



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

**Processo n°** 19515.008470/2008-13  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1103-000.901 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Embargante** DELEGADO DA DERAT/SÃO PAULO  
**Interessado** ARMCO DO BRASIL S.A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2003, 2004

**OMISSÃO - RECURSO DE OFÍCIO - ERRO MATERIAL - INVERSÃO DE VALORES**

Embargos manejados pelo Delegado da Derat/São Paulo para possibilitar a correta execução do acórdão embargado. Decadência quanto ao lançamento das multas isoladas referentes às estimativas de CSLL de abril, maio, julho a novembro de 2003. Recurso de ofício negado, enchendo-se o vazio da omissão no dispositivo. Erro material com inversão de valores das CSLL efetivas de 2003 e de 2004, a qual, corrigida, leva à redução das multas isoladas para R\$ 451.916,04, correspondente a 50% da CSL efetiva de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, DAR provimento aos embargos, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso de ofício e para reduzir a exigência das multas isoladas relativas às estimativas de CSLL de 2003 para R\$ 451.916,04, passando a ser este o dispositivo do acórdão embargado, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator.

Processo nº 19515.008470/2008-13  
Acórdão n.º **1103-000.901**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.034

---

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Manoel Mota Fonseca e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

## 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. Afirmar 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. Afirmar 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.

Afirmar 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 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 notificada, 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 DIPJ2003, 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.

Deduz que é legítima a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício, acréscimo que 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.

## DO ACÓRDÃO DO CARF

Em sessão do dia 10/4/2012, a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, mediante o Acórdão nº 1103-00.648, de minha relatoria, por maioria de votos, deu 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. 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. A seguir o entendimento proferido.

A recorrente invocou 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, apresentou-se excerto do Acórdão nº 1103-00.598, também de relatoria do Conselheiro Marcos Shigueo Takata:

*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, afirmou-se ser necessário reconhecer o entendimento veiculado pelo STJ, em sede de procedimento repetitivo.

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, entendeu-se 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.

Entendimento do órgão julgador de origem ao qual não foram realizados reparos, de modo que foi negado provimento sobre a questão da decadência invocada na peça recursiva.

A recorrente articulou erro na determinação da base de cálculo, porquanto as estimativas de CSL, quando não pagas, foram adimplidas por compensação com saldos negativos. Isso, apesar de em sua peça recursiva lançar confusão entre saldos negativos e estoque de prejuízos fiscais (a bem ver, estoque de bases negativas de CSL). Em que pese a confusão lançada pela recorrente, que, nesse sentido, apresentou planilhas da apuração das bases negativas de CSL, verificou-se que 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 foi 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.

Aos que apuram a CSL mensal por balanço de suspensão ou redução, a CSL 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.

Isso não resultou 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.

Seria possível 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.

A opção pela apuração anual de CSL se dá 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.

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.

Não se verificou dos autos nenhum indicativo de que tenha se processado 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 débitos tributários de mesma natureza.

Nesse sentido, negou-se provimento sobre essa questão alegada pela recorrente.

Outra questão que se pôs foi o limite da aplicação das multas isoladas.

Observou-se 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, por se tratar de entendimento vencido neste Colegiado, utilizou-se a interpretação dominante quanto a sua aplicabilidade sem restrição temporal, a não ser pelo fenômeno decadencial.

Superado esse ponto, outro que se coloca é 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.

Tendo-se apurado base negativa de CSL, não seria possível 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, entende-se 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.

Dos autos se verificou que a CSL efetiva do ano-calendário de 2003 foi 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 foi de R\$ 3.054.966,51 (base de cálculo total de R\$ 6.109.933,02).

Por conseguinte, reputou-se 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 foi 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. Devendo, dessa forma, prevalecer o valor das multas isoladas exigidas.

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

Quanto a esta questão, 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 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 a expressão “decorrentes” constitui erro.

Débitos decorrentes de fatos geradores tributários são os tributos (e contribuições, na fala do preceito), ou seja, 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 os 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.

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 há 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.

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).

<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, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 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 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, se verificou 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 se considerou serem aplicáveis 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, foi dado 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, foi dado 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.

Nos seguintes termos o voto vencedor:

*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.*

## DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

O Delegado da Derat/São Paulo apresentou embargos de declaração de fls. 1128 a 1130, arguindo, em síntese, o que segue.

Após colacionar excerto do acórdão embargado que trata do limite ao qual a multa isolada estaria sujeita, asseverou ter ocorrido “lapso manifesto” acerca dos valores apurados a título de CSL efetiva nos anos-calendário de 2003 e 2004. E afirmou:

*Da análise das DIPJ juntadas aos autos, constata-se que a CSLL devida no ano calendário de 2003 corresponde ao montante de R\$ 903.832,09 ao invés de R\$ 2.888.049,50 (linha 37 da Ficha 17 da DIPJ 2004, ano calendário 2003, fls. 16), já a contribuição efetiva do ano calendário de 2004 corresponde ao montante de R\$ 2.888.049,50 ao invés de R\$ 903.832,09 (linha 39 da Ficha 17 da DIPJ 2005, ano calendário 2004, fls. 27), portanto, no Acórdão houve a inversão do limite tributável entre 2003 e 2004 alterando assim o valor da multa a ser mantida.*

Acrescentou, ainda, que não houve menção no acórdão recorrido sobre o recurso de ofício. Em que pese o fato de a decadência – matéria objeto da exoneração – “ter sido objeto de julgamento no recurso voluntário”.

Pelo exposto, requereu a manifestação do colegiado sobre o vício apontado, com o fim de possibilitar a correta execução e cumprimento da decisão embargada

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Takata

Como se viu do relatório, trata-se de embargos opostos pelo Delegado da Derat/São Paulo, que é o órgão encarregado pela liquidação e execução do acórdão do CARF.

Vê-se do pedido que os embargos manejados se preordenam a possibilitar a correta execução e cumprimento da decisão embargada.

Impõe-se o conhecimento dos embargos, pela dúplici razão: potencialidade do vício acusado, e oposição para execução correta do acórdão embargado.

Sobre a legitimidade ativa para essa espécie recursiva, bem como sobre os limites para tanto, em relação ao Delegado do órgão competente para liquidação e execução de acórdão do CARF, transcrevo excertos do que tive ocasião de dizer (“Questões Controvertidas no Processo Administrativo Fiscal – CARF”. Coordenador, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 18, 2012, pp. 512 e 513):

*8.8. Num primeiro momento, parece-nos que a legitimidade para embargos de declaração conferida ao Titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão deve considerar a competência atribuída a esse órgão, conforme o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (aprovado pela Portaria MF 587/10).*

(...)

*8.12. Posto o texto no contexto, parece-nos que o sentido lógico para atribuição de legitimidade processual para o Titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão é reservada à existência de omissão, contradição ou obscuridade que inviabilize ou provoque dúvidas (a dúvida é mera consequência da obscuridade ou da contradição existentes<sup>2</sup>) à execução do acórdão, incluindo-se aí a liquidação. Esse sentido igualmente é o que parece defluir da ponderação sistemática dos elementos intra-sistêmicos.*

(...)

*9. Num segundo momento, o alcance da legitimidade para embargos declaratórios conferido ao Titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão merece ser apreciado com base no princípio da unirrecorribilidade, à luz da isonomia processual e da plena legitimidade processual do Procurador da Fazenda Nacional junto ao CARF.*

(...)

2 Como ensina José Carlos Barbosa Moreira, op. cit., pp. 551 e 552.

9.2. *Sob esse aspecto, também, parece-nos que a legitimidade do Titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão restringe-se à existência de omissão, contradição ou obscuridade que inviabilize ou “prejudique” a execução do acórdão, incluindo-se aí a liquidação.*

Pois bem. Assiste razão ao embargante.

Reconheço o equívoco cometido no acórdão embargado.

Como se vê da fl. 1.099, no voto do acórdão embargado, faz-se remissão à linha 39 da ficha 17 da DIPJ/04, com indicação da fl. 27, e à linha 38 da ficha 17 da DIPJ/05, com indicação da fl. 16.

Isso, para se dizer que a CSL efetiva do ano-calendário de 2003 foi de R\$ 2.888.049,50, valor inferior ao total da base de cálculo da aplicação das multas isoladas; e que a CSL efetiva do ano-calendário de 2004 foi de R\$ 903.832,09, valor maior que o total da base de cálculo utilizada para aplicação das multas isoladas.

Assim, reconheceu-se que o total das multas isoladas para o ano-calendário de 2003 deve ser reduzido de R\$ 3.054.966,51 [R\$ 6.109.933,02 (total da base de cálculo das multas isoladas) x 50%] para R\$ 1.444.024,75 (50% de R\$ 2.888.049,50), com manutenção do valor total das multas isoladas para o ano-calendário de 2004.

Houve inversão na indicação dos valores das CSL efetivas de 2003 e de 2004, com inversão das fls. identificadas:

- a CSL efetiva do ano-calendário de 2003 foi de R\$ 903.832,09, conforme a linha 38 da ficha 17 da DIPJ/04 (fl. 16);

- a CSL do ano-calendário de 2004 foi de R\$ 2.888.049,50, segundo a linha 39 da ficha 17 da DIPJ/05 (fl. 27).

Reconhecida essa inversão de valores, impõe-se a correção da redução das multas isoladas infligidas em relação ao ano-calendário de 2003.

Como havia dito no voto do acórdão embargado, a base de cálculo total das multas isoladas foi de R\$ 6.109.933,02 (somatória dos valores constantes na 2ª coluna do quadro do Termo de Verificação Fiscal de fl. 36; que é igual à somatória do demonstrativo de apuração de fl. 37 multiplicado por 2; e que é igual à somatória dos valores do auto de infração de fl. 40 multiplicado por 2).

Porquanto a CSL efetiva do ano-calendário de 2003 foi de R\$ 903.832,90 (e não de R\$ 2.888.049,50, que foi a CSL efetiva de 2004), o total das multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2003 deve ser reduzido para R\$ 451.916,04 (R\$ 903.832,90 x 50%).

Já as multas isoladas referentes ao ano-calendário de 2004 permanecem não redutíveis.

O total da base de cálculo delas monta R\$ 217.775,78: somatória dos valores da 2ª coluna do quadro do Termo de Verificação Fiscal de fl. 36; que é igual à somatória do

demonstrativo de apuração de fl. 38 multiplicado por 2; e que é igual à somatória dos valores do auto de infração de fls. 40 e 41. A CSL efetiva do ano-calendário de 2004 foi de R\$ 2.888.049,50 (e que, no voto embargado, havia sido invertido com o valor da CSL efetiva de 2003, *i.e.*, informado tal valor como desse ano, e o do ano-calendário de 2004 como o de 2003). Incabível a redução das multas isoladas quanto ao ano-calendário de 2004, porquanto o total da base de cálculo de tais multas não supera a CSL efetiva desse ano-calendário.

Por fim, há a questão da suposta omissão quanto ao recurso de ofício do acórdão da 1ª Turma da DRJ/São Paulo I.

A exoneração superou o patamar de R\$ 1.000.000,00 (fls. 858 e 872).

Ela decorre do reconhecimento da decadência do lançamento das multas isoladas quanto às estimativas de CSL de abril, maio, julho a novembro de 2003, em relação às quais houve pagamento, como se vê das telas do sistema SINAL08 – fls. 834 a 840. A ciência do lançamento se dera em 24/12/08 (fl. 43).

Embora nos fundamentos<sup>3</sup> houvesse dito que esse entendimento do órgão julgador *a quo* não merece reparos, com a aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, não houve manifestação sobre isso no dispositivo do acórdão embargado.

Cabe reconhecer a omissão no dispositivo, enchendo-se o vazio com a negativa de provimento ao recurso de ofício, pelas razões ora expostas e já deduzidas no acórdão embargado.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento aos embargos, com efeitos infringentes, para negar provimento ao recurso de ofício e para reduzir a exigência das multas isoladas relativas às estimativas de CSL de 2003 para R\$ 451.916,04, passando a ser este o dispositivo do acórdão embargado.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 11 de julho de 2013

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator

---

<sup>3</sup> Erro material ora corrigido por se ter referido a abril, maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro.



Processo nº 19515.008470/2008-13  
Acórdão n.º **1103-000.901**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.049

---

CÓPIA