



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

**Processo n°** 16327.001830/2008-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.063 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2013  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** Banco JP Morgan S/A  
**Recorrida** Fazenda Nacional

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

Ano-calendário: 2005

**JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. INDEDUTIBILIDADE.**

Os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente e dos juros de mora sobre eles incidentes só podem ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de *valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a...prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos.*

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. INCABÍVEL.**

Em face da regra de competência do art. 62-A do RICARF, há que se adotar o entendimento fixado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no REsp 1149022/SP, para, então, exonerar a contribuinte da multa de mora na imputação feita pela autoridade lançadora.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.**

A remissão feita, pelo **caput** do art. 30 da Lei n° 10.522/02, aos débitos referidos no art. 29 do mesmo diploma legal, alcança apenas a expressão *"débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União"*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado, para: a) manter integralmente o item da autuação referente à base tributável de CSLL no valor de R\$ 25.345.703,84, vencidos os conselheiros Guilherme Pollastri e Valmir Sandri, que exoneravam esta parcela do lançamento; b) reduzir R\$ 6.204,75 do item da autuação referente ao

lançamento de R\$ 11.624,61 a título de CSLL, restando assim devido R\$ 5.419,86, sobre os quais deverão incidir os consectários legais, vencidos os conselheiros Eduardo de Andrade e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que negavam provimento; c) manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, vencidos os conselheiros Márcio Frizzo e Guilherme Pollastri, que exoneravam da incidência.

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

EDITADO EM: 16/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Andrade, Luiz Tadeu Matosinho, Valmir Sandri, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri e Alberto Pinto Souza Junior.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n° 16-35.717 da 8ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa assim dispõe:

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

Ano-calendário: 2005

**INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.**

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em anulação ou cancelamento do auto de infração.

**BASE DE CÁLCULO. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR MEDIDAS JUDICIAIS E RESPECTIVOS JUROS. INDEDUTIBILIDADE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais não podem ser deduzidos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Os juros de mora incidentes sobre tais tributos e contribuições, acessórios a estes, seguem a mesma norma de dedutibilidade.

**INCONSTITUCIONALIDADE/ ILEGALIDADE DE NORMAS.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade de normas.

**JUROS DE MORA.TAXA SELIC.**

Cabimento dos juros determinados pela taxa Selic, com base na lei 9.065/95, art. 13.

**POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE CSLL. MULTA DE MORA. CABIMENTO.** A multa de mora não pode ser afastada com fundamento na figura da denúncia espontânea ou no § 7º do art. 6º do decreto-lei 1.598/77, pelo fato de ser exigida automaticamente do contribuinte a partir do momento

em que este incorre no atraso de suas obrigações fiscais, por força de expressa disposição legal.

Na sua peça recursal, o contribuinte aduz as seguintes razões de defesa:

a) que as despesas a título de juros incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa por depósito ou medida judicial não se caracterizam como provisões, mas, sim, como despesas efetivas, logo, houve evidente equívoco na fundamentação da autuação em questão;

b) que os tributos não recolhidos possuem natureza contábil de passivos efetivos, decorrentes de obrigações tributárias instituídas por lei, não meras contingências passivas, ou provisões, de modo que o fato narrado pelo Sr. Agente Fiscal e equivocadamente corroborado pela DRJ não se subsume à norma inserida no art. 2º, § 1º, 3, da Lei nº 7.689/88 nem no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95;

c) que o Parecer Normativo CST nº 78/78 já manifestou entendimento sobre a necessidade de observância pelas pessoas jurídicas, das normas e manifestações do Banco Central e da CVM;

d) que cabe ao Banco Central e à CVM, no exercício de suas competências, disciplinar e fiscalizar as demonstrações contábeis do Recorrente;

e) que, de acordo com a Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, provisão é um passivo de prazo ou valor incerto; e contingência passiva é uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade;

f) que, nos termos da deliberação CVM nº 489/05, o que se deduziu foram despesas com a constituição de passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal;

g) que a recorrente propôs ação declaratória com pedido de tutela antecipada, por meio da qual pretendeu obter provimento jurisdicional que declarasse a inexistência de relação jurídico-tributária, no que concerne a exigência da Cofins nos moldes da Lei nº 9.718/98 e da EC nº 20/98, reconhecendo como sujeito às disposições da Lei Complementar nº 70/91;

h) que, muito embora a tutela tenha sido concedida e a exigibilidade do crédito tributário em discussão tenha sido suspensa, a efetiva obrigação tributária, enquanto a ação ainda pende de decisão definitiva, não deixou de existir;

i) que a obrigação tributária é necessariamente uma obrigação legal;

j) que o mesmo raciocínio deve ser aplicado aos juros incidentes sobre o valor principal da obrigação tributária;

l) que houve erro material no enquadramento legal da autuação;

m) que não há previsão legal para a adição ao lucro líquido dos valores relativos aos juros sobre tributos com exigibilidade suspensa, pois inaplicável o art. 41 da Lei nº 8.981/95 à CSLL;

n) que, ainda que aplicável o art. 41 da Lei nº 8.981/95 à CSLL, tal dispositivo não seria aplicável ao caso em tela, pois a suspensão da exigibilidade se deu por força do art. 151, V, do CTN;

o) que não cabe a cobrança do valor correspondente à multa de mora no caso do pagamento postergado, pois se aplica o instituto da denúncia espontânea;

p) que, ainda que inaplicável fosse o art. 138 do CTN, o § 7º do art. 6º do DL 1598/77 prevê apenas a cobrança da correção monetária e dos juros de mora;

q) que os juros de mora com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, pois o art. 13 da Lei nº 9.065/95 remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95, o qual prevê a cobrança desses acréscimos apenas sobre tributos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso voluntário atende os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

São três as questões a serem julgadas por este colegiado, se não vejamos:

a) a base tributável no valor de R\$ 25.345.703,84, decorrentes da falta de adição dos juros sobre tributos com exigibilidade suspensas que foram deduzidos da base ajustada da CSLL no ano-calendário de 2003;

b) CSLL no montante de R\$ 11.624,61, decorrentes do recolhimento postergado da CSLL sem multa de mora e juros de mora, ou seja, a contribuinte deduziu juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa e posteriormente reverteu a despesa, mas não recolheu multa e juros de mora sobre o valor pago em atraso; e

c) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Inicialmente, cabe esclarecer que se equivoca o contribuinte quando sustenta um vício de fundamentação do Termo de Verificação Fiscal, como se fosse uma preliminar, quando, na verdade, caso houvesse, seria o próprio mérito do lançamento. Todavia, já afastado tal vício, pois, conforme restará demonstrado a seguir, agiu acertadamente o autuante quando tratou as despesas com juros sobre tributos com exigibilidade suspensa como despesas com provisões.

## **DA INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS**

Os juros de mora são obrigações acessórias à obrigação principal, razão, pela qual aqueles seguem a sorte desta. Além disso, a questão da indedutibilidade dos juros de mora

sobre tributos com exigibilidade suspensa, no cálculo da base de cálculo da CSLL, encontra amparo nas mesmas razões pelas quais os tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis da base tributável da CSLL, ou seja, por tais despesas se constituírem despesas com provisões. Nesse sentido, peço vênua aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-01.214), o qual foi acolhido por maioria.

A questão posta para exame deste colegiado se resume em saber se os valores dos tributos com exigibilidade suspensa podem ser lançados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL, como também os juros de mora sobre eles incidentes.

De plano, há que se concluir que a solução que vier a ser dada para a questão, no tocante à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, deverá ser adotada quanto aos juros de mora sobre eles incidentes, pois não há como, na espécie, o acessório não seguir o principal.

Com efeito, o artigo 41 da Lei nº 8.981/95 não se aplica à CSLL. Ocorre que o aludido artigo alberga normas sobre apuração de lucro real, ficando vedada assim sua aplicação na apuração da base ajustada da CSLL por força do disposto no art. 57 do mesmo diploma legal. Ora, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 preceitua que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por aquela Lei. Logo, regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis, por expressa disposição legal, apenas ao lucro real, não são aplicáveis à CSLL.

Por outro lado, pelo regime de competência, as despesas são reconhecidas em “*função da sua incorrência e da vinculação da despesa à receita*”, independentemente do seu reflexo em caixa. Resta, então, perquirir sobre o cerne da questão, qual seja, os valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa devem ser reconhecidos como despesas incorridas?

Ora, pelo regime de competência, para se ter como incorrida uma despesa, a respectiva exigibilidade há que ser certa e líquida, ainda que não exigível. Ocorre que a relação jurídico-tributária, estabelecida entre o Fisco (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), é uma relação obrigacional, de tal sorte que, se o crédito tributário do Fisco não goza de certeza e liquidez, a obrigação tributária do contribuinte também não gozará. São lados da mesma moeda, a sorte de um será o destino do outro.

O que se nota no caso em tela, é que, enquanto discutido judicialmente, o tributo não goza de certeza e liquidez, pois, se é verdade que a Fazenda Pública pode constituir unilateralmente título extrajudicial em seu favor - CDA, também é certo que os créditos nele constituídos gozam de presunção relativa de certeza e liquidez, pois admitem prova em contrário, conforme dispõe o art. 204 do CTN.

Convalidando o disposto no art. 204, vale a lembrança da teoria dos graus sucessivos da eficácia da obrigação tributária, segundo a qual, com o fato gerador, a obrigação tributária passa a existir; com o lançamento (em caso de lançamento de ofício ou por declaração), passa a ser atendível; com o vencimento, passa a ser exigível; e com a inscrição em dívida, passa a ser exequível. Ou seja, é justamente nesse último momento que a obrigação tributária adquire a presunção de liquidez e certeza.

Assim, equivocava-se a contribuinte quando alega que o crédito tributário já é certo e líquido desde o fato gerador, mesmo porque, no caso em tela, antes mesmo de inscrito em dívida, a certeza e liquidez do crédito tributário passou a ser objeto da ação judicial movida pela contribuinte. Ressalte-se que, no Judiciário, a pretensão do Fisco, expressa na CDA, é plenamente embargável e destruível, como ocorre com outros títulos executivos extrajudiciais.

Em verdade, os valores dos tributos com exigibilidade suspensa judicialmente e dos juros de mora sobre eles incidentes só poderiam ser lançados a resultado a título de despesa com provisão, pois tais valores representam expectativas de “valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos contábeis já ocorridos; isto é dizem respeito a...prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como...probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos...)”, conforme professavam os ilustres autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (editora Atlas, 7ª edição, p. 312/313) ao conceituar provisão.

Logo, se tais despesas têm natureza de despesa com provisão, não há outra conclusão possível, à luz do ordenamento jurídico pátrio, senão considerá-las indedutíveis da base de cálculo da CSLL, em face do que dispõe expressamente o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, se não vejamos:

“Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

.....”

Como se vê, o caput do art. 13 deixa claro que a norma ali insculpida se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL e o inciso I torna inquestionável a indedutibilidade da provisão com tributos discutidos em juízo e com exigibilidade suspensa. Pelo mesmo fundamento, caso não bastasse o fato de que o acessório segue o principal, os juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa são indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por se constituir despesa com provisão.

Em valioso reforço a tudo quanto sustentado, reproduzo trecho, colhido no Termo de Verificação Fiscal nos autos do processo administrativo nº 16327.000171/2006-90<sup>1</sup>, acerca da questão que ora se aprecia, *in verbis*:

"(...) Se o contribuinte contesta um tributo lançado, (...) também não reconhece a existência da obrigação, seja por considerar inconstitucional a lei que a prevê, seja por considerar que o lançamento não está de acordo com lei válida e, portanto, está em desacordo com o art. 142 do CTN, perdendo, destarte, a presunção de legalidade. Por conseguinte, a presunção de validade do ato administrativo de lançamento não é suficiente para justificar a despesa.

<sup>1</sup> O TVF informava que o texto era da autoria do ilustre jurista Ricardo Mariz de Oliveira, mas não indicava a fonte bibliográfica

Em qualquer caso, é impossível ao contribuinte alegar em processo a inexistência da relação jurídica tributária, mas na contabilidade registrar a existência da mesma relação jurídica tributária, e com isso pretender diminuir o seu lucro.

(...)

Ora, se o contribuinte intenta qualquer ação ou procedimento administrativo, pelo qual declara não reconhecer a existência da relação jurídica tributária, não pode singelamente contabilizar a despesa que pressupõe exatamente o reconhecimento da relação jurídica tributária.

(...)

A contabilização em despesa, pura e simplesmente, além de incorreta e incoerente, seria insincera, contrária ao princípio da verdade material da contabilidade.

Assim, no caso de obrigação tributária, não é suficiente que ocorra o fato gerador, ou que a autoridade fiscal declare em lançamento que houve sua ocorrência.

Quando o contribuinte se rebela contra a exigência tributária, não está admitindo que fato gerador válido tenha ocorrido, caso em que falha a incidência da regra de reconhecimento da despesa, porque esta não está na posição de ser definitiva e incondicionalmente devida.

Neste caso, tão somente pelo regime de competência, o contribuinte não poderia opor ao fisco a pretensão de deduzir uma despesa que ele próprio sustenta ser uma despesa da qual não é devedor.

Tal pretensão seria contraditória e conflitante com o sistema, o qual, repita-se, requer a abertura de uma reserva ou de uma provisão na contabilidade, e trata esta conta como fiscalmente indedutível.

E nenhuma lógica existe na atitude do contribuinte, de dizer que não deve o tributo quando vierem lhe cobrar, mas dizer na contabilidade que o deve, assim como na declaração de rendimentos para deduzi-lo fiscalmente.

Num primeiro momento ele opõe ao fisco suas razões para não reconhecer o débito, e num momento seguinte, que deveria ser conseqüente, ele, inconseqüentemente, opõe ao fisco o direito de deduzir o tributo, que só existe se este for devido.

(...)

Assim, se o contribuinte não reconhece o débito não deve registrá-lo pura e simplesmente como uma despesa a pagar, como o faria em circunstâncias normais. O que ele deve fazer é registrar o risco em reserva ou provisão, que é indedutível.

(...)

O essencial, portanto, dentro dos preceitos relativos ao chamado "regime de competência", é que a dúvida lançada sobre o débito redunde em reserva ou provisão indedutível, e não em conta de despesa devida e a pagar, correspondente à despesa fiscalmente dedutível.

O período-base para a dedutibilidade, no caso, passa a ser aquele em que transitar em julgado decisão contrária à pretensão do contribuinte, quando não mais

houver risco de perder a demanda (causa da provisão ou reserva) e houver a perda definitiva da despesa (dedução da despesa, a débito da provisão ou da reserva).

(...)

É, portanto, a atitude do contribuinte, de não reconhecer a despesa e de submetê-la ao poder jurisdicional, que requer adequado e consistente registro contábil, com o conseqüente trato legal.

(...)"

Por todas essas razões, nego provimento ao recurso voluntário nesta parte e mantenho o crédito de CSLL relativo a falta de adição da despesa com juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa no ano de 2003.

## **DO RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DA CSLL SEM MULTA DE MORA**

Trata-se, neste ponto, de uma postergação de base tributável no valor de R\$ 473.870,81 decorrentes de despesas de juros de mora sobre tributos com exigibilidade suspensa revertidas pelo contribuinte. Ocorre que, segundo o Termo de Verificação Fiscal a fls. 128, o contribuinte recolheu R\$ 31.023,77, quando na verdade o valor devido, conforme imputação feita pelo autuante, seria R\$ 42.648,37, pois haveria multa de mora no valor de R\$ 6.204,75 e juros de mora de R\$ 5.419,85, razão pela qual apurou-se uma diferença de CSLL (a pagar) no montante de R\$ 11.624,61.

Assim, a contribuinte se insurge contra a cobrança da multa de mora na postergação, por entender albergada pelo instituto da denúncia espontânea e também por falta de previsão da sua incidência no § 7º do art. 6º do DL 1.598/77. Com relação aos juros de mora na postergação a contribuinte não se pronunciou, razão pela qual estamos a tratar apenas do valor de R\$ 6.204,75.

Renovo o pedido de vênias aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto proferido na 1ª Turma da Câmara Superior, o qual foi acolhido por unanimidade por aquele Colegiado. (Acórdão nº 9101-01.463).

A questão posta em julgamento reside unicamente em se verificar se a multa de mora também é afastada em caso de pagamento espontâneo antes do início de qualquer procedimento fiscal, ou seja, se o art. 138 do CTN também exclui a penalidade de caráter moratório.

Ao contrário da majoritária jurisprudência nacional, sustento que o Código Tributário Nacional sempre diferenciou as multas punitivas das moratórias, tanto que o parágrafo único do art. 134 dispõe que, dos responsáveis tributários ali previstos, só pode ser exigida multa de caráter moratório. Ademais, o art. 161 do CTN claramente dispõe que 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. Ora, primeiro, a penalidade ali tratada é a decorrente da impontualidade, sendo ela devida seja qual for o motivo da mora. Por último, é razoável que se crie graduações nas penalidades fiscais, de tal forma que entendo perfeito que o contribuinte que observa os prazos, fique obrigado apenas ao tributo; o contribuinte que não observa o prazo, mas se antecipa a qualquer ação fiscal, fique sujeito à multa de mora (menor); já aquele que espera que Fisco aja, fique sujeito à multa de ofício (maior). Em apertada síntese, esse sempre foi o meu entendimento.

Não obstante, curvo-me, hoje, à regra de competência do art. 62-A do RICARF, a qual nos obriga a observar as decisões definitivas de mérito do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática do art. 543-C do CPC. Por essa razão, passo a analisar o

REsp 1149022/SP, o qual foi submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, na Primeira Sessão do STJ, tendo por relator o Ministro Luiz Fux, e cuja ementa assim dispõe:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

*1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.*

*2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).*

*3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).*

*4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.*

*5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138): "No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso,*

*antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional." 6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine. 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Ora, sempre me profilei com os que sustentam que afastar a multa de mora em caso de denúncia espontânea é tornar o art. 61 da Lei n° 9.430/96 uma norma vã, pois a multa de mora jamais seria aplicada, já que, se o contribuinte recolhesse espontaneamente o tributo, embora a destempo, não estaria sujeita à multa de mora; por outro lado, se o recolhimento não fosse espontâneo, a multa aplicada não seria a de mora (art. 61), mas sim a de ofício (art. 44).

Não obstante eu discorde dos fundamentos da decisão retro citada, o STJ criou a possibilidade de se aplicar o art. 61 da Lei n° 9.430/96, ainda que a denúncia espontânea afaste a multa de mora. Isso porque, à luz da decisão acima citada, como também da Súmula STJ n° 360, a multa de mora continua devida no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Ora, essa não é a situação fática dos autos em tela, razão pela qual, com a ressalva de meu entendimento sobre a matéria, rendo-me à regra de competência do art. 62-A do RICARF e adoto o entendimento fixado pelo E. Superior Tribunal de Justiça na decisão acima comentada, para, então, exonerar a contribuinte do valor de R\$ 6.204,75 a título de CSLL, pois não cabia considerar a multa de mora na imputação feita pela autoridade lançadora.

## **DA INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

No que tange à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mais uma vez, peço vênua aos meus pares para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão n° 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"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.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas

(*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma intepretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Por isso, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para:

a) manter integralmente o item da autuação referente à base tributável de CSLL no valor de R\$ 25.345.703,84;

b) reduzir R\$ 6.204,75 do item da autuação referente ao lançamento de R\$ 11.624,61 a título de CSLL, restando assim devido R\$ 5.419,86, sobre os quais deverão incidir os consectários legais;

c) manter a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator