



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

Processo nº 16643.000087/2009-36
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-00.794 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de janeiro de 2012
Matéria CSLL
Recorrentes TAM LINHAS AÉREAS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

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 discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Conselheiro Relator. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Diniz Raposo no ponto relativo à dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa da base da CSLL.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Diniz Raposo e Silva e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

TAM LINHAS AÉREAS S.A., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 72.435.291,54, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 003.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), anexado às fls. 263/277, decorrente da apuração da infração descrita como provisão não dedutível, em relação aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, conforme Termo de Encerramento de fls. 278/281, que tem o seguinte teor:

EXIGIBILIDADE SUSPensa – FALTA DE ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL:

- a contribuinte, nos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, apropriou, como despesas, conforme o regime de competência, valores relativos a tributos com exigibilidade suspensa, em virtude de liminar concedida em mandado de segurança, com ou sem cautela, lançando a contrapartida desses montantes em conta de passivo;
- em que pese a denominação adotada para tais contas, o lançamento que a embasa tem o caráter de provisão, não se tratando, em princípio, de uma obrigação efetivamente constituída que traduza uma exigibilidade do passivo análoga a um tributo a recolher, em função da incerteza do resultado da lide;
- os lançamentos contábeis assim efetuados revestem-se, em essência, das características de provisões, pois não possuem o grau de certeza necessário à configuração de uma obrigação;
- tais valores, portanto, quando deduzidos na apuração do lucro contábil, de acordo com o regime de competência, devem ser adicionados na determinação da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995;

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS ANTERIORES EM VALORES SUPERIORES AOS SALDOS DISPONÍVEIS:

- os lançamentos mencionados anteriormente, referentes às exigibilidades suspensas não adicionadas na base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 2004 e 2005, redundaram na utilização a maior do saldo de base de cálculo negativa existente, para os anos-calendário de 2006 e 2007, conforme demonstrativos de fls. 264/267.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 21/12/2009 e apresentou, em 20/01/2010, a impugnação de fls. 291/302, acompanhada dos documentos de fls. 303/312, com as seguintes alegações, em síntese:

O CONCEITO DE PROVISÃO:

- segundo o inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido na impugnação, os valores que possuem natureza de provisão não devem ser deduzidos do lucro real, nem do resultado do exercício, que corresponde ao lucro líquido. Se tais valores forem creditados ao resultado contábil, devem ser adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de reduzir, indevidamente, o resultado tributável da pessoa jurídica;
- no contexto da lei comercial, o conceito de provisão envolve a idéia de riscos, representando as expectativas de perdas de ativos ou valores que as sociedades poderão ter que desembolsar, mas que não se traduzem em obrigações existentes, conforme entendimento da doutrina;
- no entendimento de Bulhões Pedreira, “*as provisões correspondem ao registro de obrigações que ainda não existem para a empresa, nem mesmo de modo condicional, mas que provavelmente, ou possivelmente, virão a nascer. É registro de risco, e não de obrigação existente*”;
- nesse contexto, as obrigações tributárias não se enquadram no conceito de provisões, tendo em vista que a obrigação de pagar tributo deriva diretamente da lei, constituindo-se no momento em que ocorre o seu fato gerador. O não recolhimento do tributo devido não lhe retira a natureza de um passivo da pessoa jurídica, de uma obrigação a pagar, que não se confunde com provisão;
- logo, os créditos tributários, ainda que estejam com a sua exigibilidade suspensa por força de provimentos jurisdicionais, não se amoldam ao conceito de provisão, o qual não alcança obrigação existente. Por conseguinte, o inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não impede a dedução de tributos, mesmo daqueles que se encontram com a sua exigibilidade suspensa;
- a Comissão de Valores Mobiliários, dentro de sua competência regulamentar, e em consonância com o conceito legal de provisão, determinou que as obrigações tributárias, que são objeto de questionamentos judiciais, devem ser reconhecidas como uma obrigação legal, e não como uma provisão (transcreve trecho da Deliberação CVM nº 489, de 03/10/2005);

- a jurisprudência administrativa tem tido esse mesmo entendimento, conforme ementas transcritas na impugnação;

A INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA:

- a regra jurídica, expressa por meio de determinado texto legal, deve ser extraída da conjugação dos métodos de interpretação. Nesse sentido, se se entender que os tributos com exigibilidade suspensa são meras provisões, retirar-se-ão os efeitos das normas insertas no art. 8º da Lei nº 8.541, de 1992, e no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicáveis exclusivamente ao IRPJ, tornando-as inócuas;
- o art. 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979, prescreve que “*na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária*”. Quando do advento desse decreto, vigorava a norma legal prevista no art. 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, segundo a qual os tributos eram dedutíveis no período-base em que ocorreu o seu fato gerador, se a pessoa jurídica apurasse os resultados pela competência, ou no do respectivo pagamento, caso o regime de apuração fosse o de caixa;
- essa regra perdurou até o advento da Lei nº 8.541, de 1992, que alterou o momento do reconhecimento das despesas com tributos, só reconhecendo sua dedução quando pagas. Coerentemente com essa norma, o art. 8º da Lei nº 8.541, de 1992, determinou a indedutibilidade das importâncias contabilizadas como custos ou despesas relativas a tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa nos termos do art. 151 do CTN;
- posteriormente, tal sistemática foi parcialmente alterada pela Lei nº 8.981, de 1995, em seu art. 41, ao prescrever que “*os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência*”. Por sua vez, o parágrafo 1º desse mesmo artigo não admite a dedução dos tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nas hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN;
- diante disso, se foram necessárias normas legais expressas (Lei nº 8.541, de 1992, art. 8º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º) para vedar a dedutibilidade dos tributos cuja exigibilidade estivesse suspensa, para fins de determinar o lucro real, não faz o menor sentido lógico sustentar que se trata de provisões, uma vez que, neste caso, a sua indedutibilidade decorreria do art. 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979, tornando inócua a norma legal inserta no art. 8º da Lei nº 8.541, de 1992, repetida, posteriormente, no § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995;
- se para fins de determinação do lucro real existem regras específicas, prevendo a indedutibilidade de tributos que estão com a exigibilidade suspensa, conclui-se que os respectivos lançamentos contábeis não se revestem das características de provisão, não se lhes aplicando o disposto no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, sendo, portanto, improcedente a acusação fiscal;

O PEDIDO:

- a impugnante, por todo o exposto, requer que seja julgado improcedente o auto de infração. Requer ainda que, afastada a glosa procedida pela fiscalização, seja restaurada a compensação das bases negativas realizada pela impugnante, nos anos-calendário de 2006 e 2007, cancelando-se integralmente a exigência da CSLL referente a esses períodos;
- protesta, ainda, a impugnante, provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligência e a juntada posterior de documentos.

A 2ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 15-24.578, de 18/08/2010 (fls. 318/321), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

*PROVISÃO. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.
DEDUTIBILIDADE.*

O tributo ou contribuição com exigibilidade suspensa é indedutível para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL, visto que configura situação de solução indefinida, apresentando nítido caráter de provisão.

Por relevante, esclareço que os valores afastados correspondem a parcela da exigência correspondente ao ano-calendário 2006, lançada a maior por equívoco da Autoridade autuante e retificada de ofício pela Turma Julgadora em primeira instância. Assim, o valor do principal no ano-calendário 2006 foi reduzido de R\$ 16.983.092,86 para R\$ 14.782.740,50.

Ciente da decisão de primeira instância em 14/02/2011, conforme Aviso de Recebimento à fl. 327, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/03/2011 conforme carimbo de recepção à folha 328.

No recurso interposto (fls. 329/347), a interessada repisa, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na peça impugnatória, com maior ênfase, desta feita, à jurisprudência administrativa que entende favorecer sua tese.

Protesta contra a aplicação do art. 50 da IN SRF nº 390/2004, o qual reproduz norma específica da legislação do imposto de renda. Por sua ótica, tal disposição seria inaplicável à CSLL.

Finalmente, reclama contra a incidência de juros sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal. Afirma que as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição e, desta forma, seria inaplicável o art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Acrescenta que seria igualmente inaplicável o art. 161, § 1º, do CTN, visto que existe lei que dispõe de modo diverso, “*que é exatamente o que faz a Lei n. 9.430/96, ao não prever a incidência de juros de mora, pelas taxas Selic e 1% apenas no último mês, mas apenas sobre multa isolada, e não sobre a que acompanha o principal*”. Colaciona jurisprudência administrativa que entende suportar sua tese.

A recorrente conclui com o pedido de integral provimento de seu recurso e cancelamento da exigência da CSLL. Requer, ainda, que seja restaurada a compensação das bases negativas por ela realizada nos anos-calendário 2006 e 2007, cancelando-se também as exigências correspondentes a esses anos. Subsidiariamente, requer o cancelamento dos juros incidentes sobre as multas de ofício.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 3/2008.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa afastados em primeira instância (fl. 327), verifico que superam o limite de um milhão de reais, estabelecido pela Portaria MF nº 3/2008. O recurso de ofício é, pois, cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, o seguinte trecho do voto condutor do acórdão recorrido bem dá conta dos fundamentos pelos quais parte da exação foi afastada:

Em função dos ajustes efetuados na base de cálculo da CSLL, decorrentes das glosas das provisões indedutíveis, nos anos-calendário de 2004 e 2005, restou também configurada a compensação a maior de base de cálculo negativa da CSLL nos anos-calendário de 2006 e 2007. No entanto, embora não questionado pela impugnante, verifica-se que, em relação ao ano-calendário de 2006, conforme demonstrado na planilha de fls. 266, o valor apurado para esta infração foi de R\$44.483.389,98, resultado da diferença entre o montante compensado pela empresa (R\$241.616.315,13) e o saldo existente (R\$197.132.925,15), sendo que o autuante lançou, equivocadamente, o valor de R\$68.931.747,40 (fl. 275).

Procedendo-se aos ajustes pertinentes, a CSLL devida para o ano-calendário de 2006 deve ser de R\$14.782.740,50, conforme demonstrado a seguir:

Provisões Não Dedutíveis	R\$ 119.769.282,19
Compensação Indevida	R\$ 44.483.389,98
Valor Tributável	R\$ 164.252.672,17
CSLL Devida	R\$ 14.782.740,50

Não merece reparos, quanto a este aspecto, a decisão recorrida. Com efeito, o Auditor-Fiscal autuante demonstrou corretamente, à fl. 266, a compensação indevida de prejuízos no valor de R\$ 44.483.389,98 no ano-calendário 2006. No entanto, ao incluir essa infração no Auto, o fez pelo total naquele ano de R\$ 68.932.747,40, vide fl. 275. Trata-se de

equivoco manifesto, devidamente corrigido de ofício pela autoridade julgadora em primeira instância.

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, e nº 1301-00.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, *ex vi* do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

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 indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

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 indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — 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 indedutíveis 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.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa

por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, - constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, 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 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Quanto à alegação de inaplicabilidade da IN SRF nº 390/2004, é de se esclarecer que o Fisco não baseou a autuação naquele normativo, mas tão somente invocou suas disposições como forma de esclarecimento e reforço de seu entendimento.

Resta, finalmente, apreciar a irrisignação da recorrente acerca da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Devo observar, inicialmente, que, por uma visão mais estreita e rigorosa, a matéria estaria fora da competência deste colegiado, desde que a incidência de juros sobre a multa não integra o lançamento ora sob discussão. No entanto, deve ser reconhecido que a questão surge no momento da cobrança do crédito tributário, e negar ao contribuinte a possibilidade de discutir o assunto seria mesmo cercear-lhe o direito à defesa.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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

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

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço vênica para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — 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. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, voto por negar provimento a ambos os recursos, de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha