



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

**Processo n°** 19515.008470/2008-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1103-00.648 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de abril de 2012  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** ARMCO DO BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

**PRAZO DECADENCIAL – MULTA**

Ao teor do CTN, art. 113, § 3º, o inadimplemento da obrigação acessória (dever de pagar no vencimento as estimativas de CSLL) converte-a em obrigação principal. Conforme o art. 139 do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal. O art. 150, § 4º, do CTN fala em homologação e extinção do crédito. O prazo decadencial nele contido é inaplicável, entretanto, se inexistir algum pagamento de estimativa de CSLL. Aplicação do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN.

**BALANÇO DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO – ESTIMATIVA**

A Lei 9.430/96 consagrou expressamente o regime jurídico de estimativa ao dever de pagar a CSLL mensalmente. Mesmo que a apuração da CSLL mensal se dê por balanço de suspensão ou redução, e, dessa forma, o valor assim apurado venha a coincidir com o da CSLL efetiva anual – no caso de aplicação do balanço de suspensão ou redução em dezembro – a CSLL devida mensalmente não se confunde com a CSLL efetiva anual, juridicamente. Aquela ainda se coloca sob regime jurídico de estimativa, diversamente do alegado pela recorrente.

**ADIMPLENTO DE ESTIMATIVA POR COMPENSAÇÃO**

Em 2003, a compensação de tributos federais administrados pela Receita Federal já se dava mediante a apresentação da declaração de compensação. Não há nos autos nenhum indicativo de que tenha se processada a satisfação de CSL mensal por compensação com algum indébito tributário, mediante apresentação de declaração de compensação.

**MULTA ISOLADA – LIMITE – 2003**

Sendo a CSLL efetiva inferior à somatória das insuficiências de pagamento da CSLL por estimativa, a multa isolada cominável se limita à calculada

sobre o valor da CSLL efetiva. A pena infligida por vulneração do bem jurídico menor (insuficiências de pagamento de estimativas de CSLL) não pode ser maior que a prevista para a tutela do bem jurídico maior (CSLL efetiva).

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a exigência da multa isolada relativa às estimativas de CSLL do ano-calendário 2003 para R\$ 1.444.024,75, por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes, que votaram pela manutenção integral da multa. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata (Relator), Cristiane Silva Costa e Hugo Correia Sotero. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

Marcos Shigeo Takata – Relator  
(assinatura digital)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e redator designado.  
(assinatura digital)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal direta, a recorrente foi autuada, em 24/12/2008 (fl. 43), e intimada a pagar o crédito tributário constituído relativo à multa isolada incidente sobre estimativas de CSL não pagas referentes aos meses de março a dezembro de 2003 e fevereiro a abril de 2004.

Conforme o termo de verificação fiscal de fls. 33 a 36, a recorrente deixou de pagar total ou parcialmente e/ou declarar em Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTFs) as estimativas de CSL, relativas aos meses supramencionados, registradas nas DIPJs dos anos-calendário 2003 e 2004, como se observa no quadro constante de fl. 34.

Intimada a justificar a insuficiência de pagamento dos valores apurados no período e a ausência de declaração dos mesmos nas DCTFs, a recorrente apresentou esclarecimentos informando que os referidos valores foram objeto de compensação do saldo de IRPJ dos exercícios anteriores. No entanto, não apresentou qualquer comprovação de pedido de compensação, declaração de compensação ou de inclusão dos valores em DCTF.

Pelo exposto, os valores em questão tornaram-se objeto de lançamento de multa de ofício isolada, nos termos dos artigos 835 e 841, do RIR/99, por ter a recorrente infringido os artigos 222, 843 e 858, do RIR/99 cumulado com o art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, alterado pelo art. 14 da Lei 11.488/07, cumulado com o art. 106, II, “c”, da Lei 5.172/66.

### DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com os lançamentos, a recorrente apresentou em 23/01/2009 impugnação de fls. 45 a 69, alegando, em síntese, o que segue.

Preliminarmente, pela decadência do prazo para constituição do crédito tributário. Apresenta tabela à fl. 51 com as datas dos fatos geradores, entre 31/03/2003 e 30/11/2003, alegando ter sido intimada regularmente em 24/12/2008, e, portanto, sujeitando-se todos os lançamentos anteriores à data de 24/12/2003 à decadência. Requer sejam excluídos dos autos os referidos lançamentos.

No mérito.

Discorda do entendimento adotado pelo fisco sobre o fato de que as DIPJs e os demais documentos apresentados tenham levado à conclusão de que não houve o pagamento dos valores apontados na fl. 55, entendendo que o resultado foi apenas consolidar infrações e aplicação de multa a que não deu causa.

Aponta, ainda, a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais – prejuízo ocorrido entre 2001 e 2003 – nos termos do art. 35 da Lei 8.981/95, apurados na demonstração do Lucro Real, atualizados monetariamente pela SELIC. Assim, a recorrente apenas procedeu à quitação de tributos pela via da compensação, inexistindo inadimplemento. Afirma ter

realizado sua gestão tributária com base em balanço/balancete de suspensão/redução, o que diferencia da forma de apuração do IR por estimativa.

Esclarece que, por mero erro de procedimento, foi lançado nas DCTFs relativas aos trimestres de 2003 e 2004 a forma de tributação por lucro real/estimativa, quando o correto seria ter apresentado a tributação apurada por lucro real/balanço/balancete de suspensão/redução no trimestre, não tendo, portanto, ocorrido qualquer lesão ao fisco. Afirma não ter deixado de honrar a responsabilidade pelo pagamento tributário, ao contrário, as compensações exaradas demonstram claramente o seu cumprimento.

Aponta vício insanável nos autos de infração, vez que se confrontados os valores cobrados pelo fisco e os que foram pagos pelo contribuinte, resta inequívoca a extinção do crédito tributário.

Afirma que são indevidos a aplicação penas acessórias de multa e juros moratórios, tendo em vista que não teria agido com dolo ou culpa, vez que não houve intenção de praticar ato lesivo.

Entende não poderem ser impostos ao contribuinte a multa e os juros moratórios sobre as multas, relacionadas no total do crédito tributário constituído no auto de infração.

#### **DA DECISÃO DA DRJ**

Em 5/06/2009, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo I, por maioria de votos, considerar procedente em parte o lançamento, conforme decisão de fls. 856 a 872, com o entendimento que segue.

Preliminarmente, é procedente, em parte, o argumento de decadência suscitado pela recorrente.

Observa-se que houve pagamento nos meses de abril, maio, julho, agosto, setembro outubro e novembro de 2003. Assim, a contagem do prazo decadencial deste período se dará de acordo, conforme, conforme disposto no art. 150, *caput*, §§ 1º e 4º, do CTN. Portanto, os últimos dias dos meses de abril, maio e julho a novembro de 2008, são a data limite de constituição do crédito tributário para os respectivos meses. Tendo em vista que apenas em 24/12/2008 a recorrente foi devidamente cientificada, resta decaída a parcela da multa isolada calculada sobre as estimativas devidas nos referidos meses.

Quanto aos fatos geradores ocorridos nos últimos dias dos meses de março, junho e dezembro de 2003 e fevereiro e março de 2004, onde não ocorreu qualquer pagamento das estimativas, a contagem para o prazo decadencial inicia-se após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsão do art. 173, I, do CTN. Dessa forma, as datas limites de constituição de crédito tributário seriam, respectivamente 31 de dezembro de 2008 e 31 de dezembro de 2009. A julgar pela data em que a recorrente foi cientificada, 24/12/2008, não restou decaída a parcela da multa isolada.

No tocante ao mérito, cumpre esclarecer que a recorrente informou nas DIPJs apresentadas que havia calculado as estimativas de CSL do período aduzido com base em balanço/balancete de suspensão/redução, conforme consta da ficha 16 da DIPJ-2003, às fls. 12 a 15 e fls. 299 a 302; e ficha 16 da DIPJ-2004 às fls. 23 a 26 e fls. 167 a 170.

Fez constar a mesma informação também nas DCTFs retificadoras que apresentou referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2003 e ao 1º de 2004, fls. 842 a 855; só não o fez na DCTF relativa ao 1º semestre de 2003 pelo fato de não ter declarado as estimativas devidas deste período.

E, ainda, ao contrário do que defendido pela recorrente, entende-se que o mero erro de preenchimento nas declarações nas DCTFs não invalidaria o lançamento, sendo possível ser somente uma declaração incorreta dos valores devidos a título de estimativa.

Sobre os balanços/balancetes de suspensão/redução que alega ter utilizado para cálculo das estimativas dos anos-calendário de 2003 e 2004, cabe ressaltar que não foram encontradas provas ou indícios de que tenham sido elaborados de acordo com o que previsto pelas legislações comerciais e fiscais, tampouco que tenham sido transcritos no Livro Diário. O que há são somente DIPJs e DCTFs confirmando os valores declarados que serviram como base para o lançamento de ofício dos quais aqui se trata.

Também não se pode admitir que a recorrente tenha extinguido as estimativas devidas com compensações com saldos negativos de CSL apurados em períodos anteriores.

Isto porque a forma por ela utilizada não esteve de acordo com as previsões legais para a compensação tributária federal regulada pelo art. 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pelas Leis 10.637/02/02 e 10.833/03, vigente à época dos fatos geradores: não há qualquer prova ou indício de que a recorrente tenha apresentado à Receita Federal declarações de compensação.

Restou comprovado, portanto, que as estimativas de CSL devidas referentes aos anos-calendário de 2003 e 2004 não foram extintas quer por pagamento, quer por compensação.

No tocante à cobrança de multa e juros moratórios sobre aquela, cumpre esclarecer que não houve qualquer cobrança dos mesmos sobre a multa isolada no auto de infração. Ainda que seja legítima, de acordo com o que previsto nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96, não há, ainda, no auto de infração, o acréscimo de juros sobre a parcela referente às multas. Este acréscimo será apurado a partir da data do vencimento das multas.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em recurso voluntário de fls. 877 a 902, a recorrente reitera o ponderado na impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Marcos Shigeo Takata – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

A recorrente invoca decadência das multas isoladas referentes a períodos anteriores a 24/12/03, vez que o lançamento se aperfeiçoara em 24/12/08, sendo aplicável o art. 150, § 4º, do CTN, independentemente de algum pagamento existir, porquanto o que se homologa é a atividade, e não o pagamento.

Sobre a aplicabilidade da homologação tácita do art. 150, § 4º, do CTN e, assim, de sua contraface, o prazo decadencial nele contido, para multas isoladas, já me manifestei no Acórdão nº 1103-00.598, do qual fui relator:

*É evidente que o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º, do CTN é aplicável às multas.*

*Ao teor do CTN, art. 113, § 3º, o inadimplemento da obrigação acessória (dever de pagar no vencimento as estimativas de IRPJ) converte-a em obrigação principal. Ainda, conforme o art. 139 do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, e, na dicção do art. 142 do CTN, o crédito tributário compreende a penalidade aplicável – ainda que a linguagem do CTN seja criticável. E o § 4º do art. 150 do CTN fala “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”, com o decurso de 5 anos do fato gerador, ao estabelecer a homologação tácita, contraface da decadência do “direito” de lançar.*

*Ademais, suponha-se o caso de pagamento parcial do tributo – como é o caso dos autos, embora a questão da decadência não se refira à multa proporcional. Ao ser lavrado o auto de infração com exigência do principal e de multa de ofício (como a proporcional), seria considerado o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN? Claro que não; inclusive quanto à multa cominada. Seria aplicável o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.*

*É evidente que o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º, do CTN é aplicável às multas. (grifamos)*

Sobre a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, mesmo sem algum pagamento, faz-se necessário reconhecer o entendimento veiculado pelo STJ, em sede de procedimento repetitivo.

Sucedee que, em face do art. 62-A, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF 256/09, com a alteração da Portaria MF 586/10), o julgamento no CARF se subordina ao proferido pelo STJ, em procedimento repetitivo,

conforme o art. 543-C do CPC – bem como ao emanado pelo STF, em julgamento de RE sob repercussão geral, nos termos do art. 543-B do CPC.

O julgamento do REsp 973.733/SC foi afetado ao procedimento repetitivo, tendo como relator o Ministro Luiz Fux.

No acórdão a esse REsp, o STJ consagrou a exegese de que o art. 150, § 4º, do CTN só é aplicável caso haja algum pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação; do contrário, o prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN.

Entretanto, o mesmo acórdão do STJ, em seu dispositivo, embora faça remissão ao art. 173, I, do CTN, proclama que o termo *a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador! Ora, este prazo não condiz com o do art. 173, I, do CTN, pelo qual o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nem com o do art. 150, § 4º, do CTN.

Em que pese o dislate redacional contido no referido acórdão do STJ, em sede de procedimento repetitivo, diante da expressa referência ao art. 173, I, do CTN, inclusive com citações doutrinárias, parece-me que a melhor interpretação do dispositivo do acórdão é o de reconhecer a aplicabilidade do art. 173, I, nos termos do CTN, pois a literalidade redacional do contido no mesmo dispositivo *não tem ponto nenhum* com termo inicial previsto em algum artigo do CTN.

Posto isso, conforme já constatado pelo órgão julgador a quo, em consulta ao Sistema SINAL08, houve pagamento da CSL por estimativa quanto aos meses de abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2003. Segue daí ter sido reconhecido o fenômeno decadencial em relação às multas isoladas correspondentes a tais CSL mensais por estimativa, com aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Entendimento do órgão julgador de origem que não merece reparos, de modo que sobre a questão da decadência invocada na peça recursiva, nego provimento.

A recorrente articula erro na determinação da base de cálculo, porquanto as estimativas de CSL, quando não pagas, foram adimplidas por compensação com saldos negativos. Isso, em que pese, em sua peça recursiva lançar confusão entre saldos negativos e estoque de prejuízos fiscais (a bem ver, estoque de bases negativas de CSL). Apesar da confusão lançada pela recorrente, que, nesse sentido, traz planilhas da apuração das bases negativas de CSL, nota-se que, a bem ver, a compensação efetivamente veiculada cuida dos saldos negativos – até porque, diversamente do alegado, bases negativas de CSL não são “selicadas”, tampouco os prejuízos fiscais.

O primeiro equívoco da recorrente é *segregar* o regime de pagamento de CSL mensal por *estimativa* do pagamento mensal de CSL com base no *balanço de suspensão ou redução*.

A Lei 9.430/96 consagrou expressamente o *regime jurídico de estimativa* quanto ao *dever de pagar a CSL mensalmente* – para aqueles que não apuram o lucro presumido, arbitrado, ou lucro real trimestral. Assim, aos que optarem pela apuração do lucro real anual – e, pois, da base de cálculo da CSL anual – há o dever de pagar o IRPJ e a CSL mensalmente sob o regime de estimativa. Isso significa que, no caso, a CSL apurável e pagável mensalmente é estimativa, e não a CSL efetiva.

Mas e aos que apuram a CSL mensal por balanço de suspensão ou redução? Igualmente, a CSL assim apurada e devida se coloca sob o *regime jurídico de estimativa*. Ainda que o valor da CSL dessa forma apurada venha a *coincidir* com a CSL efetiva anual – caso de aplicação do balanço de suspensão ou redução em dezembro – a CSL devida mensalmente *não se confunde* com a CSL *efetiva anual, juridicamente*.

É isso que não resulta compreendido pela recorrente.

Mesmo a apuração da CSL mensal com base no balanço de suspensão ou redução, ela *não é CSL efetiva*, mas *estimativa de CSL*. Nesse sentido é expresso o art. 2º, *caput*, da Lei 9.430/96, ao falar da base de cálculo estimada, fazendo expressa remissão ao art. 35 da Lei 8.981/95, que cuida do balanço de suspensão ou redução. E o título do art. 2º, como do art. 6º (tributo efetivamente devido, para quem o apura anualmente, com dever de pagamento mensal), é “Pagamento por Estimativa”. E o art. 28 da Lei 9.430/96 estende esses preceitos à CSL.

Pode-se discutir se os pagamentos mensais de IRPJ e de CSL, *antes* da Lei 9.430/96, precisamente, sob a égide da Lei 8.981/95 eram tributos efetivos ou não, já que persistia o dever de apuração anual. Mas, com a Lei 9.430/96, essa discussão *deixa de existir*, com a expressa consagração do dever de pagar mensalmente o IRPJ e a CSL como estimativas desses tributos, *ainda que apurados com base em balanço de suspensão ou redução*.

E como se dá a opção pela apuração anual da CSL? Por meio do pagamento mensal da CSL – ou seja, do pagamento da CSL sob o regime jurídico de estimativa. É o caso da recorrente, a diverso senso do alegado por ela.

Pois bem. A partir da MP 66/02, convertida na Lei 10.637/02 a compensação de tributos federais administrados pela Receita Federal passou a se dar mediante a apresentação da declaração de compensação, ao se dar nova redação ao art. 74 da Lei 9.430/96.

Ora, não há nos autos *nenhum indicativo* de que tenha se processada a satisfação de CSL mensal por compensação com algum indébito tributário, mediante apresentação de *DCOMP*. Nem mesmo há indicação de compensação no regime anterior – o que nem seria o caso, porquanto as CSL mensais são de 2003 e 2004 – em que aquela se processava na escrituração contábil do contribuinte, e simplesmente indicada nas DCTFs, tratando-se de compensação com indébitos tributários de mesma natureza.

Nego provimento, pois, sobre essa questão alegada pela recorrente.

Outra questão que se põe é o limite da aplicação das multas isoladas.

Particularmente, minha intelecção é a de que a multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 só tem ocasião antes do prazo de vencimento da CSL efetiva, ou seja, até o último dia útil de março do ano-calendário seguinte ao da apuração, conforme o art. 6º, § 1º, I c/c o art. 28, da Lei 9.430/96. A partir de então, a multa aplicável é a prevista para a proteção do bem jurídico maior, a CSL efetiva, a multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, deixando de haver espaço jurídico para incidência da apenação por ofensa ao bem jurídico *contido* no outro bem jurídico tutelado, o tributo devido efetivo.

Entretanto, como se trata de entendimento vencido neste Colegiado, curvo-me à interpretação aqui dominante quanto a sua aplicabilidade sem restrição temporal, a não ser pelo fenômeno decadencial.

Superado esse ponto, é necessário se verificar, a meu ver, se a recorrente apurara nos anos-calendário de 2003 e de 2004 *bases negativas de CSL* ou *CSL efetivamente devidas* (CSL anual) e em que montante.

Sucedede que, tendo-se apurado base negativa de CSL, não vejo como se possa aplicar a multa isolada por falta de pagamento das estimativas mensais de CSL. Se não há lugar para apenar por vulneração do *bem jurídico maior tutelado*, a CSL efetiva, não há lugar para apenar por ofensa ao conteúdo daquele.

Por outro lado, se a CSL efetiva for *inferior à somatória* das insuficiências de pagamento da CSL por estimativa, entendo que a multa cominável se limita à calculada sobre o valor da CSL efetiva. Em outras palavras, esse é o “teto” da multa aplicável. Mais uma vez, a pena infligida por vulneração do bem jurídico menor *não pode ser maior* que a prevista para a tutela do bem jurídico maior.

Compulsando os autos, vejo que a CSL efetiva do ano-calendário de 2003 é de R\$ 2.888.049,50, segundo a linha 39 da ficha 17 da DIPJ/04 (fl. 27). Esse valor é *inferior* à base de cálculo total para aplicação das multas isoladas. O montante integral das multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2003 é de R\$ 3.054.966,51 (base de cálculo total de R\$ 6.109.933,02).

Por conseguinte, reputo que o total das multas isoladas *deve ser reduzido para R\$ 1.444.024,75* (R\$ 2.888.049,50 x 50%).

Já, a CSL efetiva do ano-calendário de 2004 é de R\$ 903.832,09, conforme linha 38 da ficha 17 da DIPJ/05 (fl. 16). A base de cálculo total das multas isolada é menor do que aquele valor. Dessa forma, é de prevalecer o valor das multas isoladas exigidas.

Por fim, resta a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Quanto a esta questão, já tive oportunidade de enfrentá-las por diversas vezes. Pois bem.

O art. 61, *caput* e § 3º, da Lei 9.430/96 dispõe:

**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.**

(...)

**§ 3.º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do**

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

O *caput* do art. 61 ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis se referir, a meu ver, a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições, na linguagem do preceito).

Ou seja, o *caput* do art. 61 quis se referir a débitos correspondentes a tributos (e contribuições) - que são os débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições) - e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos.

A chancelar tal entendimento milita o próprio *caput* do art. 61 em questão, pois nele é previsto que sobre tais débitos incide multa de mora (a penalidade).

Se o que o *caput* do art. 61 quis dizer com o uso do termo “decorrentes” foi débitos decorrentes de fatos geradores de tributos, e assim é como vejo, a expressão “decorrentes” constitui erro.

Débitos decorrentes de fatos geradores tributários são os tributos (e contribuições, na fala do preceito). É dizer, tributos já são os débitos. Nessa linha, o *caput* do art. 61 deve ser lido: os débitos para com a União de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ... serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Portanto, como já dito, o *caput* do art. 61 se refere a débitos de tributos (e contribuições, conforme o preceito), os quais são acrescidos de multa de mora<sup>1</sup>.

O § 3º do art. 61 prevê que os débitos de que trata este artigo são acrescidos de multa de mora. Os débitos em questão são os ora mencionados (tributos). São os débitos referidos no *caput* do art. 61. A multa de mora é *consequência* prescrita no *caput* para os débitos nele referidos.

Se o legislador quisesse que os juros de mora incidissem também sobre multa de mora ele assim teria previsto, tal como quis fazer e fez para o lançamento de multa de mora previsto no art. 43 da mesma lei. Aí ele previu que sobre a multa de mora ou sobre os juros de mora ou sobre dos dois, constituídos (lançados) sem tributo, incidem juros de mora a partir do 1º dia do mês seguinte ao do vencimento do lançamento.

Portanto, seja numa interpretação lógica, seja numa interpretação sistemática, sobre a multa de mora - consequência prevista no *caput* aos débitos nele referidos - prevista no art. 61 não incidem juros de mora à taxa Selic.

Ora, se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios à taxa Selic ao teor do art. 61 da Lei 9.430/96, com igualdade de razões, não se hão de aplicar tais juros sobre a multa de ofício, porquanto ambas apresentam o mesmo caráter punitivo ou apenatório.

Aliás, incidem juros moratórios na forma do § 3º do art. 61 sobre os débitos de que trata o *caput* do art. 61, *i.e.*, sobre tributos (e contribuições) – jamais sobre multa de ofício, até porque se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de se ter de concluir que esse artigo prevê a incidência de multa de mora sobre multa de ofício.

<sup>1</sup> Aliás, nem juros nem multa decorrem de tributos; eles decorrem da falta de pagamento de tributos - como também já se havia dito.

Isso porque, sobre os débitos a que se refere o art. 61, é prevista a aplicação da multa de mora (além dos juros de mora à taxa Selic).

Já, o art. 43 da Lei 9.430/96 tem a seguinte dicção:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora**, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, **incidirão juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Numa interpretação lógica e sistemática, entendo que a multa referida no art. 43 é a multa de mora, pois a multa de ofício, ainda que aplicada isoladamente, é prevista no art. 44 da mesma lei.

O art. 43 da Lei 9.430/96, nesse sentido, reforça, a meu ver, o entendimento sobre o alcance do art. 61 dessa lei: segundo o art. 43 da Lei 9.430/96, se o auto de infração for lavrado para exigência isolada de multa de mora, aí sim é prevista a incidência de juros à taxa Selic, mas a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da multa de mora exigida.

Em razão disso tudo, não vejo como serem aplicáveis juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

De outra parte, o CTN utiliza a expressão “crédito tributário” com conotações diversas: ora para conceituá-lo como o tributo e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como tributo – é o caso, por ex., do art. 164 do CTN:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, **nos casos**:*

*I - de recusa de recebimento, ou **subordinação deste ao pagamento** de outro tributo ou **de penalidade**, ou ao cumprimento de obrigação acessória;*

*II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;*

*III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.*

*§ 1º. A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.*

*§ 2º. Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, **cobra-se o crédito** acrescido de juros de mora, **sem prejuízo das penalidades cabíveis**.*

Se o art. 164 do CTN diz que cabe consignar judicialmente a importância do “crédito tributário” quando há *subordinação de seu recebimento* ao pagamento de *penalidade*, o “crédito tributário” é aí empregado no sentido de *tributo*, *sem incluir a penalidade pecuniária*.

O mesmo se entrevê no art. 161, *caput*, do CTN:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

O *caput* do art. 161 dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o “crédito tributário”, sem prejuízo da incidência das penalidades cabíveis.

Logo, o “crédito tributário” é utilizado aqui como sinonímia de tributo - pois *sobre tal crédito é que incidem as penalidades cabíveis*, além dos juros de mora.

O § 1º do art. 161 do CTN, evidentemente, subordina-se ao *caput* do dispositivo. Outrossim, também não vejo como ser aplicável à multa de ofício os juros de mora previstos no § 1º do art. 161 do CTN (juros de 1% ao mês), porquanto, como visto, o *caput* do art. 161 do CTN se refere a crédito tributário como tributo (e só).

Pelas razões e nos termos postos, dou provimento ao recurso para afastar a exigência de juros de mora sobre as multas de ofício, pelas razões e nos termos postos.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial, para reduzir a exigência das multas isoladas relativas às estimativas de CSL de 2003 para R\$ 1.444.024,75, e excluir os juros de mora sobre as multas de ofício.

É o meu voto.

Marcos Shigeo Takata  
(assinatura digital)

## Voto Vencedor

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Redator designado

O relator, com o brilho habitual, votou pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Neste particular, penso de modo diverso.

O CTN – Código Tributário Nacional determina, no art. 161, a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Na definição de crédito tributário, incluem-se as multas, conforme o comando do art. 139 do referido Código.

Os art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96 prescrevem a aplicação da taxa Selic como juros de mora aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

A exceção se restringe à multa de mora, por disposição expressa do art. 16, parágrafo único, do Decreto-lei 2.323/1987 e art. 6º do Decreto-lei 2.331/1987, reproduzidos no art. 953, §2º, do RIR/1999.

Vê-se, pois, que incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Em tudo o mais, acompanho o voto do relator.

Aloysio José Percínio da Silva  
(assinatura digital)