta ao contribuinte pelo descumprimento do dever legal de pagar o tributo, isto implica dizer que esta penalidade não é um débito decorrente de tributos e contribuições federais.

Nesse sentido, o professor Luciano Amaro explica que:

"No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, freqüentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio de multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação" (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo. Editora Saraiva, 2006, p. 439/440).

Dessa forma, verifica-se que a multa não tem a finalidade arrecadatória, apenas visa desestimular o comportamento ilícito, enquanto que o tributo é fruto da realização da fato lícito, que tem por objetivo a produção da receita pública.

Entendo, por conseguinte, pela não incidência dos juros sobre a multa de ofício decorrente do descumprimento da obrigação principal tributária, bem como julgo improcedente a cominação da multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e de CSLL não pagas, devendo permanecer, somente, a aplicação da multa de ofício sobre o imposto apurado ao final do ano-calendário e não pago.

4. CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de dar-lhe parcial provimento ao Recurso Voluntário para: **(i)** cancelar a autuação no tocante a compensação indevida relativa a despesa incorrida no ano-calendário de 2000 com o saldo de prejuízo fiscal; **(ii)** afastar a cominação das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL; e **(iii)** determinar a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Voto Vencedor

Flávio Franco Corrêa - Redator designado

Coube-me a incumbência do voto vencedor, que deve versar apenas sobre (i) a compensação indevida, no ano-calendário de 2009 (objeto da autuação), de despesas do ano-calendário de 2000, como se estas tivessem a natureza de prejuízo fiscal, e (ii) a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Passando ao primeiro ponto, vale destacar, antes de tudo, as palavras da Fiscalização, no item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal:

"No curso do procedimento fiscal respaldado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F nº 0718500-2012-00615-1 (procedimento fiscal realizado anteriormente), constatou-se que o contribuinte, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, havia compensado indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, despesas do ano-calendário de 2000 (outro período de competência, portanto), como se saldo de prejuízo fiscal fossem.

O contribuinte, na ocasião, informou que o referido saldo de prejuízo fiscal era oriundo de um contrato assinado em 14/12/2000 com sua entidade fechada de previdência complementar, a Real Grandeza – Fundação de Previdência e Assistência Social, pelo qual assumia dívida desta última (de forma a conter um Déficit Técnico), no montante de R\$ 619.743.121,56.

Verificou-se, então, que a contabilização dessa despesa com sua Fundação de Previdência e Assistência Social, incorrida na competência de 2000, só foi efetivada no ano-calendário de 2009, por meio do registro desse montante de R\$ 619.743.121,56, diretamente no LALUR (do ano-calendário de 2009), a título de prejuízo fiscal.

Registrado equivocadamente esse montante no LALUR (haja vista que uma despesa incorrida na competência de 2000 foi registrada diretamente no ano-calendário de 2009 como prejuízo fiscal), o contribuinte compensou, então, indevidamente, nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, as importâncias de R\$ 263.857.732,59, 198.122.932,95 e 157.762.456,02, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 619.743.121,56."

Por sua vez, a recorrente revela que tal importância decorreu do reconhecimento de dívidas assumidas para com a FRG, advindas da ampliação de benefícios previdenciários a aposentados até 31 de dezembro de 1997. Assim, a contribuição destinada a tal cobertura deveria submeter-se, como declara na peça recursal, à regra fiscal vigente na data em que se reconheceu devedora, isto é, em 14/12/2000, quando assinou o contrato de confissão de dívida. Portanto, é inadmissível que se dê o tratamento de prejuízo fiscal à contribuição correlata à obrigação de cobrir o déficit previdenciário da FRG. Prejuízo, como se sabe, resulta da diferença a favor das despesas, quando estas superam as receitas, ao passo que a contribuição em referência constitui pagamento (devido) de obrigação contratada. Nesse sentido, tratando-se, como efetivamente se trata, de despesa, seu aproveitamento para fins fiscais, reduzindo o IRPJ e a CSLL, curva-se ao regime de competência. Na forma do artigo 6º, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a inobservância a esse regime só empresta fundamento para lançamento de tributo ou diferença de tributo caso acarrete (i) postergação do pagamento do

tributo para exercício posterior àquele em que seria devido, ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Nas circunstâncias do caso concreto, não há que se falar em postergação de tributo, pois, a teor da informação incontroversa à fl. 180, a recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2000, como traduz a DIPJ/2001. Diante disso, a compensação realizada no Lalur reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL no ano-calendário dd 2000, motivo por que deve ser mantida a glosa.

Por fim, quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, cujo afastamento a recorrente reclama, considero que o ponto crucial da dúvida está na redação do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, *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. (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.

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento

ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“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.” (grifei)

Assim, sou da opinião de que a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

“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 dela decorrente.”

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

“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.”

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e

da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas.** Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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 dela decorrente'.

***Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis.** No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)*

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal dos juros sobre a multa aplicada no caso concreto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa