



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

Processo nº 16327.720853/2012-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.829 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

COMPROVAÇÃO DO CUSTO - REGISTROS CONTÁBEIS

Os registros contábeis são unilateralmente formados por uma das partes, sem sequer a participação de terceiros independentes. Assim, os valores escriturados que subtraíam base tributável não podem ser considerados como prova se são formados exclusivamente por aquele que deles se beneficia.

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso em parte, em função da concomitância judicial e, na parte conhecida, REJEITAR a preliminar de nulidade, AFASTAR a necessidade de sobrestamento dos autos, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, DAR provimento para afastar os juros de mora e a multa proporcional que incidiram sobre o montante judicialmente depositado; II) por maioria de votos, NEGAR provimento em relação aos juros sobre multa de ofício. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva; e III) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação ao custo.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

I – DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Auto de Infração e correspondentes anexos de fls. 121/136, que exigem, a saber:

o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$3.848.219,01, cumulado com multa de ofício e juros de mora pertinentes calculados até 06/2012;

e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$1.385.358,85, cumulada com multa de ofício e juros de mora pertinentes calculados até 06/2012.

I.1 – DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

“LANÇAMENTO DO IRPJ.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), em face de apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.0001 –AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REALDESMUTUALIZAÇÃO

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme Termo de Verificação nº 01/2011.00418-9 em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2007 9.963.220,00 75,00

(...)

LANÇAMENTO CSLL

(...)

0001 Financeiras

**FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA
CSLL – FINANCEIRAS**

O contribuinte procedeu com inexactidão à apuração da CSLL devida, conforme Termo de Verificação nº 01/2011.00418-9 em anexo, que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Contribuição (R\$) Multa (%)

31/12/2007 896.689,80 75,00”

**I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO - TVI
(FLS. 33/43).**

Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização.

- (...)

I – DOS FATOS

- 1. *A presente autuação é decorrente dos ganhos originados pela devolução do patrimônio da Bolsa de Mercadorias & Futuros de São Paulo – BM&F S/A, que ocorreu no âmbito do processo denominado desmutualização da BM&F, conforme descrito em detalhes a seguir.*

- (...)

- 4. *A desmutualização da BM&F teve como objetivo transferir as atividades compreendidas no objeto social da associação civil sem fins lucrativos BM&F, para outra entidade, organizada sob a forma de sociedade anônima, a BM&F S/A. Os títulos patrimoniais da BM&F detidos pelas associadas apresentavam dois aspectos: o primeiro, de conteúdo patrimonial, refletia o valor da participação das associadas no capital da BM&F; o segundo, de natureza operacional, permitia a elas o chamado “Direito de Acesso”, ou seja, dava-lhes o direito de operar na Bolsa. Com a desmutualização, ocorreu a separação entre o conteúdo operacional do título e os direitos patrimoniais, que passaram a estar corporificados em ações BM&F S/A.*

- 5. *Assim, a cada detentor de títulos representativos do patrimônio da BM&F, foi atribuído um número de ações de emissão da BM&F S/A. Por sua vez, este número de ações foi determinado com base nos valores contábeis de cada categoria de títulos, apurados no balancete de 31/08/2007 da BM&F, conforme tabela abaixo:*

- (...)

- 6. *Conforme resposta datada de 14/03/2007, a Fiscalizada possuía os seguintes títulos patrimoniais da BM&F no momento*

da desmutualização, decorrentes de diversas incorporações societárias, com os respectivos valores contábeis:

- 2 títulos de Membro de Compensação: R\$4.961.610,00 cada, totalizando R\$9.923.220,00

- 4 títulos de Sócio Efetivo? R\$10.000,00 cada, totalizando R\$40.000,00

*- 7. No processo de desmutualização, a Fiscalizada recebeu ações no valor total de **R\$9.963.220,00**, conforme exposto acima. Constatamos no balancete que apresenta o saldo das contas internas por COSIF em outubro de 2007 que consta na conta 2.1.4.10.00-2 – TÍTULOS PATRIMONIAIS, subconta 2.1.4.10.20-8 – DE BOLSAS DE MERCADORIAS E DE FUTUROS, o valor inicial de R\$10.054.387,77, o lançamento a crédito de R\$9.963.220,00, acima referido, e o saldo final de R\$91.167,77:*

- (...)

- 8. Ainda no balancete com o saldo das contas internas por COSIF em outubro de 2007, observamos na conta 6.1.3.70.00-9 – RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS, conta interna 785.208 – TÍTULOS PATRIMONIAIS, o valor de R\$4.948.709,39. Segundo documentos apresentados pela empresa, R\$4.179.565,63 são relativos à atualização dos títulos da BM&F em pauta, valor esse inferior ao constante na conta 2.1.4.00.00-5 – TÍTULOS PATRIMONIAIS, subconta 2.1.4.10.20-8 – DE BOLSAS DE MERCADORIAS E DE FUTUROS. Cabe frisar que o pleito judicial do contribuinte foi no sentido de suspender a exigibilidade de IRPJ e CSLL apenas sobre o valor correspondente à atualização do valor dos títulos patrimoniais.

- 9. Intimado a esclarecer a origem e o valor de aquisição dos títulos em pauta, o contribuinte informou na resposta datada de 01/02/2012 que: “Relativo aos valores entregues para formação do patrimônio das associações civis sem fins lucrativos, não logramos êxito na localização desse histórico, sobre a data do ingresso nos quadros associativos e sobre o custo inicial da aquisição”. Reintimado, o contribuinte informou no documento datado de 22/05/2012 que “não logramos êxito na localização dos títulos patrimoniais da BM&F, bem como os registros contábeis da época”. Tendo em vista o exposto acima e considerando o disposto no art. 264 do RIR/1999, não resta alternativa senão considerar no lançamento tributário o valor zero para “o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregues para a formação” do patrimônio da BM&F.

II – DO DIREITO

- (...)

III – MEDIDAS JUDICIAIS

- (...)

IV - LANÇAMENTO

- 26. No tópico II deste termo de verificação, foram abordados os fundamentos legais para a contabilização e atualização dos títulos patrimoniais, os efeitos da Portaria MF nº 785/77 e os efeitos tributários da Lei nº 9.532/97 que prevê expressamente a hipótese de incidência para a situação jurídica correspondente à operação de desmutualização em pauta. Destaca-se que a Solução de Consulta COSIT nº 10/07 ocorreu em cenário jurídico distinto da decisão COSIT nº 13/97, a qual foi gerada em cenário jurídico que não mais existe, dada a promulgação da Lei nº 9.532/97.

- 27. O ganho oriundo da devolução do patrimônio da BM&F à empresa associada jamais foi tributado anteriormente. Conforme disposto no tópico “I – DOS FATOS”, dadas as intimações em que se tentou obter do contribuinte o valor de aquisição, sem resultado, o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio da bolsa será considerado zero. Assim sendo, aplicando-se o disposto no artigo 17 da Lei nº 9.532/97 na apuração do ganho oriundo da devolução do patrimônio da BM&F à sua associada, o resultado correspondente ao próprio valor contabilizado pelo contribuinte para as ações recebidas no processo de desmutualização, qual seja: **R\$9.963.220,00**, que não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Conforme item “III – MEDIDAS JUDICIAIS”, foi provido o Agravo de instrumento da União nº 2009.03.00.024700-6. Como o valor não transitou por conta de receita, tampouco foi adicionado pelo contribuinte na Ficha 09 e na Ficha 17 da DIPJ, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, cabe formalizar os correspondentes lançamentos tributários.

- (...)

- 31. Destaca-se que os depósitos judiciais efetuados pelo contribuinte são inferiores ao montante integral do débito, não havendo assim suspensão da exigibilidade do crédito tributário, entendimento esse respaldado na Súmula nº 112 do STJ, de 25/10/94 (DJ de 03/11/94): “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for **integral** e em dinheiro” (grifamos).

II – DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido dele cientificado pessoalmente em 29/06/2012 (vide fls. 122), o sujeito passivo contestou o lançamento em 31/07/2012, mediante o instrumento de fls. 246/290. Adiante compendiam-se suas razões.

I – DOS FATOS

- (...)

- De acordo com o entendimento do Fisco, a diferença entre o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais e o valor total das ações recebidas em substituição representaria um ganho para o Impugnante, já que a transformação dos títulos em ações deveria

ser considerada uma devolução do patrimônio da associação e, portanto, de acordo com manifestação da RFB, contida na Solução de Consulta nº 10/2007, deveria ser tributada nos termos do artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

- (...)

- Contudo, para calcular qual seria a diferença entre o custo de aquisição dos títulos e o seu montante atualizado, o Fisco considerou que o custo seria “zero”, sob alegação de que não seria possível identificar quais os valores pagos na aquisição dos títulos.

- (...)

*- Diante disso, muito embora o IRPJ e a CSLL supostamente incidentes sobre o valor correspondente à atualização dos títulos patrimoniais (diferença entre o valor atualizado, de R\$9.963.220,00 e o **custo de aquisição**, correspondente a **R\$5.783.654,37**), que está espelhado na conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” (R\$4.179.565,63), esteja com a exigibilidade suspensa em razão do depósito integral realizado nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.000032-2, o Fisco houve por bem lançar os créditos tributários objeto do presente processo em suspensão da exigibilidade.*

*- Isto porque, de acordo com o Fisco, tendo em vista que (i) o custo dos títulos foi considerado zero e (ii) o custo de aquisição efetivo, no montante de **R\$5.783.654,37** (conforme registros contábeis da Impugnante), foi incluído na suposta base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos, o valor do depósito judicial, que foi calculado apenas sobre a atualização dos títulos, não seria integral e, portanto, a totalidade do crédito tributário não estaria com a exigibilidade suspensa.*

- (...)

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – Do Custo dos Títulos Patrimoniais da Associação BM&F – Nulidade dos Lançamentos em Razão do Erro na Apuração da Base de Cálculo

- (...)

*- De fato, o custo de aquisição dos aludidos Títulos não poderia ser outro senão a **diferença** entre o valor atualizado dos Títulos, de R\$9.963.220,00 e o montante que representa a sua atualização ao longo do tempo, que corresponde a R\$4.179.656,63 e estava contabilizado na conta 6.1.3.70.00-9 RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS.*

- Frise-se que o próprio Fisco reconheceu, no TVF, que do total de R\$4.948.709,39, registrado na conta RESERVA DE ATUALIZAÇÃO DE TÍTULOS PATRIMONIAIS “segundo documentos apresentados pela empresa, R\$4.179.656,63 são relativos à atualização dos títulos da BN&F em pauta” (fls. 03).

- (...)

Títulos Patrimoniais da BM&F

Valor Total Atualizado (conta 2.1.4.10.00-2)	R\$ 9.963.220,00
Atualização (conta 6.1.3.70.00-9)	R\$ 4.179.565,63
Diferença (Custo)	R\$ 5.783.654,37

- Como se pode observar, a atribuição de valor “zero” ao custo de aquisição dos títulos foi absolutamente equivocada, pois o Fisco tinha condições de identificar, pela simples análise dos documentos contábeis do Impugnante, que **referido custo corresponde a R\$5.783.654,37**.

- (...)

- De fato, os valores pagos pelo Impugnante para a aquisição dos títulos estão refletidos, de forma inequívoca, na sua contabilidade, a qual é suficiente e faz prova em favor do contribuinte, conforme será melhor demonstrado a seguir.

- Ademais, com o objetivo de comprovar, de forma inconteste o custo dos títulos patrimoniais, o Impugnante anexa à presente o Balancete do ano de 2006, no qual **também está refletido referido custo de R\$ 5.783.654,37**.

- (...)

- Pela análise dos Balancetes acima reproduzidos, observa-se que o custo de aquisição dos títulos permanece **sempre o mesmo** em 2006 e 2007 (como, aliás, não poderia ser diferente). O que aumenta é tão somente a conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais” e, proporcionalmente, a conta “Títulos Patrimoniais”. O custo, porém, representado pela diferença, não se altera, já que é fixo desde a data de aquisição dos títulos (valor histórico).

- Diante do exposto, estando claramente demonstrado e comprovado, pela contabilidade, que o custo dos Títulos Patrimoniais da BM&F corresponde a **R\$5.783.654,37** e, portanto, jamais poderia ter sido considerado zero; **requer-se a nulidade do lançamento em razão do erro do Fisco no que diz respeito à base de cálculo utilizada**.

II.2 – A Contabilidade Faz Prova em Favor do Impugnante

- (...)

- De fato, nos termos do art. 276 do RIR/1999, **a escrituração mantida com observância das disposições legais, como é o caso dos autos, faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais**.

- (...)

II.3 – Do Princípio da Verdade Material e Do Ônus da Prova Tributário

- Conforme demonstrado anteriormente, o custo de aquisição dos Títulos Patrimoniais corresponde a **R\$5.783.654,37**, e não a “zero”, como indevidamente supôs a Fiscalização. Por tal motivo, **em atenção também ao princípio da verdade material**, os autos de infração devem ser cancelados.

- (...)

II.4 – Da Decadência do Direito do Fisco Contestar Parte das Atualizações e o Valor do Custo Contabilizados

- Alega, além dos argumentos aduzidos anteriormente, a Fiscalização não poderia também sequer questionar o valor do custo de aquisição dos títulos patrimoniais, bem como as atualizações realizadas até 2006, eis que já transcorreu o prazo decadencial de cinco anos. É o que se passará a demonstrar.

- (...)

- De fato, como se pode observar pelo Balancete anexo, relativo ao ano de 2006, o custo dos títulos, representado pela diferença entre o valor total atualizado e a atualização ao longo do tempo, **estava registrado há mais de cinco anos, desde o momento da aquisição de tais ativos.**

- (...)

- Diante do exposto, na hipótese de não serem acolhidos os argumentos anteriormente expostos, o que se alega a título argumentativo, requer o cancelamento do lançamento em razão da decadência do direito do Fisco de (i) contestar o custo dos títulos contabilizados pelo Impugnante; e (ii) exigir tributos sobre as atualizações contabilizadas até 2006.

II.5 – Do Erro Cometido pela Fiscalização – Suspensão da Exigibilidade do IRPJ e da CSLL Supostamente Incidentes Sobre a Atualização dos Títulos

- Conforme reconhece o próprio Fisco, o Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2008.61.00.000032-2, por meio do qual requereu a concessão da liminar, e posterior segurança, para que não fosse obrigada a recolher o IRPJ e a CSLL sobre o valor correspondente à atualização do valor dos seus Títulos Patrimoniais da BM&F, espelhada na conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”.

- (...)

- Após a concessão da medida liminar, em 02/04/2009, foi proferida sentença concedendo a segurança pleiteada pelo Impugnante, nos seguintes termos: “Posto isto, considerando tudo o mais que dos autos consta, **CONCEDO A SEGURANÇA** requerida para afastar a incidência do Imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido **sobre o valor correspondente à atualização dos títulos patrimoniais** que as

impetrantes detinham da Bovespa e da BM&F, **espelhadas pela conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”** e que foram convertidos recentemente em ações”.

- Ainda, conforme também reconheceu a Fiscalização, o Impugnante realizou o depósito judicial integral do IRPJ e da CSLL calculados sobre o valor registrado na conta “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, de modo que o crédito tributário discutido no referido Mandado de Segurança encontra-se com a exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso II, do CTN.

- Diante disso, mesmo na absurda hipótese de o custo dos Títulos Patrimoniais ser “zero” (o que, insista-se, não é verdade, como foi demonstrado e comprovado), a Fiscalização deveria ter lavrado dois autos de infração:

(i) Um com a exigibilidade suspensa, sem adição de multa de ofício e juros de mora, calculado sobre o montante registrado na conta 6.1.3.70.00-9 “Reserva de Atualização de Títulos Patrimoniais”, que é objeto do Mandado de Segurança; e

(ii) Outro com exigência da multa de ofício, calculado sobre o custo, que foi glosado e considerado zero.

- Frise-se que o depósito realizado pelo Impugnante é integral em relação ao objeto do Mandado de Segurança e, inclusive, nem poderia ter sido feito de outra forma, já que somente sobre o valor registrado na conta de reserva, que está sendo discutido judicialmente, é que o depósito poderia ter sido calculado.

- (...)

- De fato, estando o crédito tributário com a exigibilidade suspensa nos termos do artigo 151, II do CTN, não há que se falar em lançamento e manutenção da multa de ofício e dos juros moratórios.

- (...)

II.6 – Da Inexistência de Renúncia à Esfera Administrativa e Necessidade de Sobrestamento do Processo Administrativo

- (...)

- Deveras, a interpretação dada ao disposto no art. 38 da Lei nº 6.830/1980, pelo ADN/COSIT nº 03/96, no sentido de que a propositura de ação judicial pelo contribuinte, mesmo que anterior à autuação fiscal, implica renúncia à esfera administrativa, no entender do Impugnante não é a mais adequada.

- (...)

- Seria ilógica a presunção legal de desistência, pelo contribuinte, do processo administrativo nos casos em que a

propositura da medida judicial é anterior ao auto de infração, como é o caso do Impugnante, uma vez que, nesses casos, o contribuinte sequer poderia prever a possibilidade de uma autuação pela Fazenda Pública.

- (...)

- Em razão de todo exposto, requer-se a essa DRJ que aprecie os fundamentos a seguir expostos, ante a inexistência de renúncia à esfera administrativa.

Contudo, caso os julgadores não entendam por apreciar as razões de mérito submetidas à esfera judicial, deverão suspender o julgamento do processo até que seja proferida decisão definitiva nos autos do Mandado de Segurança nº 2008.61.00.000032-2.

III – DO DIREITO

- (...)

III.3 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

*- Ainda que se entenda correta a utilização da taxa Selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre os **tributos** supostamente devidos, o que se alega apenas a título argumentativo, é certo que nos juros calculados com base nessa taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. É o que se passará a demonstrar.*

- (...)

III – DO PEDIDO

- Diante do exposto, requer-se o recebimento, conhecimento e provimento da presente impugnação, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração lavrados.

Da decisão de primeiro grau

A decisão recorrida (fls. 433 a 457) manteve integralmente a exigência, conforme razões abaixo relatadas.

Não conheceu da parte da lide que guarda correspondência com o objeto da ação judicial, dentre outras razões, por já estar pacificado no CARF que se caracteriza renúncia à esfera administrativa.

Em razão da atribuição de custo zero ao investimento, analisou as seguintes questões:

(a) nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo; (b) a suspensão da exigibilidade pela existência de depósitos judiciais e (segundo informa a defesa) pela existência de medida liminar, obtida em 02/04/2009 (portanto, anteriormente ao início da ação fiscal), o que implicaria na apreciação do cabimento da multa de ofício e dos juros de mora;

(c) o custo zero dos referidos títulos patrimoniais adotado pela Fiscalização, fato rebatido pela defesa que defende o valor de R\$5.783.654,37 como custo de aquisição dos referidos títulos patrimoniais; (d) a alegação de que ocorreu a decadência de o Fisco contestar parte das atualizações (contabilizadas até 2006) e o valor do custo contabilizado; e (e) da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Nulidade do lançamento

A decisão aduz que eventuais erros materiais não tornam nulo o lançamento, uma vez que o auto de infração atende a todos os requisitos legais.

Suspensão da exigibilidade e aplicação da multa

Quanto aos depósitos judiciais, aduz que foram realizados posteriormente ao vencimento dos tributos. Assim, serão considerados apenas para fins de posterior encontro de contas.

No tocante à liminar, aduz que não há prova nos autos de que teria sido concedida em 02/04/2009, como alegado, e, portanto, antes do início da ação fiscal em 2011.

Dessarte, deve ser imposta a multa de ofício e cabem os juros de mora em face de expressa previsão legal (art. 61, § 3º; e art. 63 da Lei nº 9.430/96).

Comprovação do custo

Aduziu que o contribuinte não apresentou qualquer documento que comprovasse o custo registrado na sua contabilidade.

A alegação da defesa de que a sua contabilidade fazem prova a seu favor, não merecem prosperar em razão de que a força probante desses registros dependem de documentação hábil e idônea que os lastreiem.

Decadência quanto a atualizações e valor do custo

O julgador de primeiro grau aduziu que, apesar de o fato contestado (custo zero) dizer respeito ao ano de 2006, isso não desloca para o passado o fato gerador do imposto, que define a contagem da decadência. Ademais, o art. 37 da Lei nº 9.430/96 e o art. 264 do RIR determinam que " a limitação temporal para a revisão de fatos contábeis que tenham efeitos fiscais extingue-se apenas quando não há mais direito à constituição de crédito em relação ao qual se opera a influência".

Juros sobre multa

Com base na legislação federal (art. 61, § 3º; art. 44, I; art. 42; todas da Lei nº 9.430/96) e no CTN (art. 3º; art. 113; art. 139; e art. 161), refuta a alegação da defesa de que não cabem juros sobre multa de ofício.

Do recurso voluntário

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 480 a 524, por meio do qual reiterou as seguintes razões apresentadas na impugnação:

- 1) Preliminar de nulidade do lançamento em razão de erro na apuração da base de cálculo;
- 2) Contabilidade faz prova a favor do recorrente;
- 3) Princípio da verdade material e ônus da prova no direito tributário;
- 4) Decadência do direito de o Fisco questionar valores registrados na contabilidade após decorrido o prazo decadencial;
- 5) Inexistência de renúncia às instâncias administrativas

Em continuidade a essa questão, adentra na discussão de mérito do objeto da ação judicial e pede o sobrestamento do feito administrativo até a decisão judicial definitiva.

- 6) Suspensão da exigibilidade.

Quanto a essa questão, vale registrar com mais detalhes as razões atinentes à alegação de suspensão da exigibilidade do crédito por dialogar com a decisão recorrida e trazer mais detalhes que na impugnação.

Afirma que a autoridade julgadora compreendeu de forma equivocada a sua impugnação, pois não teria aduzido que a suspensão decorreria de liminar, mas sim dos depósitos judiciais. Para tal, descreve o histórico das decisões judiciais até janeiro de 2011. Até esta data decisões judiciais conferiam o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito, o qual deixou de prosperar em razão de antecipação de tutela em benefício da União. Por isso, efetuou os depósitos em 10/02/2011 para manter a exigibilidade suspensa.

Esses depósitos teriam sido reconhecidos pela Fiscalização, estariam demonstrados nas fls. 103 e 104 e seriam integrais (acrescidos com os encargos devidos até então) em relação ao crédito objeto da lide judicial. Assim, devem ser afastados a multa de ofício e os juros de mora.

- 7) Por fim, aduz a ilegalidade de juros sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Estou de pleno acordo com a delimitação da lide posta pela autoridade de primeiro grau. Conforme a Súmula CARF nº 1º:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assim, todo o objeto do mandado de segurança, que corresponde ao pedido acoplado à causa de pedir, não pode ser enfrentada por esse colegiado em razão do caráter vinculante da referida súmula.

Passamos, então, às alegações que não integram a lide judicial.

Nulidade do lançamento

Eventuais erros materiais parciais não maculam o lançamento e, muito menos, o tornam nulo.

Conforme o disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Essas são as únicas hipóteses legalmente previstas no processo administrativo fiscal e, nas quais, não se enquadram supostos erros de cunho substancial.

Estes devem ser enfrentados no mérito do julgamento.

Suspensão da exigibilidade e aplicação da multa

O artigo 151, inciso II, do CTN estabelece:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

II - o depósito do seu montante integral;

Vale ainda mencionar que a Súmula STJ nº 112 dita que:

O DEPÓSITO SOMENTE SUSPENDE A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTÁRIO SE FOR INTEGRAL E EM DINHEIRO.

Assim, não há dúvidas de que o depósito do montante integral do crédito tributário suspende a sua exigibilidade e, como aduzido pela defesa, esse crédito deve ser aquele objeto da lide judicial. O contribuinte não pode ser exigido a depositar e nem o sujeito ativo a aguardar a conversão de valor que não está sendo discutido em juízo.

O valor integral deve corresponder, assim, à quantia objeto da contenda judicial.

A decisão recorrida, porém, ignora nas suas fundamentações essa possibilidade suspensiva ou simplesmente erra ao considerar que o valor depositado tem por consequência apenas uma futura conversão em renda, a qual se enquadra noutro instituto jurídico: a extinção do crédito.

O depósito integral é uma das modalidades, como vimos, de suspensão da exigibilidade do crédito, a qual desencadeia vários efeitos jurídicos que lhe são próprios, dentre os quais, o impedimento da imposição de multa punitiva. Na verdade, o depósito, juntamente com a moratória, possuem ainda uma particularidade em relação às demais modalidades de suspensão. Ele impede também a fluência de juros moratórios.

Isso consta também de súmula do CARF de aplicação vinculada. Abaixo, a reproduzimos:

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.

A própria defesa aduz que a parcela do crédito discutida em juízo não estava suspensa, por ocasião do lançamento, por força de medida liminar. Assim, deixamos de analisar essa questão, como fez equivocadamente a DRJ, e passamos a enfrentar concretamente a questão do depósito.

Como foi realizado fora do prazo de pagamento, acréscimos legais devem ser calculados para aferição se seu valor total foi, de fato, depositado.

Para tal, precisaríamos baixar o feito em diligência.

Nada obstante, não fazemos uma interpretação do tipo "tudo ou nada" acerca do significado de "montante integral", pois resultaria em situações extravagantes com consequências desproporcionais para erros de pequena monta, consequências danosas para o contribuinte, mas também para a Fazenda Pública.

Se o valor a ser depositado fosse de R\$ 1 Bilhão, mas se deixasse de depositar um único real, não seria integral numa acepção estrita. Daí, o contribuinte poderia ser autuado em R\$ 750 milhões?

E se fosse o contrário? Com o crédito já constituído, o contribuinte deposita esse valor, como não seria integral, também não suspenderia a exigibilidade e, assim, passados cinco anos, prescreveria o direito de o Fisco cobrar e, consequentemente, poderia o contribuinte levantar a quantia?

Essas situações demonstram que não é razoável considerar que apenas o depósito estritamente integral produz o efeito suspensivo. O uso dessa expressão pelo legislador foi apenas a de prescrever que um depósito parcial não suspende o valor integral de um crédito tributário e não para estabelecer que deixa de produzir efeitos suspensivos em qualquer caso.

Todo depósito, na acepção que defendemos, é integral na medida exata medida do seu valor. Se foram depositados R\$ 1.000,00, o crédito tributário estará suspenso até o montante de R\$ 1.000,00, ainda que seu total seja de R\$ 1.500,00, por exemplo.

Assim, consideramos dispensável a diligência para aferir a correção do depósito, uma vez que produz efeitos suspensivos independentemente do seu valor, o qual definirá apenas a extensão desses efeitos passíveis de serem aferidos na execução do acórdão.

Desse modo, devem ser afastados os juros de mora e a multa proporcional que incidem sobre o montante depositado.

Comprovação do custo

Com relação ao custo, a defesa não carrega qualquer documento que comprove o seu montante.

No seu lugar, aduz o princípio da verdade material, no caso, seria evidente que haveria um custo; o ônus da prova que seria da Fazenda Pública; o fato de haver registros em sua contabilidade e que tais registros fariam prova a seu favor; e, por fim, a decadência de o Fisco verificar o valor do custo e as suas atualizações.

Pois bem, não merecem prosperar nenhuma dessas alegações.

Não é impossível e nem mesmo improvável que custos de ativos sejam zero. Uma máquina integralmente depreciada, por exemplo, possui custo zero para fins de aferição do ganho de capital na sua venda.

Ademais, o valor do custo é ônus do contribuinte. Não é do Fisco, como pretende a defesa.

Se um elemento reduz a base de cálculo, como custos e despesas, deve aquele que se beneficia desse elemento (no caso, o contribuinte) fazer a comprovação da sua existência e da sua quantificação. Ao Fisco cabe comprovar as receitas (elementos positivos); ao contribuinte cabe comprovar as despesas e custos.

Afinal, custos e despesas são favoráveis ao contribuintes por reduzir o valor a ser exigido pelo Fisco. Logo, como deveria proceder o Fisco em relação a tais itens? Comprovar que não existiram? Trata-se de prova negativa repudiada pelo direito. O ônus é daquele que se favorece da prova da existência e da quantificação, ou seja, que tenha a possibilidade de produzir prova positiva.

Na mesma lógica, a escrituração faz prova, mas a favor do Fisco quanto aos elementos positivos (as receitas). Uma vez que os registros contábeis são unilateralmente formados por uma das partes, sem sequer a participação de terceiros independentes, os valores

escriturados que subtraíam base tributável não podem ser considerados como prova se são formados exclusivamente por aquele que deles se beneficia.

Por fim, como bem aduzido pela autoridade julgadora de primeiro grau, o prazo de decadência é para a realização do lançamento e seu marco é a data do fato gerador. Não existe consolidação temporal de valores registrados na escrituração ou em qualquer outra parte, como registros públicos.

Juros sobre multa

Por fim, no tocante aos juros sobre multa de ofício, entendo que se trata de tema de âmbito da fase não contenciosa, uma vez que não é objeto do lançamento, mas sim da atividade de cobrança, a qual não está submetida ao crivo deste colegiado. Por isso, dele não tomaria conhecimento.

Essa, porém, não tem sido a posição adotada por este colegiado que previamente tem decidido conhecer a questão. Assim, passo a enfrentá-la.

De início, vale reproduzir acórdão em que também se conheceu do assunto, no qual foram considerados devidos os juros:

Número do Recurso: [155344](#)

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10845.000196/95-34

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: PRÓPRIA S.A. ADMINISTRAÇÃO E IMÓVEIS (SUCEDIDA POR BRASCOR S.A. IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES)

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Data da Sessão: 25/05/2007 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-96177

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO- No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic.

Assim tem se inclinado a jurisprudência deste Conselho e com ela me alinho.

Dois artigos da Lei nº 9.430/96 conduzem-me a essa posição e abaixo os transcrevo:

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.

(...)

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.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento.

Sobrestamento

Por fim, não deve ser acatado o pedido de sobrestamento do feito por suas razões. Primeira, não há previsão regimental para essa medida. Segunda, o conteúdo da lide do processo administrativo é diverso daquele do processo judicial, o que permite, sem contradições, que sejam analisados paralelamente.

Conclusão

Voto, pois, para não conhecer do recurso em parte, em função da concomitância judicial; na parte conhecida, rejeito a preliminar de nulidade e afasto a necessidade de sobrestamento dos autos; no mérito, dou provimento parcial apenas para afastar os juros de mora e a multa proporcional que incidiram sobre o montante judicialmente depositado.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes