



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

Processo n° 16327.720406/2010-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-000.830 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de março de 2012
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente SANTANDER SEGUROS S/A (sucessora de ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Consoante o art. 145, do CTN; uma das formas de alterar o lançamento de ofício é por meio da impugnação do sujeito passivo. O art. 18, do Decreto . 70.235/72 também determina a devolução do prazo para impugnar somente nos casos de agravamento da exigência fiscal, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência. A mera redução da alíquota e conseqüente exclusão de parte do lançamento não ensejam a nulidade total do auto de infração.

Retifica-se a exigência, ante a comprovação de que o percentual de 10% foi aplicado sobre a totalidade da base de cálculo ajustada, sem excluir o montante mensal de R\$ 20.000,00 previsto em lei.

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. Por constituírem acessórios dos tributos e contribuições, os acréscimos legais seguem a mesma norma de dedutibilidade.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MULTA.

Tributo e multa não se confundem, tendo em vista que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. A responsabilidade não se presume, **deve ser expressa.**

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. SAPLI. INSTRUMENTO HÁBIL.

O SAPLI é alimentado por informações prestadas pelo próprio contribuinte, portanto pode ser utilizado pela fiscalização como instrumento hábil de controle dos prejuízos fiscais, devendo o contribuinte, para contraditá-lo, fazer prova.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

Mantém-se o lançamento se não demonstrada a existência de saldo de prejuízos fiscais em valor suficiente para amparar a compensação pleiteada na declaração de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma acordam dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: a) por unanimidade, excluir da base de cálculo do IRPJ exigido o valor de R\$68.197,35; b) pelo voto de qualidade, afastar a dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa da base tributável da CSLL. Vencidos os conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni e Carlos Jenier, e c) por maioria, afastar a multa de ofício. Vencidos os conselheiros Waldir Rocha e Alberto Pinto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto de Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados no âmbito da DEINF/SP, relativos aos anos calendário de 2005, 2006, 2007 a 2008, por meio dos quais são exigidos do interessado acima identificado, na qualidade de sucessor do Banco ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S.A, CNPJ 05.515.360/000140, o imposto sobre a renda de pessoa jurídica no valor de R\$ 2.261.112,92 (fls. 304/310) e a contribuição social sobre o lucro líquido CSLL no valor de R\$ 1.632.711,62 (fls. 311/317), acrescidos de multa de ofício de 75% e de encargos moratórios.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 295/303, a ABN DOIS PARTICIPAÇÕES optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, nos anos calendário em fiscalização. Em 30/06/2005 e 28/11/2008 ocorreram cisões parciais. Em 30/09/2009, a incorporação pelo interessado.

A ABN DOIS PARTICIPAÇÕES questiona judicialmente alguns tributos e contribuições, entre eles o PIS e a COFINS incidentes sobre receita de juros sobre capital próprio (mandado de segurança nº 2005.61.00.0002329), adicionados à base de cálculo do IRPJ em 31/12/2005 (adição a menor em R\$ 68.197,35), 31/12/2006, 31/12/2007 e 28/11/2008 (adição a maior em R\$ 15.554.927,21) mas não adicionados à base de cálculo da CSLL.

Os juros incidentes sobre os tributos suspensos não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. As contrapartidas das despesas com tributos suspensos constam provisionadas nas contas do grupo 4.94.50.90 (PROVISÃO PARA RISCOS FISCAIS OUTROS).

Na cisão ocorrida em 30/06/2005, houve a versão de 21,77% do patrimônio para outra empresa do grupo. De acordo com a DIPJ apresentada na data do evento, foi apurado prejuízo não operacional de R\$ 2.802.273,46 e prejuízo fiscal de R\$ 4.554.775,35.

Observado o disposto no art. 36, § 6º, alínea “ a”, da Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, o percentual remanescente da cisão parcial (78,23%), conforme demonstrado no sistema SAPLI, em 01/07/2005, resultou em saldo de prejuízo não operacional o valor de R\$ 2.192.218,53 e de prejuízo operacional a compensar no valor de R\$ 1.370.982,23.

No período de 01/07 a 31/12/2005, o interessado compensou prejuízo fiscal no valor de R\$ 1.917.086,75, ou seja, com excesso de R\$ 546.104,52. Posteriormente, em 28/11/2008 (cisão parcial), compensou o prejuízo fiscal inexistente de R\$ 2.306.956,08.

Uma vez que os tributos com exigibilidade suspensa e os juros sobre eles incidentes correspondem a provisões frente a futuras incertezas, indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalização procedeu ao lançamento tributário. Na apuração do crédito tributário, foram consideradas as reconstituições das compensações de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Da autuação de IRPJ.

Provisões não dedutíveis relativas a tributos com exigibilidade suspensa.
Enquadramento legal: art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995. Art. 344, § 1º, do RIR/1999.

Da autuação de CSLL.

Provisões não dedutíveis relativas a tributos com exigibilidade suspensa.
Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988. Art. 13, I da Lei nº 9.249/1995. Art. 28 da Lei nº 9.430/1996. Art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Na impugnação de fls. 325/359, em 07/01/2011, acompanhada dos documentos de fls. 360/375, a interessada alega, em síntese, que:

Houve erro na constituição do crédito tributário do IRPJ, pois foi aplicada a alíquota de 10% de adicional de imposto sobre a totalidade da base de cálculo ajustada em desconformidade com as determinações legais;

De acordo com o art. 542 do Regulamento do Imposto de Renda, o adicional de imposto será devido somente sobre a parcela que excedeu ao montante mensal de R\$ 20.000,00, proporcionalmente multiplicado pela quantidade de meses considerados na apuração do imposto;

O vício apontado macula integralmente o lançamento;

Na apuração de excesso de compensação de prejuízo fiscal, foi levado em consideração o SAPLI, sistema de uso privativo da Receita Federal do Brasil e que só possui efeitos se devidamente acompanhado de provas concretas das divergências, o que não ocorreu no presente caso, sendo certo que os valores declarados estão de acordo com a legislação de regência;

Nulidade do auto de infração lavrado com base em equivocado fundamento legal, uma vez que os valores considerados indedutíveis não possuem a natureza de provisões, mas sim de despesas efetivas;

A suposta “provisão” foi constituída em decorrência da suspensão da exigibilidade de obrigações tributárias, amparada pelo mandado de segurança nº 2005.61.00.0002329;

Na qualidade de instituição securitária, é legalmente equiparada a uma instituição financeira, tipo de sociedade que deve observar de forma mais criteriosa possível as normas e princípios contábeis, incluindo as manifestações do Banco Central e da CVM;

Buscando evidenciar os conceitos que seriam utilizados em suas normas, a CVM editou a Deliberação CVM nº 489/05, que aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22, sobre provisões, passivos, contingências passivas e ativas;

Trata-se de conceitos (classificações) distintos, cujo reconhecimento, nas demonstrações contábeis, também se dará de forma diferenciada;

O item 8 do Pronunciamento evidencia que o termo provisões não se confunde com o termo contingências passivas e estas, por sua vez, se diferenciam dos passivos, pois são apenas passivos não reconhecidos;

Evidencia-se, assim, o erro material cometido pela fiscalização quando afirmou que foram deduzidas despesas com a constituição de provisões de juros referente a

tributos suspensos por medida judicial e dos próprios tributos com exigibilidade suspensa, quando, na verdade, nos termos da Deliberação CVM nº 489/05, o que se deduziu foram despesas com a constituição de passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal com prazo certo e valor determinado, gerado pelo dever de recolher tributos e seus acréscimos moratórios;

O fato de o crédito tributário estar suspenso, como é o caso dos autos, não interfere em nada na natureza da obrigação. O crédito tributário decorre da obrigação principal e é constituído pelo ato de lançamento, nos termos dos arts. 139 e 142 do CTN, é esse também o entendimento expresso da CVM, conforme descrito no Anexo II da Deliberação nº 489/05;

-considerando que as despesas com juros incidentes sobre os tributos com exigibilidade suspensa seguem as mesmas regras de dedutibilidade aplicáveis a estes últimos, e, ainda, que a despesa com a constituição deste passivo foi deduzida da base de cálculo da CSLL exatamente conforme dispõe a legislação tributária e as normas da CVM, não poderá subsistir a autuação em questão;

-ad argumentandum, não há que alegar a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa e dos juros sobre eles incidentes da base de cálculo da CSLL, por falta de dispositivo legal que determine a adição desse montante;

-as regras de dedutibilidade previstas no art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981/1995 aplicam-se tão somente na determinação do lucro real;

-a Lei nº 9.249/195, por sua vez, ao dispor sobre os ajustes obrigatórios a serem feitos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL em nenhum momento fez menção à dedutibilidade ou não dos tributos e contribuições. E, desse modo, tendo em vista que a Lei nº 8.981/1995 apenas dispôs sobre a base de cálculo do IRPJ, não há como se exigir que o contribuinte seja tributariamente onerado, sem que haja previsão de lei expressa, em cumprimento ao princípio da estrita legalidade;

-impossibilidade de lançamento de multas na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão;

-nos termos do art. 132 do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Com relação às multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então se atribuir ou não a responsabilidade ao incorporador;

-a multa fiscal somente será transferida ao sucessor se lançada antes do ato sucessório;

-as multas lançadas somente poderiam ser imputadas ao interessado acaso as infrações tivessem sido cometidas por empresas incorporadas cujos administradores fossem os mesmos que os seus ou, ao menos, que as incorporadas pertencessem ao seu grupo econômico (Súmula CARF nº 47);

-não é o que se verifica no presente caso: 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, todos eles instituições financeiras pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administração completamente distintas e independentes;

-dessa forma, além das multas terem sido lançadas após a sucessão, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada, não se pode admitir, também, a transferência das penalidades em razão do seu caráter personalíssimo, conforme já assentou a jurisprudência judicial e administrativa sobre o tema;

-os juros calculados com base na taxa SELIC não podem ser exigidos sobre a multa lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Posteriormente, em 10/01/2011, o interessado retificou a impugnação no que diz respeito às informações sobre a incorporação: a ABN AMRO BRASIL DOIS PARTICIPAÇÕES S.A é que foi incorporada pelo interessado. Trata-se de empresas pertencentes a diferentes grupos econômicos, com administrações completamente distintas e independentes (fl.376).

A autoridade julgadora de primeira instancia decidiu a matéria por meio do Acórdão 12-37.833, de 14/06/2011 da DRJ/RJI, (fls.381), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anos calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Anos calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anos calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ACRÉSCIMOS LEGAIS SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA.

Segundo a legislação de regência, são indedutíveis na apuração do lucro real os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa por força de

Processo nº 16327.720406/2010-40
Acórdão n.º **1301-000.830**

S1-C3T1
Fl. 4

provimento judicial. Por constituírem acessórios dos tributos e contribuições, os acréscimos legais seguem a mesma norma de dedutibilidade.

ERRO DE CÁLCULO DO ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA.

Retifica-se a exigência, ante a comprovação de que o percentual de 10% foi aplicado sobre a totalidade da base de cálculo ajustada, sem excluir o montante mensal de R\$ 20.000,00 previsto em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório.

Passo a seguir ao voto.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Vê-se do relatório que trata-se no presente processo de exigências de IRPJ e CSLL cumulados de multa de ofício de 75% e juros de mora, decorrentes de autos de infração, lavrados em 08/12/2010, em vista da constatação pela autoridade fiscal que a contribuinte: (I) excluiu indevidamente da base de cálculo do IRPJ e CSLL tributos com a exigibilidade suspensa e os juros correspondentes e, (II) compensou em excesso prejuízos fiscais nos anos calendários de 2005 e 2008.

A apreciação do recurso voluntário dar-se-á na ordem que apresentada as matérias:

I) “DA ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO AUTO DE INFRAÇÃO”

Neste ponto ataca a ora recorrente a nulidade do auto de infração alegando que a fiscalização aplicou a alíquota de 25% (15% + adicional de 10%) em desconformidade com a legislação (art. 542 do RIR/1999). Aduzindo que o vício apontado não só atinge a apuração do IRPJ, mas, também, com relação ao suposto excesso de compensação de prejuízo fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância assim decidiu:

“Assiste razão ao interessado ao alegar erro no cálculo do adicional de IRPJ, uma vez que a fiscalização não observou o disposto no art. 542 do RIR/1999:

Art. 542. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento.

O percentual de 10% foi aplicado sobre a totalidade da base de cálculo ajustada, sem excluir o montante mensal de R\$ 20.000,00 previsto em lei.

O cálculo manifestamente errado, ainda que reduza o crédito tributário anteriormente exigido, não macula a estrutura do lançamento, razão pela qual não dá causa a sua nulidade.

Isto posto, é devido o IRPJ no valor de R\$ 2.177.112,92”

Na redução do IRPJ devido acima o relator de primeira instância considerou a compensação de prejuízos fiscais conforme demonstrado no voto condutor.

Com relação a nulidade do lançamento, me filio às argumentações contida no voto, a saber:

“A nulidade do lançamento só é levada a efeito quando se comprova que o auto de infração não foi formalizado com obediência a todos os requisitos de validade previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional-CTN e quando se apresenta no processo algum dos motivos apontados nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, o que não ocorreu no caso presente

Se o crédito tributário foi apurado de forma equivocada, como alega o interessado, há que se reconhecer a improcedência total ou parcial da exigência, mas não inquina de nulidade o auto de infração”

II) “DA INDEVIDA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA TURMA JULGADORA”

Neste item a recorrente alega que “Ainda, em que pese ter sido reconhecido, acertadamente, pela Turma Julgadora, o equívoco cometido pela Fiscalização, com relação à conclusão não se pode atribuir o mesmo êxito aos Srs. Julgadores, que deixarem de cancelar integralmente o auto de infração de IRPJ, mesmo diante da nulidade apontada, para tentar consertá-lo determinando que o montante principal lançado fosse retificado de R\$ 2.261.112,92 para R\$. 1.177.112,92. Contudo a decisão recorrida merece ser reformada por esse E. Conselho, a fim de que o auto de infração seja integralmente cancelado, tendo em vista a evidente incompetência da Turma Julgadora para constituir novos lançamentos.”

Cita diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Tal alegação, ao meu ver, não encontra respaldo no Direito Tributário. O art. 145 do CTN assim determina:

"Art. 145. o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I— impugnação do sujeito passivo;

II— recurso de ofício;

III— iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149."

Ou seja, é exatamente pela apreciação da impugnação que surge a oportunidade de ajustar o lançamento à legislação utilizada como ânimo. *In casu*, foi exatamente o que fez a autoridade julgadora a *quo*. Reduziu a base de cálculo e conseqüentemente o montante do crédito tributário anteriormente determinado com a finalidade de atender a todos os ditames legais que envolvem o lançamento, passíveis de serem corrigidos, afastando os vícios e erros de aplicação da lei, ou declarando nulo, em parte ou no todo, quando insanáveis.

Por outro lado, o art. 18 do Decreto 70.235/72, que trata da realização de diligências, assim determina no § 3º.:

3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência fiscal, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada." (g.n.)

Da simples leitura do dispositivo acima constata-se que a devolução do prazo para impugnação é *numerus clausus*, ou seja; é garantida legalmente somente em caso de "agravamento da exigência fiscal, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência".

registrar *as* mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Por este regime, as receitas devem ser contabilizadas no período-base em que constituído o direito ao seu recebimento, os custos e as despesas, naquele em que constituído o dever jurídico de efetuar o pagamento. Sendo assim, *as* receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

Portanto, por estar condicionada a um evento futuro, que poderá resultar em efeitos favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, evidencia-se que o valor do tributo/contribuição com exigibilidade suspensa é uma provisão e não despesas incorridas (contas a pagar) conforme entende a recorrente. Com o advento da Lei nº 8.981/95, seu artigo 41 reintroduziu o regime de competência para a dedutibilidade dos tributos e contribuições na determinação do lucro real, com exceção para os tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172/66, havendo ou não depósito judicial, conforme disposto no § 1º. do referido dispositivo legal, a seguir transcrito:

"Art. 41. - Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172. de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."

Assim, por força do disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95 e tendo em vista a necessidade da formação da provisão para o registro dos tributos com exigibilidade suspensa, em função de sua contingência passiva em exercício futuro, os valores apropriados como despesa no ano-calendário, devem ser adicionados ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.

Da mesma forma em relação aos juros e atualização monetária correspondente às provisões, eis que o acessório sempre acompanha a natureza de seu principal, pois o mesmo inexistente sozinho.

Nesse sentido é a jurisprudência deste Conselho, vejamos alguns exemplos:

"TRPJ. CSLL. 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. (Acórdão 101-96.271, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 152.038, Relator Paulo Roberto Cortez, julgado em 09.08.2007)"

"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. (Acórdão 101-95.727, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 135.395, Relator Valmir Sandri, julgado em 20.09.2006) ”

"PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa

Configurando-se numa situação de solução indefinida que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos 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. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008. (Acórdão 103-23.339, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso nº 136.419, Relator Leonardo de Andrade Couto, julgado em 22.01.08) ”

O fato é que, a razão para que a lei determine a indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa é a simples inexistência da despesa efetiva, na medida em que os tributos sobre os quais incidem podem ou não serem devidos/pagos, dependendo do resultado final do processo judicial. Em sendo assim, por constituir os juros em acessórios do principal, seria ilógico admitir sua dedutibilidade da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, e mais ilógico ainda querer uma norma específica para tratar de sua dedutibilidade, eis que um não vive sem o outro (principal/juros).

Sendo assim, não merece prosperar a alegação do contribuinte de que os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa representam verdadeiras despesas e não meras provisões, bem como os juros respectivos.

VII “DA IMPOSSIBILIDADE DE LANÇAMENTO DE MULTAS NA HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO”

Da recorrente:

“Caso não sejam acolhidos os argumentos até aqui expostos, suficientes para a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral do auto de infração objeto do presente processo, não poderá prosperar as multas de ofício mantida , pois ainda que se tivesse sido cometida alguma infração, o que se alega ad argumentandum, não teria sido cometida pela Recorrente, mas por sua incorporada ABN AMRO Brasil Dois Participações S/”

Em convergência com reiteradas manifestações deste E. Conselho adoto a linha de raciocínio que em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa. Cabendo citar o Acórdão n. 101-94.480, de 28/01/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/03/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 27/

03/2012 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 03/05/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA

JUNIOR

Impresso em 04/12/2012 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação."

E o Acórdão de n 101-93.582, assim ementado:

"RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862)."

Nesse sentido, peço vênia para transcrever trechos do voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez López, no Acórdão nº 202-19.436, de 05/11/2008.

O CTN reserva um capítulo específico à responsabilidade tributária (Capítulo V), dentre os inseridos no título da obrigação tributária. Composto pelos arts. 128 a 138, pode ser dividido em três partes: A primeira envolve uma disposição geral (art. 128), que em verdade dispõe mais especificamente sobre a responsabilidade por substituição tributária ou responsabilidade originária, em que o substituto é eleito em lugar do contribuinte de antemão, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos em que a lei estabelecer; a segunda trata da responsabilidade tributária por transferência ou supletiva 3, relativa aos sucessores (arts. 129 a 133) e aos terceiros enumerados no art. 134 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária; a última se refere à responsabilidade por infrações, tratadas nos arts. 136 a 138.

Interessa, na presente análise, a responsabilidade tributária por transferência, enquadrada como sujeição passiva indireta, regulada pelos arts. 129 a 135 do CTN. Mais especificamente a responsabilidade dos assim chamados sucessores (art. 132). No caso específico, a figura da incorporação.

Nesse contexto, é de suma importância transcrever o disposto no art. 132 assim redigido:

Art. 132 A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Uma primeira conclusão, não sujeita a contestação, quer doutrinária ou jurisprudencial, é a de que o "tributo" será sempre devido pela pessoa jurídica que resultar de incorporação. Isto porque a lei assim expressamente o diz.

O CTN construiu sua sistematização em torno do art.3º, o qual define o tributo como: "uma prestação pecuniária compulsória, em moeda (...), que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei...". É importante ressaltar, pela própria dicção legal, o que não é tributo, ou seja: tributo não é sanção decorrente de ato ilícito. Em conseqüente, toda vez que o contribuinte efetuar um pagamento aos

cofres públicos por ter cometido um ilícito, tal prestação não constitui tributo, mas multa. E multa não é tributo.

Por outro lado, a *contrariu sensu*, caberia a indagação de saber como o legislador, contrariando o art. 3º do CTN, classifica a penalidade pecuniária como uma espécie de obrigação tributária. Isto porque, o § 3º do art. 113 do CTN, ao dizer que "*a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*" traz de forma contraditória o disposto na regra principal estabelecida pelo art. 3º. Em outras palavras, o art. 3º descarta a sanção como tributo para, depois, o art. 113, § 3º, do CTN transformar a pena pecuniária advinda da inobservância de uma obrigação legal, em obrigação tributária. Nesse embate, esta Conselheira fica na sistematização construída pelo art. 3º do CTN, regra matriz do ordenamento básico do próprio código tributário.

A incorporação é de direito a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em consequência dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, sucedendo-lhe, em todos os direitos e obrigações, a sociedade incorporadora.

A operação de incorporação pode ser realizada entre sociedades que tenham controle societário comum (dentro do mesmo grupo econômico) ou que não tenham vínculo algum, como é o caso dos autos.

Em se tratando de responsabilidade tributária, as expressões utilizadas no CTN, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos seguintes valores:

- "crédito tributário" engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);

- "tributo" quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, simplesmente, não se confundindo com penalidade) e;

- "penalidade" refere-se à multa de ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas, em menor grau.

De forma didática, confira-se especificamente as expressões utilizadas no Código Tributário Nacional, pelo legislador:

- os arts. 128, 129, 130, 135 - CTN - crédito tributário;
- os arts. 131, 132 e 133- CTN Tributo;
- o art.134 - CTN penalidades de caráter moratório.

Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral, a denominação "*tributo*" inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa.

Há de se observar haver hipóteses em que o sucessor responde ou não pela multa. Para tanto, importante se dividir a matéria em três tópicos:

"i- créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, as dívidas fiscais anteriores à sucessão;

ii- créditos tributários em curso de constituição, ou melhor, as dívidas fiscais que estavam sendo apuradas ou lançadas no momento da sucessão; e

iii- créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão."

Interessa-nos o grupo (iii) porque o início da fiscalização é posterior à incorporação. Neste grupo estão representados os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão.

A jurisprudência dos tribunais superiores e de parte dos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, na interpretação do art. 132 do CTN, é pacífica no sentido de que a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada (constituída) antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. Como pré-mencionado, não é o caso ora analisado, porque o início da fiscalização é posterior à incorporação.

A responsabilidade não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Portanto, em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa.

Neste item, dou provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício por se tratar de incorporação antes do início da fiscalização.

VIII- "DA EFETIVA ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DO IRPJ DA DIFERENÇA DE R\$.68.197,35"

Aqui, também, cabe razão a recorrente.

Constata-se do Termo de Verificação Fiscal que o valor de R\$.68.197,35 referente a PIS/COFINS do mês de dezembro/2005, com exigibilidade suspensa foi considerado pela fiscalização como não adicionado ao Lucro Real.

No recurso voluntário a contribuinte anexa o "Demonstrativo do Lucro Real" do período de 01/01/2005 a 30/06/2005 onde encontra-se registrado como ADIÇÃO o valor de R\$ 4.357.338,76 e EXCLUSÃO o valor de R\$ 4.289.141,41 a título de PIS/COFINS com exigibilidade suspensa, sendo a diferença no valor de R\$ 68.197,35. O que de fato resta comprovado que o valor da diferença foi adicionado ao Lucro Real apurado quando da cisão parcial do período de 01/01/2005 a 30/06/2005. O saldo remanescente de R\$.6.869.302,65 refere-se ao montante adicionado após cisão parcial (01/07/2005 a 31/12/2005).

Portanto é de se concluir deva ser excluído da base de cálculo do IRPJ exigido o valor de R\$ 68.197,35.

IX- “DA INEXISTÊNCIA DE EXCESSO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NO ANO BASE DE 2005”

Ao contrário do alegado pela recorrente os fatos atestam a consistência dos valores constantes do demonstrativo SAPLI, a partir de informações prestadas pelo próprio contribuinte nas DIPJs.

Observa-se, no Livro LALUR, que os prejuízos apurados em 30/06/2005 “Não Operacional” no montante de R\$ 2.802.273,46 e “Prejuízo Fiscal” no montante de R\$ 1.752.501,89 (fls. 202/203).

Entretanto, em face da cisão parcial, só poderia dispor de 78,23% destes prejuízos, ou seja, “Prejuízo não operacional” 2.192.218,53 e “Prejuízo fiscal” de R\$ 1.370.982,23.

Verifica-se, no caso, divergência entre os valor de prejuízos controlados no SAPLI e os informados no LALUR, em 31/12/2005. “Prejuízo não operacional”, SAPLI: R\$ 2.192.218,53 e LALUR: R\$ 2.306.956,08; “Prejuízo Fiscal”, SAPLI: R\$ 1.370.982,23 e LALUR: R\$ 1.917.086,40. Resta demonstrado que a parcela correspondente ao valor vertido do prejuízo não operacional para outra empresa (R\$ 610.054,93) não foi excluída do saldo de prejuízo controlado no LALUR. Relativamente ao prejuízo fiscal, a parcela excluída foi inferior à devida, ou seja, não corresponde ao percentual vertido de 21,77%.

Quanto à alegada transferência de parte do prejuízo não operacional para operacional (R\$ 495.317,38), cabe destacar que a alteração procedida no LALUR não encontra respaldo na DIPJ (fls.379/380) e no balancete de verificação de junho de 2005 (fl.224). Em ambos os demonstrativos, o prejuízo não operacional é de R\$ 2.802.273,46, tal qual escriturado inicialmente no LALUR. Portanto a suposta transferência não tem qualquer efeito fiscal.

Desta feita, se na apuração do lucro real do período de 01/07 a 31/12/2005, foi compensado prejuízo fiscal de R\$ 1.917.086,75, conquanto o saldo existente fosse de R\$ 1.370.982,23, houve sim compensação indevida de R\$ 546.104,52.

Na apuração do lucro real em 28/11/2008 (nova cisão parcial), também ocorreu compensação indevida de R\$ 2.306.956,08. Isto porque, nesta data, o único prejuízo existente era o não operacional, que nos termos da legislação supracitada só poderia ser utilizado para compensar lucro de mesma natureza. Conforme demonstração de resultado transcrita na Ficha 06 A da DIPJ (fl.142), não foi apurado resultado não operacional positivo no período de 01/01 a 28/11/2008.

Conclui-se, pois, que na apuração do crédito tributário, agiu corretamente a fiscalização ao reconstituir as compensações efetuadas pela contribuinte em conformidade com a legislação vigente, mesmo porque a recorrente não comprova, nos autos, as alegações de sua defesa.

X DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA”

Penso que a matéria deixa de ter importância em razão do entendimento acima relatado por este Conselheiro Relator de que em se tratando de incorporação, não há de se exigir a multa, nos termos do que dispõe o art. 132 do CTN. Em razão do exposto, prejudicada está a sua apreciação. É certo que também, somente na eventualidade de ser vencida pelos meus ilustres pares desta Eg. Turma, no que diz respeito à exclusão da multa, em face da incorporação, é que a questão deve ser enfrentada. Não sendo este o caso, desnecessária a sua análise.

Processo nº 16327.720406/2010-40
Acórdão n.º **1301-000.830**

S1-C3T1
Fl. 9

A vista do todo acima exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário no sentido de (I) excluir da base de cálculo do IRPJ exigido o valor de R\$ 68.197,35 e; (II) afastar a multa de ofício por se tratar de incorporação antes do início da fiscalização.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator