



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

Processo nº 16327.720407/2010-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.813 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2012
Matéria CSLL - Despesas indedutíveis
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Devem ser adicionados ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. JUROS APLICADOS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. São também indedutíveis os acréscimos de juros feitos às provisões contábeis de tributos com exigibilidade suspensa.

MULTA DE OFÍCIO. Somente é cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Interpretação da Súmula CARF nº 47.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE. A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e, por voto de qualidade, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso

Benício Junior, Manoel Mota Fonseca e Guilherme Pollastri Gomes da Silva, que davam provimento ao recurso, e votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Manoel Mota Fonseca e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

BANCO SANTANDER BRASIL S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 09/12/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 5.482.109,43.

A presente exigência decorrente da glosa, na apuração da base de cálculo da CSLL, pela sucedida Banco Sudameris Brasil S/A, nos anos-calendário 2006 e 2007, de despesas correspondentes a tributos com exigibilidade suspensa, as quais também reúnem os encargos de juros sobre eles calculados.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 923/931, a autoridade lançadora, depois de demonstrar a origem dos valores, argumentou que a contribuinte, ao discutir judicialmente a exigibilidade dos tributos, *defende sua convicção de que obrigação tributária de fato não está sendo criada, pelas razões de Direito e as circunstâncias que julga aplicáveis*. Ao obter judicialmente a suspensão da exigibilidade, cristaliza-se *a possibilidade de que a ação patrocinada poderá vir a ser vitoriosa e que, em algum momento futuro, o tributo deixe definitivamente de ser exigível ao contribuinte titular do feito, total ou parcialmente, dependendo do alcance da decisão judicial*. Daí que, *por se tratar de um fato incerto, a apropriação ao resultado das despesas com um tributo que se encontra suspenso judicialmente representa contabilmente uma provisão, ou seja, uma obrigação fiscal condicionada a exigência futura e incerta*.

Citou doutrina em abono ao seu entendimento, e fundamentou a exigência no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, bem como nos arts. 3º e 50 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004. Reproduziu ementa de solução de consulta neste sentido, bem como ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, inclusive no que tange à indedutibilidade dos juros de mora incidentes sobre tributos com exigibilidade suspensa.

Além de promover a glosa das referidas despesas na apuração do ajuste anual da CSLL, o fiscal autuante recompôs as bases de cálculo das estimativas mensais, quando levantando balancete para suspensão ou redução do pagamento, identificando falta de recolhimento de estimativas que submeteu à aplicação da multa isolada, já considerando os efeitos da Lei nº 11.488/2007, e desenvolvendo extenso arrazoado para evidenciar que não haveria *mais que se falar de dupla incidência sobre uma mesma materialidade*, inclusive citando, neste sentido, entendimento expresso em Acórdão da CSRF (nº 01-052875), de 25 de junho de 2008.

Impugnada a exigência, foi ela parcialmente mantida pela autoridade julgadora de 1ª instância, em acórdão assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE

Incabível a alegação de nulidade, comprovado que o auto de infração foi formalizado com obediência a todos os requisitos previstos em lei e não se apresenta nos autos nenhum dos motivos apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA LANÇADA COM O TRIBUTO.

A multa de ofício lançada com o tributo também se enquadra no conceito de débito para com a União, sujeitando-se à incidência de juros Selic se não for paga tempestivamente.

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Na sucessão empresarial, a sucessora é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida, não somente aqueles relativos a tributos, mas também os decorrentes de penalidades pecuniárias devidas pelo descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, independentemente do lançamento de ofício ocorrer antes ou depois do evento sucessório.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E DE MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e a de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/1995.

A exoneração promovida em 1ª instância de julgamento alcançou, apenas, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, no valor de R\$ 133.820,03, não se submetendo a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/07/2011 (fl. 1107), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 27/07/2011 (fls. 1108/1140).

Argúi a nulidade do lançamento em razão de *vício de fundamentação*, vez que *lavrado com base em equivocado fundamento legal*, na medida em que os valores glosados não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas. Aborda os conceitos de *provisão, passivo e contingência passiva*, para evidenciar a *dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado*.

Esclarece que, como instituição financeira, *deve observar da forma mais criteriosa possível as normas e princípios contábeis*, especialmente as orientações do Banco Central e da CVM, como inclusive reconhecido no Parecer Normativo CST nº 78/78. Reporta-se, então, à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, veiculando conceitos assim resumidos pela recorrente:

- (i) *por provisões: um passivo de prazo ou valor incertos;*
- (ii) *por passivo: uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos;*
- (iii) *por obrigação legal: aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei; e*
- (iv) *por contingência passiva: 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.*

Reporta-se ao item 8 do Pronunciamento antes mencionado, que diferencia provisões de contingências passivas, e opõe-se ao entendimento da Turma Julgadora de 1ª instância, de que tal norma somente se tornou aplicável à recorrente com a Resolução CMN nº 3535/2008, na medida em que sociedade anônima de capital aberto, sujeita às normas da CVM.

Argumenta que estava obrigada, pela Lei nº 9.718/98, a recolher a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre receitas auferidas, e embora obtendo decisão judicial favorável à sua pretensão de afastar a majoração veiculada por referida lei, com a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nunca deixou de existir a efetiva obrigação tributária. Daí a necessidade de reconhecer esta efetiva obrigação legal, especialmente em razão do princípio do conservadorismo, até porque a existência de uma tutela jurisdicional que lhe garante o não recolhimento do tributo *não desnaturaliza a obrigação tributária*, como expresso no art. 113 do CTN.

Não se trata, pois, de *mera contingência passiva ou provisão*, mas sim *obrigação de direito público, decorrente de lei em pleno vigor, que caracteriza um passivo circulante efetivo (ainda que esteja com a exigibilidade suspensa por força de decisão judicial)*. Cita, neste sentido, excertos do Acórdão nº 108-09.660.

Defende, também, a dedutibilidade dos juros incidentes sobre os passivos tributários antes referidos, pois tratando-se o principal de obrigação legal, o *mesmo raciocínio deve ser aplicado aos juros incidentes sobre o valor principal da obrigação tributária*, até porque estes acréscimos também decorrem de lei. Transcreve excertos do Anexo II da Deliberação CVM nº 489/05, acerca da caracterização dos tributos discutidos judicialmente, e correspondentes juros, como *obrigação legal*, e não *uma provisão ou contingência passiva, considerando os conceitos da NPC*.

Observa que o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, citado na decisão recorrida, respalda a *conduta adotada pela Recorrente*, ao estabelecer que *compete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações*. Reproduz, ainda, outro excerto doutrinário em favor de seu entendimento.

Conclui, assim, pela existência de nulidade em decorrência de erro material, dada a incongruência entre o fato efetivamente ocorrido e o enquadramento legal dado à infração, não se verificando a *subsunção do fato à norma*, consoante doutrina à qual se reporta.

Subsidiariamente argumenta que inexistente dispositivo legal que determine a adição de despesas com tributos com exigibilidade suspensa, na apuração da CSLL. O art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 somente produz efeitos na determinação do lucro real, e o princípio da legalidade impede alterações na base de cálculo do tributo na ausência de norma legal,

consoante abordado nos excertos doutrinários que transcreve, e firmado na jurisprudência administrativa que indica. Acrescenta que a CSLL, embora também incidente sobre o lucro, submete-se a regras próprias quanto à definição das adições e exclusões à sua base de cálculo, sujeitando-se, apenas, às mesmas regras de apuração e pagamento do IRPJ.

Aponta incoerência da Receita Federal quanto ao PIS e COFINS deduzidos pela Recorrente, pois no ano de 2009, a Receita Federal do Brasil determinou a cobrança desses valores de PIS e COFINS, registrados pela Recorrente com exigibilidade suspensa, nos anos de 2006 e 2007, analisando a decisão judicial pertinente e concluindo que os débitos não estariam com exigibilidade suspensa.

Afirma que documentos juntados à defesa evidenciam que estes valores foram *cobrados com a inscrição em dívida ativa e propositura de execução fiscal pela PGFN*. E, diante deste cenário, pede o cancelamento da autuação sob análise.

Defende a *impossibilidade de lançamento de multas na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão*. Expõe sua interpretação do art. 132 do CTN, aduz que as multas foram lançadas em 08/12/2010, enquanto a incorporação se deu em 31/08/2007, e invoca doutrina e jurisprudência administrativa que limitam a responsabilidade do sucessor aos tributos devidos pelo sucedido. Acrescenta, ainda, que não é o caso de aplicação da Súmula CARF nº 47, pois *o Banco Sudameris Brasil S/A foi incorporado pelo Banco ABN AMRO Real S/A e, posteriormente, este o foi pelo Banco Santander Brasil S/A (Recorrente), todos eles instituições financeiras pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administrações completamente distintas e independentes.*

Por fim, aborda a *ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa, por absoluta ausência de previsão legal*, que somente menciona sua incidência sobre tributo, conceito distinto de multa, consoante expresso no CTN, e defendido pela doutrina. Cita jurisprudência administrativa em seu favor, e invoca a aplicação do princípio da legalidade.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cabe rejeitar a arguição de nulidade do lançamento, pois caso este tivesse sido *lavrado com base em equivocado fundamento legal*, a exigência deveria ser desconstituída em seu mérito, na medida em que o Decreto nº 70.235/72 somente cogita de nulidade de atos praticados por pessoa incompetente (art. 59), o que não se verifica no presente caso. É certo que o Decreto nº 70.235/72 também impõe ao agente autuante a necessidade de motivação do lançamento (art. 10), mas esta foi validamente constituída, permitindo à interessada deduzir regularmente sua defesa, cabendo apenas aferir a sua compatibilidade com os fatos e com o crédito tributário exigido.

Assim, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento.

Aduz a recorrente que os valores glosados *não possuem a natureza de provisões, mas, sim, de despesas efetivas*. Aborda os *conceitos de provisão, passivo e contingência passiva*, para evidenciar a *dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão da constituição de um passivo efetivo, que decorre de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado*, reportando-se à Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22.

O presente lançamento tem por fundamento o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, que assim dispõe:

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;

[...] (negrejou-se)

O entendimento da recorrente, no sentido de que os valores glosados possuem natureza de obrigação legal, já foi acolhido em Turma deste Conselho Administrativo, no julgamento refletido no Acórdão nº 1401-00.058, de cuja ementa extrai-se:

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – DEDUTIBILIDADE

Provisão passiva representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida. O ato legal, a lei, tem presunção de constitucionalidade e de legitimidade. A obrigação ex lege tributária desfruta desse atributo e só com o trânsito em julgado favorável ao contribuinte têm-se derruídas a certeza e a liquidez: obrigação tributária com exigibilidade suspensa não traduz contabilmente uma provisão, mas um contas a

pagar - diversamente, por ex., de um passivo relativo a uma reclamação trabalhista ainda em curso.

As interpretações literal, lógica e sistemática conduzem à exegese de que as despesas com tributos com exigibilidade suspensa permanecem dedutíveis, para a determinação da base de cálculo da CSLL.

No voto condutor do referido acórdão, o I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata observa que provisão representa uma obrigação incerta, ou certa mas ilíquida, e que a obrigação tributária, em razão da presunção de constitucionalidade e de legitimidade da lei, é certa e líquida *enquanto não se der o trânsito em julgado favoravelmente ao contribuinte*, o qual, em verdade, exige a reversão do passivo antes contabilizado. Discorda, assim, *que o fato de se ingressar com ação judicial contra certa lei tributária ou contra a legalidade de uma obrigação tributária transforme o passivo representativo desta obrigação em provisão*, e afirma o acerto o item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489/2005.

Referido Pronunciamento assim estabelece no Sumário que integra seu Anexo I:

DEFINIÇÕES

6. Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(...)

ii. Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos.

O termo provisão também tem sido usado no contexto de contas retificadoras, como depreciações acumuladas, desvalorização de ativos e ajustes de valores a receber. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

iii. Provisões derivadas de apropriações por competência são passivos por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à provisão para férias), os devidos pela atualização de obrigações na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das provisões derivadas de apropriações por competência, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma provisão, a diferença básica está no fato de que as provisões derivadas de apropriações por competência são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

[...]

vi. Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

[...]

Ocorre que os conceitos de provisão e obrigação legal podem se tocar e se confundir em determinadas circunstâncias. O próprio Pronunciamento acima referido cogita desta possibilidade ao assim estabelecer, também no Anexo I:

Provisões

10. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- a. uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- b. é provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- c. o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a provisão não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros passivos e contingências passivas, conforme os itens 7, 8 e os exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

No presente caso, as decisões judiciais favoráveis à contribuinte afetam não só o direito do Fisco de exigir o crédito tributário, mas também suspendem a obrigação legal da contribuinte de pagá-lo. Há não só incerteza quanto ao seu recebimento por parte do Fisco, como também em relação ao seu pagamento por parte da contribuinte. Daí a possibilidade, como citado no voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, de reversão deste passivo ao final do litígio judicial, prática comum no âmbito das provisões. Caso se tratasse de uma obrigação legal, líquida e certa, a decisão judicial final favorável ao contribuinte ensejaria o reconhecimento de uma receita por insubsistência passiva, semelhante a um perdão de dívida, e não mera reversão de provisão.

Quanto ao referido item 4 do Anexo II do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, não se vislumbra, ali, um reconhecimento explícito de que tributos com exigibilidade suspensa por decisão judicial seriam qualificados como obrigação legal e não como provisão. Veja-se:

ANEXO II

EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO CONTINGÊNCIAS ATIVAS E CONTINGÊNCIAS PASSIVAS

O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.

[...]

4. Tributos

a. A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.

[...]

c. Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto", e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

No primeiro contexto, abordado no item "a", observa-se que, embora proposta uma ação judicial, nada se fala da existência de decisão hábil a suspender a exigibilidade do crédito tributário. O mesmo ocorre na seqüência do desenvolvimento do exemplo, no qual a análise tem em conta, apenas, decisões judiciais ainda não definitivas, sem qualquer referência acerca da eficácia imediata destes atos judiciais.

Em tais condições, não há dúvida que o tributo devido representa uma obrigação legal da contribuinte, passível de exigência a partir de seu vencimento, e que pode vir a constituir um ganho futuro, caso haja certeza suficiente do sucesso da interessada na ação judicial proposta. Aqui, porém, a incerteza está presente ante a existência de decisões judiciais hábeis a suspender a exigibilidade do crédito tributário, impedindo, por prazo indeterminado, que o Fisco receba ou possa executar o direito que decorreria do fato gerador praticado.

Oportuno transcrever, neste ponto, doutrina invocada na decisão recorrida, extraída do *Manual de Contabilidade Societária, da FIPECAFI, ed. Atlas, 2010, cap. 19 (Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes), p.p. 339/341*. Os autores dessa obra, manifestando-se precisamente sobre o exemplo 4-a do Anexo II da NPC 22 do Ibrakon, consignam que:

Ao afirmar que se trata o caso de uma obrigação legal e não de uma provisão, foi criada, no nosso entender, uma ideia inexistente na norma: a de que uma obrigação de natureza legal não pode ser reconhecida como provisão, ou então não pode ser considerada de natureza possível ou remota, e sim tem que, obrigatoriamente, ser registrada como passivo líquido e certo, a pagar, independentemente da característica de probabilidade de desembolso futuro. E isso contraria frontalmente o texto da própria norma, como já visto.

Isto porque, na introdução do tema, os autores comparam o Pronunciamento IBRACON NPC nº 22 com o entendimento expresso pelo IASB e assim concluem:

Em primeiro lugar, a NPC deriva da IAS 37 emitida pelo IASB, e esta não contém o referido exemplo, e ele não se coaduna, no nosso julgamento, com o conteúdo das próprias normas, nem com a NPC 22 e nem com a IAS 37. No corpo da IAS 37 não há qualquer distinção entre "obrigação legal" e "obrigação não formalizada" (constructive obligation) para fins de reconhecimento de uma provisão. Veja-se na parte inicial relativa às Definições, dentro do § 6º, da NPC 22:

*“(v) Um passivo é uma **obrigação** presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.*

(vi) *Uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.*

(vii) *Uma obrigação não formalizada é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso assume um compromisso."*

A partir dessas três definições pode-se construir que: "Um passivo é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade."

Ainda nas definições, há o conceito de provisão:

"(ii) Uma provisão é um passivo de prazo ou valor incertos."

Substituindo a definição de passivo nessa da provisão, chega-se então a:

"Uma provisão é uma obrigação legal ou uma obrigação não formalizada presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, de prazo ou valor incertos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos."

Nestes termos, portanto, obrigação legal não é um conceito excludente de provisão. É possível que uma obrigação legal represente uma provisão, caso seja incerto, como no presente caso, o prazo para seu pagamento. Logo, o fato de a doutrina mencionada afirmar que *competete à administração da companhia avaliar a situação na qual está inserida e fazer refletir da melhor forma essa avaliação em suas demonstrações* é irrelevante para alterar a natureza atribuída ao passivo aqui em debate.

Acrescente-se, ainda, a conclusão do outro texto doutrinário citado na decisão recorrida, elaborado por Ricardo Mariz de Oliveira ("O Alcance e o Sentido Sistemático da Indedutibilidade dos Depósitos de Tributos em Processos Fiscais – A Dedutibilidade dos Depósitos em Processos de Consignação em Pagamento", in *Direito Tributário Atual*- volume 12 IBDT-USP e da *Resenha Tributária*, 1995):

[...]

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 dívida 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.

A suspensão da exigibilidade, como dito, é suficiente para retirar a certeza desta despesa e caracterizar sua contrapartida como uma provisão, de modo a torná-la indedutível no âmbito da apuração da CSLL. Em tais condições, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisão unânime e posterior ao Acórdão nº 1401-00.058, posicionou-se

contrariamente à pretensão de contribuinte autuada, consoante expresse na ementa do Acórdão nº 9101-00.592:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000

Ementa: CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são in dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Do voto condutor do I. Conselheiro Claudemir R. Malaquias extrai-se:

O entendimento que tem se firmado neste Conselho é de que os tributos que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, devem ser provisionados contabilmente, não se confundindo, portanto, com o registro de despesas incorridas. Os tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por uma das hipóteses previstas no citado art. 151 devem ser contabilizados pelo regime de caixa, ou seja, considerados como despesa somente por ocasião de seu efetivo pagamento. Enquanto provisão, está vedada a sua dedução na apuração da base de cálculo de qualquer tributo, devendo, portanto, neste caso, serem integralmente adicionadas à base de cálculo da CSLL. Afinal, este é o disciplinamento previsto no art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

Este posicionamento foi muito bem apresentado no voto condutor do acórdão recorrido, da lavra do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortês, a quem peço vênica para sua transcrição:

"(..)

Entretanto, ao que pese o argumento despendido pela contribuinte, entendo que o mesmo não tem como prosperar, até porque, se a mesma entendesse que o crédito tributário questionado judicialmente era devido, não teria se aventurado a uma demanda judicial morosa e infrutífera. Se o fez, é porque entendia que as leis que instituíram ou majoraram as obrigações questionadas, traziam em seu bojo flagrantes ilegalidades e inconstitucionalidades, e sendo assim, não há o que se falar em contas a pagar, até porque, tal obrigação nasce de modo incondicional, ao passo que as características dos tributos com exigibilidade suspensa, são obrigações fiscais condicionadas à exigência futura e incerta.

Portanto, por configurar uma situação de solução indefinida a data do encerramento do ano-calendário a que se refere, dependente de eventos futuros que poderão ou não ocorrer, subsume-se a uma situação de contingência que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, ou seja, à época do balanço, tal ganho ou perda é apenas potencial, não representando, evidentemente, uma obrigação incondicional.

(...)

Logo, decorre daí a necessidade da formação da provisão para o registro contábil dos tributos com exigibilidade suspensa em função de sua contingência passiva em exercício futuro, cujos, valores, apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, bem

como para a determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

Nesta linha de argumentação, deve-se asseverar ainda que não encontra guarida no melhor direito a alegação da recorrente (fls. 369) no sentido de que a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa aplicar-se-ia, exclusivamente, à determinação do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e não à CSLL. Com efeito, pelo disposto no art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro restou vedada a dedução de quaisquer provisões. Nestas estão incluídas aquelas constituídas em função de tributo com exigibilidade suspensa, excetuando-se apenas as provisões para pagamento de férias e décimo-terceiro salário e as provisões técnicas exigidas pela legislação especial de determinadas instituições.

Da análise efetuada, conclui-se com o mesmo entendimento do acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de ser deduzida da base de cálculo da CSLL a parcela relativa às contribuições para o PIS objeto de questionamento judicial e com exigibilidade suspensa. A dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

Irrelevante, assim, discutir a aplicabilidade da Deliberação CVM nº 489/2005 à contribuinte, no período autuado, bem como outros acórdãos administrativos anteriores ao posicionamento da CSRF.

Quanto aos juros glosados, a abordagem genérica da Lei nº 9.249/95 é suficiente para também afastar sua dedutibilidade imediata, pois se as obrigações com exigibilidade suspensa têm a natureza de provisão, o incremento que lhes é feito, da mesma forma destituído de exigibilidade imediata, terá por contrapartida, necessariamente, despesa indedutível. Em nada altera esta conclusão o fato de tais tributos estarem sujeitos à incidência de juros por determinação legal, pois relevante é a sua inexigibilidade, à semelhança do principal ao qual se vincula.

Correta, portanto, a fundamentação adotada para glosa das despesas apontadas pela autoridade fiscal, inexistindo qualquer incongruência entre o fato efetivamente ocorrido e o enquadramento legal dado à infração. Em consequência, é desnecessário abordar a inaplicabilidade do art. 41, §1º da Lei nº 8.981/95 à apuração da CSLL.

A recorrente ainda aponta *incoerência da Receita Federal quanto ao PIS e COFINS deduzidos pela Recorrente*, pois no ano de 2009, a Receita Federal do Brasil determinou a cobrança desses valores de PIS e COFINS, registrados pela Recorrente com exigibilidade suspensa, nos anos de 2006 e 2007, após analisar a decisão judicial pertinente e concluindo que os débitos não estariam com exigibilidade suspensa.

Afirma que documentos juntados à defesa evidenciam que estes valores foram *cobrados com a inscrição em dívida ativa e propositura de execução fiscal pela PGFN*. E, diante deste cenário, pede o cancelamento da autuação sob análise.

De outro lado, a recorrente expressamente reconhece que a decisão judicial que conferiu suspensão à exigibilidade do crédito tributário *continua vigente, uma vez que o recurso de apelação interposto pela União foi recebido apenas no efeito devolutivo e ainda aguarda julgamento pelo Tribunal competente*, concluindo que a situação processual que existia à época da contabilização pela Recorrente, do PIS e da COFINS como tributos com a sua *exigibilidade suspensa, permanece até hoje*.

Os documentos referidos pela recorrente estão juntados às fls. 1174/1201 e consistem em elementos de ação de execução fiscal de débitos, precedida de cobrança administrativa de valores que se assemelham aos glosados pela autoridade lançadora. Tal cobrança foi acompanhada de despacho proferido no processo administrativo nº 16327.001368/2007-27, nos seguintes termos:

A interessada acima identificada, discutiu os débitos controlados no presente processo administrativo, na Medida Judicial nº 2006.61.00.021888-4. Encerrada a lide judicial, foi “intimada” conforme Despacho de folhas 603, a apresentar as planilhas demonstrativas das bases de cálculo do PIS e da COFINS, relativas aos fatos geradores ocorridos de janeiro a agosto de 2007. Notícia o Despacho em comento, que a Contribuinte já havia apresentado as planilhas referentes aos meses de outubro a dezembro de 2006. Ocorre que em verificação sumária não localizamos tais planilhas.

Considerando que a Intimação DEINF/SPO/DICAT N 370/2009 de 29/05/09 (fl.605), foi recepcionada em 10/06/2009. E não tendo a Interessada cumprido a exigência. Sendo assim, não sendo possível verificar os valores exatos a serem exigidos. Dessa forma, proponho colocar em cobrança a totalidade dos débitos controlados nestes autos administrativos.

Durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora teve em conta os débitos de Contribuição ao PIS e COFINS declarados com exigibilidade suspensa em DCTF. O reconhecimento desta circunstância pela própria contribuinte foi suficiente para que a Fiscalização promovesse a glosa dos valores não adicionados à base de cálculo da CSLL em 2006 e 2007.

O fato novo trazido pela recorrente evidencia que, em análise paralela – o despacho antes descrito é datado de 19/10/2009, e o procedimento fiscal foi realizado entre 06/10/2009 e 09/12/2010 – a contribuinte foi questionada acerca da exigibilidade dos débitos antes declarados como suspensos, e não tendo sido atendidas satisfatoriamente as intimações, conclui-se pela necessidade de cobrança e posterior execução do crédito tributário correspondente.

Embora o despacho judicial que determina a citação da recorrente seja datado de 23/08/2010, em seu recurso voluntário apresentado em 27/07/2011 a interessada limita-se a juntar a acusação fiscal, e omite os embargos por ela apresentados, consoante se verifica em consulta às informações do processo judicial nº 0030980-37.2010.403.6182 junto ao sítio da Justiça Federal em São Paulo, na Internet.

De outro lado, embora a autoridade administrativa que elaborou o despacho antes transcrito mencione o encerramento da *lide judicial*, observa-se, também em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Internet, que apenas em sessão de 16/08/2012 foi julgada a apelação e a remessa oficial nos autos do processo 2006.61.00.021888-4, estando os autos em fase de formalização do acórdão correspondente. Por sua vez, em consulta às informações processuais em 1ª instância, tem-se que a contribuinte obteve, em sentença proferida em autos de Mandado de Segurança, a concessão parcial da ordem *para afastar a incidência do artigo 3º, 1º, da lei 9.718/98, da base de cálculo*, que foi declarada *inconstitucional incidenter tantum*, dentre outros aspectos.

Portanto, nada há que afirme a exigibilidade dos débitos declarados como suspensos nos períodos fiscalizados. Eventualmente alguma circunstância posterior, e

especialmente a omissão da contribuinte no atendimento às intimações fiscais que lhe foram dirigidas, justificaram a cobrança daqueles débitos em paralelo ao procedimento fiscal aqui sob análise. Todavia, esta circunstância posterior, por si só, não legitimaria a dedutibilidade das provisões nos períodos fiscalizados e poderia, no máximo, apontar para a possibilidade de sua dedução em períodos futuros, o que caracterizaria postergação e permitiria a redução da exigência fiscal à semelhança do entendimento consolidado neste Conselho Administrativo acerca dos casos de inobservância do limite legal para compensação de prejuízos fiscais e ou bases de cálculo negativas da CSLL.

Súmula CARF nº 36: *A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.*

Assim, para infirmar a declaração prestada pela contribuinte em DCTF, nos anos de 2006 e 2007, cumpria-lhe trazer prova documental da exigibilidade dos débitos declarados como suspensos, e para pretender a redução da exigência, cumpria-lhe demonstrar a exigibilidade dos débitos em momento posterior, até a data do lançamento, bem como o recolhimento a maior de CSLL nestes períodos, em razão da não dedução daqueles valores no período em que eles se tornaram obrigação legal líquida e certa.

Na medida em que o lançamento está fundamentado em fatos extraídos de declaração prestada pela contribuinte, e as alegações trazidas em recurso voluntário apenas indicam a possibilidade de alteração do estado de coisas em período futuro, sem qualquer prova consistente neste sentido, a exigência deve subsistir tal qual formalizada.

No que tange à penalidade aplicada, o entendimento consolidado deste Conselho Administrativo impõe a sua exoneração:

Súmula CARF nº 47. *Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Consoante relatado, as infrações que motivaram a exigência foram constatadas nos anos-calendário 2006 e 2007. A contribuinte, Banco Sudameris Brasil S/A foi incorporada pelo Banco ABN Amro Real S/A em 31/08/2007, e este, por sua vez, foi incorporado pelo Banco Santander S/A em 29/08/2008. A autoridade lançadora apenas menciona que o CNPJ do Banco ABN Amro Real estava ativo à época da programação da fiscalização sobre o Banco Sudameris (12/02/2009), mas formaliza a exigência em face do sucessor, Banco Santander S/A.

Logo, não está provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. Por sua vez, acórdãos que fundamentaram a edição da Súmula CARF nº 47 deixam entrever que, ausente esta condição, a sucessora não responde por penalidades devidas pela sucedida:

Acórdão 106-17143 (Sessão de 05/11/2008)

Trecho da Ementa: *MULTA DE OFICIO - SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR - SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS - EXONERAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE -*

Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, deve-se manter a multa de ofício lançada na empresa incorporada, já que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos da incorporada, notadamente quando é patente a presença de empresas do grupo econômico na operação financeira que culminou com o procedimento fiscal.

Acórdão 103-23509 (Sessão de 26/06/2008)

Trecho da Ementa: MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO — SUCESSÃO - CARACTERIZAÇÃO — A interpretação sistemática do CTN aliada ao conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, afasta a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, desde que as sociedades, incorporadora e incorporadas, não tenham mantido alguma relação de interdependência entre elas.

Acórdão 302-38.897 (Sessão de 11/09/2007)

Trecho da Ementa: MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Constatado que empresa incorporada e incorporadora pertenciam, em quase sua totalidade, ao mesmo sócio, não há como dar guarida à tese invocada pela recorrente, de liberação das penalidades em nome da incorporada, sob pena de macular o instituto da responsabilidade tributária por sucessão.

Acórdão 101-96.270 (Sessão de 09/08/2007)

Trecho da Ementa: MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico.

Acórdão 103-23.033 (Sessão de 24/05/2007)

Trecho da Ementa: MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora quando o controle da sucedida e da sucessora é exercido pelas mesmas pessoas.

De fato, embora seja possível interpretar que o art. 132 do CTN não é suficiente para excluir a penalidade de ofício, vez que para isto deveria o legislador ter usado a redação do parágrafo único do artigo 134 do CTN (que determina que o disposto no artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório), não haveria porque se declarar, nos julgamentos administrativos, o cabimento da multa de ofício em face de sucessora ligada à sucedida, já que multa seria cabível em todos os demais casos. Por esta razão, interpreta-se que a Súmula CARF nº 47 define a única hipótese na qual é admissível a imputação de multa de ofício à sucessora.

No que tange à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, observe-se que, como eles não integram o lançamento, e são motivados por evento posterior, sequer deveria ser apreciada esta matéria no contencioso administrativo fiscal. Contudo, admite-se aqui o entendimento dos colegiados desta casa, no sentido de que deve ser apreciada esta matéria no julgamento administrativo dos autos de infração, para, no mérito, adotar as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário

corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula **CARF**nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Rejeita-se, portanto, a pretensão da recorrente de excluir tal incidência.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir a multa de ofício aplicada à sucessora.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 16327.720407/2010-94
Acórdão n.º **1101-000.813**

S1-C1T1
Fl. 21

CÓPIA

Processo nº 16327.720407/2010-94
Acórdão n.º **1101-000.813**

S1-C1T1
Fl. 22

CÓPIA