



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

Processo nº 10510.003321/2006-63
Recurso nº 177.737 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.064 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 24 de novembro de 2011
Matéria IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO
Recorrente COSIL CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

REVISÃO INTERNA DE DECLARAÇÃO. LUCRO REAL. ADIÇÃO, DE OFÍCIO, DE DIFERENÇA DE LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO A MENOR PELA CONTRIBUINTE. COMPENSAÇÃO DO LUCRO REAL COM PREJUÍZO FISCAL DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES.

Trinta por cento da diferença tributável, apurada em procedimento de ofício, pode ser compensada com o prejuízo fiscal de exercícios anteriores, desde que o prejuízo esteja devidamente escriturado e comprovado.

PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR. SALDO INEXISTENTE. BAIXA DE SALDO DE PREJUÍZO, INDEVIDAMENTE, MANTIDO NO SAPLI. DECADÊNCIA.

O mero estorno de saldo de prejuízos fiscais mantido, indevidamente, no SAPLI, o qual já havia sido, integralmente, utilizado em compensações declaradas ao fisco, não configura revisão dessas declarações, pois nada foi glosado nessas declarações. Em matéria de aproveitamento ou compensação de lucro real com saldo de prejuízo fiscal, desde que não haja glosa de despesa para reduzi-lo, não há que se falar em decurso do prazo para controle do saldo desse direito creditório. O saldo do prejuízo fiscal funciona como um conta corrente que é alimentado de forma permanente não se submetendo a prazo extintivo para seu controle e aproveitamento, consoante legislação de regência. Para efeito de aproveitamento desse direito creditório, o fisco tem o dever, sim, de controlar, auditar, a origem ou a formação do prejuízo fiscal, para evitar aproveitamento ou devolução de saldo, de fato, inexistente.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no

período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4).

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. (Súmula CARF nº 5).

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO - NÃO CABIMENTO

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Marciel Eder Costa, que dava provimento integral ao recurso, e os conselheiros Nelso Kichel e a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa que negavam provimento ao recurso. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor em relação aos juros de mora.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Relator.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

Processo nº 10510.003321/2006-63
Acórdão n.º **1802-01.064**

S1-TE02
Fl. 298

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Marco Antonio Nunes Catilho e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 170/189 contra decisão da 2ª Turma da DRJ/Salvador (fls. 152/154-verso) que julgou improcedente a impugnação, mantendo o auto de infração do IRPJ do ano-calendário 2002, lavrado em procedimento de revisão interna de declaração e do qual tomou ciência 28/11/2006 (fls. 02/08).

Quanto aos fatos:

A contribuinte realizou Lucro Inflacionário a menor na DIPJ 2003, ano-calendário 2002.

Para a fiscalização da RFB, a contribuinte deveria ter realizado um montante de R\$ 504.046,90 a título de Lucro Inflacionário no ano-calendário 2002 (10% do saldo de Lucro Inflacionário Acumulado a realizar existente em 31/12/1995 de R\$ 5.040.469,06), porém realizou apenas o valor de R\$ 31.215,75.

A fiscalização, então, de ofício, adicionou no Lucro Líquido, para efeito de apuração do Lucro Real, a diferença tributável de R\$ 472.831,16.

Antes de apurar o imposto, a fiscalização ainda, em face de pedido da fiscalizada, compensou 30% do valor da infração com prejuízos fiscais.

De modo que se está exigindo, por intermédio do auto de infração do IRPJ, o imposto de R\$ 82.745,45, multa de ofício de 75% equivalente a R\$ 62.059,08 e juros de mora, calculados até 27/11/2006, no valor de R\$ 52.965,36. Total do crédito tributário na data da lavratura do auto de infração R\$ 197.769,89.

No auto de infração, está narrada assim a infração imputada (fls.02/06), *in verbis*:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO - REALIZAÇÃO MÍNIMA

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real apurado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), do lucro inflacionário realizado no montante de R\$ 472.831,16, uma vez que foi inobservado o percentual de realização mínima previsto na legislação de regência, ou seja, o contribuinte em questão realizou apenas R\$ 31.215,75, quando deveria ter realizado 10% do saldo existente em 31 de dezembro de 1995 (10% x R\$ 5.040.469,06 = R\$ 504.046,90).

Ocorre que no curso da ação fiscal o contribuinte se manifestou (Requerimento em anexo) alegando que além da realização a

menor do lucro inflacionário foi constatado também, que não houve compensação, por parte da empresa, de prejuízo fiscal existente em exercícios anteriores e solicita que a autoridade fiscal ao efetuar o lançamento do crédito tributário referente ao ajuste da realização do lucro inflacionário, efetuasse neste ato a compensação com prejuízos acumulados existentes e ainda não utilizados.

Isto posto, efetuamos o lançamento com a devida compensação (30%) pleiteada pelo contribuinte.

A base de cálculo e o prejuízo compensado encontram-se demonstrados em planilha anexa a este auto de infração.

(...)

Fundamentos legais: Lei nº 9.065/95, art. 8º; Lei nº 9.249/95, arts. 6º e 7º e RIR/99, arts. 249, I; 449, 509 e 510.

A pessoa jurídica tomou ciência do auto de infração do IRPJ, por intermédio de seu representante legal, em **28/11/2006** (fl. 03), e apresentou impugnação ao feito fiscal em 12/12/2006 (fls. 21/24), alegando, em resumo, que:

- solicitou à Autoridade Fiscal que compensasse 30% do Lucro Real no procedimento de revisão da declaração com o prejuízo fiscal de períodos anteriores, no que foi atendido parcialmente, pois foi compensado somente R\$ 141.849,35, correspondente a 30% da do valor da infração, quando poderia ter observado o limite legal de 30% sobre a nova base do lucro real após sua recomposição (apresenta demonstrativo);

- o limite legal passível de compensação, considerando a recomposição do Lucro Real, ficou em R\$ 544.705,10 (Lucro Real R\$ 1.815.683,63 x 30%), ou seja, bem superior ao valor da infração de R\$ 472.831,16 (diferença tributável) - lançamento de ajuste - realização do lucro inflacionário;

- que, entretanto, a Autoridade Fiscal compensou somente R\$ 141.849,35, causando um acréscimo desnecessário a pagar de imposto da ordem de R\$ 82.745,45, o que não ocorreria se fosse feita a compensação de 30% sobre o total do lucro real, na recomposição, conforme demonstrativo apresentado (fl.22);

- tem saldo de prejuízo fiscal para tal compensação;

- é possível a compensação de ofício sobre o valor do Lucro Real revisto e não apenas sobre o valor da infração. A título de ilustração, em procedimento de fiscalização de anos anteriores a que foi submetida (informou), o fisco, quando da recomposição do Lucro Real, efetuara a compensação de 30% do Lucro Real revisto (documentos juntados aos autos);

- que, por fim, requer seja compensada, com o saldo de prejuízo fiscal de exercícios anteriores, todo o valor tributável da infração imputada, utilizando o limite de 30% sobre o valor do Lucro Real (revisão) e não apenas 30% do valor da infração.

A decisão *a quo*, diversamente dos argumentos da contribuinte, manteve o lançamento fiscal, cuja ementa do Acórdão transcrevo a seguir (fl. 152):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO. REALIZAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA.

A partir de 1º de janeiro de 1996, constatada a falta de realização mínima do saldo de lucro inflacionário acumulado, cabe exigir o imposto correspondente à parcela não oferecida à tributação, apurada com base no lucro inflacionário existente em 31/12/1995.

PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO.

Trinta por cento do valor tributável apurado em procedimento de ofício pode ser compensado com o prejuízo fiscal de exercícios anteriores, desde que este esteja devidamente escriturado e comprovado.

Lançamento Procedente

(...)

Em relação à pretensão da contribuinte de ver compensado o valor integral da infração tributável, consta do voto condutor da decisão recorrida que não é possível, pois:

- quando da entrega da DIPJ, a recorrente não fez a opção pela compensação de 30% do Lucro Real com prejuízos fiscais;

- se tivesse prejuízo fiscal comprovado de períodos anteriores, deveria ter efetuado a correção da opção antes do procedimento de ofício, mediante declaração retificadora;

- que não há comprovação da existência de saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores (o saldo de prejuízos acumulados esgotou-se desde o 1º semestre/2000, como faz prova o Demonstrativo SAPLI de fls. 141/151);

- que sequer poderia a fiscalização ter feito a compensação de 30% do valor tributável da infração do ano-calendário 2002, pois não havia saldo de prejuízo fiscal a compensar na data da autuação; que a fiscalização foi induzida a erro (fl. 154), *in verbis*:

O agente fiscal foi induzido a equivoco, ao compensar prejuízos — inexistentes — de exercícios anteriores, em virtude de erro observado nos registros do sistema SAPLI da RFB, decorrente do preenchimento incorreto das declarações de rendimentos dos anos-base de 1993 e 1994, nas quais foram compensadas parcelas do prejuízo fiscal apurado no ano-base de 1992 e informadas como sendo provenientes do ano-base de 1993. Com isso, o saldo de prejuízos trazido do ano-base de 1992 não foi reduzido quando das compensações e ficou indevidamente majorado, sendo somente agora corrigido.

Tomando ciência desse *decisum* em 10/02/2009 (fl. 162), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 12/03/2009 de fls. 170/189, juntando ainda os documentos de fls. 190/261, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- Compensação de prejuízos fiscais no ato do lançamento de ofício: pediu integral compensação do valor tributável da infração imputada (Lucro Inflacionário não realizado) com o saldo de prejuízo fiscal de períodos anteriores; citando ementa de Acórdãos do antigo Conselho, atual CARF, concluiu que (fl. 185):

“(...) ao lavrar o auto de infração ora atacado, deveria o AFRFB autuante ter efetivado a compensação de todos os prejuízos fiscais disponíveis no SAPLI primitivo da Recte. dentro da Receita Federal do Brasil, considerando-se o valor do lucro real reajustado por força da autuação fiscal, o que redundaria na inexistência de imposto a ser pago.

- Saldo de prejuízos acumulados no SAPLI: que decaiu o direito do fisco de rever as DIRPJ dos anos-base 1993 e 1994, para corrigir, fulminar, o saldo de prejuízos acumulados que vinha sendo mantido nesse sistema de controle interno; que, não obstante, reconhece o erro de preenchimento das DIRPJ citadas, *in verbis* (fls. 181/182):

(...)

34. Nesse particular, cumpre esclarecer que, analisando os "Demonstrativos da Compensação de Prejuízos Fiscais — SAPLI", de fls. 141-151, a Recte. agora constata que houve um erro no momento da compensação de prejuízos nos anos de 1993 e 1994, eis que se confundiu ano-base com exercício, num apontamento decorrente de um equívoco que tanto pode ser cometido pelo contribuinte quanto pelo Fisco.

35. Porém, em que pese o erro ocorrido naquele momento, o fato é que o Fisco, a quem incumbia fiscalizar e averiguar a correção do procedimento de apuração adotado pela Recte., quedou-se inerte por 17 (dezessete) anos e somente, agora, ao analisar a impugnação apresentada pela Recte com o pleito de compensação de seus prejuízos fiscais, revisitou as compensações de prejuízos fiscais efetivadas pela Recte. em priscas eras.

(...)

- Caso seja superada nos argumentos anteriores, admitindo tal hipótese apenas a título de argumentação, pleiteou a inaplicabilidade da taxa SELIC como sucedâneo dos juros de mora:

a) que não há como se admitir a incidência da Taxa SELIC, prevista na Lei nº 9.065/05, como índice de juros para fins tributários e, conseqüentemente, sua aplicação no auto de infração em apreço, visto sua latente afronta à Carta Política de 1988 e ao CTN;

b) na cobrança da multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Os autos tratam da exigência do crédito tributário –auto de infração do IRPJ – do ano-calendário 2002 sobre o valor tributável da infração imputada: “Falta de Adição, na Apuração do Lucro Real, do Lucro Inflacionário (parcela de realização mínima obrigatória anual)”.

Na DIPJ 2003, ano-calendário 2002, a fiscalizada deveria ter realizado um montante de R\$ 504.046,90 a título de Lucro Inflacionário (10% do saldo de Lucro Inflacionário Acumulado existente em 31/12/1995), porém realizou apenas o valor de R\$ 31.215,75.

A fiscalização, então, de ofício, adicionou no Lucro Líquido, para efeito de apuração do Lucro Real, a diferença tributável de R\$ 472.831,16.

A recorrente, em seu recurso (fl. 172), reconheceu que praticara a infração imputada, *in verbis*:

(...)

4. Na impugnação ofertada, a Recte. esclareceu que, por um equívoco, realizou lucro inflacionário, em valor inferior àquele que deveria ter sido realizado, requerendo-se, porém, a compensação do prejuízo fiscal que a Recte., naquela oportunidade, não tinha compensado em sua DIPJ.

(...)

O valor da infração de R\$ 472.831,16, por conseguinte, é matéria incontroversa nos autos.

Entretanto, a recorrente opõe resistência ao pagamento do crédito tributário, alegando que a fiscalização, quando do lançamento de ofício, deveria ter compensado, integralmente, o valor tributável da infração com o saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, aplicando o percentual de 30% sobre o valor do Lucro Real recomposto, e não tão-somente sobre o valor da infração imputada; que isso implicara na exigência, desnecessária, de R\$ 82.745,45 a título de imposto, mais os acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora).

A recorrente insiste na irresignação, pelo seguinte:

- que - por ocasião da entrega da DIPJ 2003, ano-calendário 2002-, mesmo tendo apurado Lucro Real (positivo) não utilizou da faculdade de compensação de 30% do Lucro Real com prejuízos fiscais de períodos anteriores, recolhendo imposto;

- que, por último, em face da recomposição do Lucro Real pela adição de ofício do valor tributável a título do Lucro Inflacionário, o qual não havia sido espontânea e integralmente oferecido à tributação, surgiu a reabertura de oportunidade de compensação de 30% do Lucro Real recomposto com prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, e não somente parcela do valor da infração;

- que, no caso, o Lucro Real revisado (ajustado pela adição do valor da infração) totalizou R\$ 1.815.683,63; que faz jus a compensação de 30% desse Lucro Real com prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores ($R\$ 1.815.683,63 \times 30\% = \underline{R\$ 544.705,22}$), conforme demonstrativo de fl. 22;

- que o valor compensável de R\$ 544.705,10 é superior ao valor da infração tributável de R\$ 472.831,16 (diferença tributável);

- que, se a fiscalização tivesse reconhecido a compensação de 30% do Lucro Real (recomposto) com prejuízos fiscais de períodos de apuração de períodos anteriores, não teria crédito tributário a ser exigido, em relação à infração imputada;

- que, ademais, por conta de erro da contribuinte no preenchimento das DIRPJ dos anos-calendário 1993 e 1994, o fisco não pode revisar o saldo de prejuízos fiscais registrado no SAPLI, para concluir pela inexistência de saldo de prejuízos fiscais a compensar no ano-calendário 2002.

Inexistindo preliminar de natureza processual a ser enfrentada, passo diretamente à análise do mérito da lide.

COMPENSAÇÃO INTEGRAL DO VALOR DA INFRAÇÃO COM PREJUÍZOS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES. INEXISTÊNCIA DE SALDO DE PREJUÍZO A COMPENSAR. ESTORNO DE SALDO, INDEVIDAMENTE, MANTIDO NO SAPLI. DECADÊNCIA.

Se a recorrente tivesse comprovado nos autos a existência de saldo de prejuízo a compensar de períodos anteriores, teria – em tese - direito de compensar 30% do Lucro Real (recomposto) do ano-calendário 2002, e não apenas a compensação de 30% do valor da infração imputada.

Porém, a questão é polêmica, pois há entendimento, com base na legislação de regência, que, em relação ao lucro real apurado pela contribuinte (informado na DIPJ), se não houve opção pela compensação com prejuízo, não cabe ao fisco – na recomposição da base de cálculo do imposto - conceder compensação de 30% sobre o valor integral do lucro real, mas tão-somente sobre a diferença de base de cálculo apurada de ofício (valor tributável da infração).

Nesse sentido, transcrevo o inteiro teor dos arts. 509 e 510 do RIR/99, in *verbis*:

Art. 509. *O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).*

§ 1º. A compensação poderá ser total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte, observado o limite previsto no art. 510 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 64, § 2º). (grifei)

Art 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica as pessoas Jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único). (grifei)

Como visto, a compensação de prejuízos depende de ato de manifestação de vontade na declaração de apuração do imposto ou em declaração retificadora antes do início do procedimento de ofício.

Os precedentes, deste Conselho, invocados pela recorrente, quanto à compensação tributária, não se amoldam ao caso, pois reafirmam que a compensação, de ofício, deve ser deferida sobre o valor da infração imputada, e não sobre o total do lucro real recomposto.

Senão vejamos:

IRPJ. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. No lançamento de ofício devem ser compensados todos os prejuízos fiscais disponíveis e não somente aquele apurado no exercício correspondente à autuação. Recurso parcialmente provido. (Acórdão 107-07.553)

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO EM PROCEDIMENTO DE OFÍCIO - Verificada a existência de prejuízos acumulados compensáveis, estes podem ser utilizados para compensação com valores acrescidos ao lucro real em decorrência de procedimento da fiscalização. Recurso de ofício negado. (Acórdão 101-93.155)

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTADA PELA FISCALIZAÇÃO – A determinação de matéria tributável, em procedimento de ofício, impõe, também, o direito ao contribuinte de compensar prejuízos fiscais, de exercícios anteriores, ainda pendentes de compensação na escrituração fiscal. Recurso provido. (Acórdão 103-19.820).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - LAPSO MANIFESTO. Constatado lapso manifesto, pois nos cálculos não foi levado em conta a compensação do prejuízo fiscal com o valor apurado das infrações, relativo ao mesmo período da ocorrência do fato gerador das infrações, acolhe-se os embargos nessa parte, nos

termos do art. 58 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 147/2007. IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. No lançamento de ofício devem ser compensados todos os prejuízos fiscais disponíveis e não somente aquele apurado no exercício correspondente à autuação. Recurso provido. (Acórdão 107-09.272).

Não obstante, esta discussão da compensação tributária, nos presentes autos, está totalmente prejudicada, pois a recorrente não comprovou a existência de saldo de prejuízo a compensar.

A decisão *a quo* rechaçou, inclusive, a pretensão da recorrente de utilização de prejuízo para compensar o valor integral da infração imputada, justamente pela inexistência de saldo de prejuízo compensável.

A propósito, transcrevo os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida (fl. 154), *in verbis*:

(...)

Contudo, releva acrescentar que, no ano-calendário de 2002, a Contribuinte não possuía prejuízo fiscal compensável, uma vez que o saldo de prejuízos acumulados já se esgotara desde o 1º trimestre do ano-calendário de 2000, como faz prova o Demonstrativo SAPLI, às fls. 141 a 151.

O agente fiscal foi induzido a equivoco, ao compensar prejuízos — inexistentes — de exercícios anteriores, em virtude de erro observado nos registros do sistema SAPLI da RFB, decorrente do preenchimento incorreto das declarações de rendimentos dos anos-base de 1993 e 1994, nas quais foram compensadas parcelas do prejuízo fiscal apurado no ano-base de 1992 e informadas como sendo provenientes do ano-base de 1993. Com isso, o saldo de prejuízos trazido do ano-base de 1992 não foi reduzido quando das compensações e ficou indevidamente majorado, sendo somente agora corrigido.

A Impugnante sabia perfeitamente que não mais possuía prejuízos compensáveis, tanto assim que, desde o ano-calendário de 2000, não vinha realizando compensações de prejuízos, conforme se pode observar em suas respectivas declarações de rendimentos. Entretanto, quando tomou conhecimento, por intermédio do próprio Fisco, de que constava — erradamente, como explicado anteriormente — nos sistemas internos da RFB, a existência de saldo acumulado de prejuízos fiscais, passou, sistematicamente, a retificar suas declarações com a finalidade de compensar prejuízos que, na verdade, não existiam. Por exemplo, conforme extratos do sistema IRPJ Consulta, às fls. 131 a 134, a DIPJ/2004, ano-calendário de 2003, apresentada em 30/06/2004, foi retificada em 28/11/2006, exatamente a data em que a Autuada tomou ciência do presente Auto de Infração.

Esses fatos poderiam ser facilmente demonstrados por meio de cópias do LALUR que a Impugnante, providencialmente,

dispensou de anexar —, no qual devem ser controlados os prejuízos apurados, as compensações efetivamente realizadas e os saldos compensáveis remanescentes.

(...)

Como demonstrado, a razão da recorrente não ter compensado o Lucro Real do ano-calendário 2002 (DIPJ 2003, ano-calendário 2002), efetuando o pagando o imposto, foi, justamente, pela inexistência de saldo de prejuízo a compensar de períodos de apuração anteriores.

Aliás, desde o ano-calendário 2000 a recorrente deixou de compensar Lucro Real com prejuízos pela inexistência de saldo de prejuízos a compensar.

Porém, a partir do momento que ficou sabendo por intermédio da própria fiscalização da RFB, durante o procedimento de fiscalização (antes da lavratura do auto de infração) que havia no SAPLI saldo de prejuízos fiscais a compensar, a contribuinte passou a pleitear, junto à fiscalização, a compensação do valor integral da infração com tal saldo de prejuízos constantes do SAPLI, porém a fiscalização compensou apenas 30% do valor da infração.

Como demonstrado, a pretensão da recorrente, nesta instância recursal, também não pode prosperar.

Nesta instância de julgamento, a recorrente, quando da apresentação do Recurso Voluntário, novamente não trouxe aos autos cópia do LALUR para fazer a comprovação da existência de saldo de prejuízos de períodos anteriores, para compensar com o Lucro Real Ajustado do ano-calendário 2002.

Entretanto, a recorrente argüiu decadência do direito do fisco de corrigir ou ajustar o saldo dos prejuízos constante do SAPLI (documento de controle meramente interno da RFB, que foi alimentado errônea ou equivocadamente pelas declarações do IRPJ dos anos-base de 1993 e 1994).

A recorrente alegou que o fisco estaria revisando, por conseguinte, as declarações dos anos-base 1993 e 1994 após o prazo decadencial, ferindo direito da recorrente.

Não procede tal alegação da contribuinte.

A própria recorrente, nas razões de seu recurso, de forma expressa, reconheceu que utilizara o saldo de prejuízo do ano-base 1992 para compensação com Lucro Real dos anos-calendário 1993 e 1994; que, por lapso, inadvertidamente, informou nas DIRPJ dos anos-calendário 1993 e 1994 que utilizara prejuízo do ano-calendário 1993, quando na verdade o prejuízo que utilizara era do ano-calendário 1992 (no ano-calendário 1993 sequer houve prejuízo, não foi apurado prejuízo nesse ano).

Por oportuno, transcrevo, a seguir, as razões do recurso, onde consta esclarecimento/reconhecimento, expresso, da recorrente, desse equívoco que praticara nas declarações do IRPJ, *in verbis* (fls. 181/182):

(...)

34. Nesse particular, cumpre esclarecer que, analisando os "Demonstrativos da Compensação de Prejuízos Fiscais — SAPLI", de fls. 141-151, a Recte. agora constata que houve um erro no momento da compensação de prejuízos nos anos de 1993 e 1994, eis que se confundiu ano-base com exercício, num apontamento decorrente de um equívoco que tanto pode ser cometido pelo contribuinte quanto pelo Fisco.

35. Porém, em que pese o erro ocorrido naquele momento, o fato é que o Fisco, a quem incumbia fiscalizar e averiguar a correção do procedimento de apuração adotado pela Recte., **quedou-se inerte** por 17 (dezessete) anos e somente, agora, ao analisar a impugnação apresentada pela Recte com o pleito de compensação de seus prejuízos fiscais, revisitou as compensações de prejuízos fiscais efetivadas pela Recte. em *priscas eras*.

(...)

De modo que o montante do prejuízo fiscal do ano-calendário 1992 (DIRPJ 1993), o qual foi transportado da respectiva declaração para o SAPLI, permaneceu registrado com saldo integral, nesse Sistema informatizado da RFB, até 2002, não acusando, que tal prejuízo, já havia sido, integralmente, utilizado nas compensações dos anos-base 1993 e 1994.

O mero estorno do saldo de prejuízos fiscais no SAPLI não configura revisão das declarações dos anos-base 1993 e 1994, pois nada foi glosado nessas declarações do IRPJ. Foram aceitas integralmente as compensações nelas informadas.

No caso, simplesmente – no SAPLI – foi dado baixa do saldo do prejuízo fiscal do ano-base 1992 (quando da apreciação da impugnação pela instância *a quo*), em face de tal saldo ter sido utilizado pela recorrente nas compensações informadas nas declarações do IRPJ, quanto aos anos-base 1993 e 1994, cujas compensações deixaram de ser registradas no SAPLI.

Entendimento diverso, seria permitir que a recorrente passasse a utilizar, em duplicidade, o prejuízo fiscal do ano-base 1992, já consumido.

Em matéria de aproveitamento ou compensação de lucro real com saldo de prejuízo fiscal, desde que não haja glosa de despesa para reduzi-lo, não há que se falar em decurso do prazo para controle do saldo desse direito creditório.

O saldo do prejuízo fiscal funciona como um conta corrente que é alimentado de forma permanente não se submetendo a prazo extintivo para aproveitamento e controle, conforme legislação de regência (MP 812/94, LEI Nº 8.981/95 e LEI Nº 9065/95). Para efeito de aproveitamento desse direito creditório, o fisco tem o dever, sim, de controlar, auditar, a origem ou a formação do prejuízo fiscal pleiteado, para evitar aproveitamento ou devolução de saldo, de fato, inexistente, como no caso, em que a recorrente, de forma insistente, tenciona utilizar, em duplicidade, o prejuízo fiscal do ano-calendário 1992 (o qual já utilizou, integralmente, nas compensações informadas nos anos-base 1993 e 1994, porém quer utilizá-lo, novamente, no ano-calendário 2002).

Como visto, um erro, lapso ou equívoco da própria recorrente no preenchimento de declarações (prestando informação errônea ou equivocada), que iludiu o

controle do fisco, não pode gerar pretensão absurda (pretensão de utilização, novamente, do mesmo prejuízo fiscal já integralmente utilizado = duplicidade de utilização).

Ademais, insistir nesse pleito descabido, implicaria na máxima: a ninguém é dado beneficiar-se da sua própria torpeza.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC

A recorrente alegou que a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC seria inconstitucional.

Deixo de conhecer dessa alegação, pois trata-se matéria que não compete à alçada dos órgãos de julgamento administrativo, conforme Súmula CARF nº 02, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, este Egrégio Conselho Administrativo, parcificamente, entende que os débitos de tributos federais estão sujeitos, sim, à incidência dos juros de mora pela Taxa SELIC, quando pagos a destempo, cuja matéria está tratada nas seguintes Súmulas:

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

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.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A recorrente argumentou, ainda, que, na hipótese de manutenção das multas aplicadas, que seja afastada a cobrança de juros de mora sobre tal parcela lançada.

As multas aplicadas compõem o crédito tributário, por isso, quando não pagas na data de vencimento, sofrem a incidência dos juros de mora.

Nesse sentido, transcrevo o art. 161 do CTN:

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.

Conforme facultado pelo CTN, a União legislou acerca da taxa mensal dos juros de mora, fazendo incidir a taxa SELIC na cobrança de tributos e contribuições federais não pagos tempestivamente.

A questão maior é saber se sobre a multa de ofício incidem os juros de mora com base na taxa SELIC ou se incide o percentual de 1% (um por cento) de que trata o art. 161 do CTN, já transcrito acima.

Entendo que a multa de ofício, quando lançada juntamente com tributos e contribuições, está sujeita à incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês, a partir do seu vencimento sem pagamento.

Por outro lado, a multa de ofício, quando lançada isoladamente, está sujeita à incidência da taxa SELIC desde seu vencimento sem pagamento.

Para embasar esse entendimento, adoto, como fundamento para decidir, o voto condutor do Acórdão nº 1402-00.213, Sessão de 06/07/2010, Relator Antônio José Praga de Sousa, que se pronunciou assim, *in verbis*:

(...)

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

(...)

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes

de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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 do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas:

a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Entendendo que a SELIC só incidirá sobre multas isoladas, aplicadas nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430/97:

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.

Inaplicável a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício, restam devidos os juros de 1% ao mês a que alude o Código Tributário Nacional, (...)

Processo nº 10510.003321/2006-63
Acórdão n.º **1802-01.064**

S1-TE02
Fl. 312

Portanto, incidem juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, na proporção de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional;

Por tudo que foi exposto, voto para NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir apenas quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com tributo ou contribuição.

A questão é bastante polêmica, e a controvérsia vem de longa data. Esse, a meu ver, já é um primeiro ponto que fragiliza a tese em favor da incidência de juros sobre a multa de ofício, posto que, tratando-se de aplicação de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal deixar margem para tantas dúvidas e polêmicas.

De fato, pela redação do art. 161 do CTN, se considerarmos que a multa de ofício está incluída na expressão “crédito”, no início do texto, é possível indagar quais seriam então as “penalidades cabíveis” referidas mais adiante no mesmo dispositivo?

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. (grifos acrescidos)

Mas esse não é o único problema.

A lei 8.383/1991, que instituiu a UFIR, deixava bastante claro que os juros de mora não incidiam sobre a rubrica relativa à multa de ofício:

Art. 54. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de Ufir diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de Ufir, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de Ufir, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

(grifos acrescidos)

Vê-se que a multa de ofício era indiretamente atualizada pela UFIR, porque incidia sobre uma base atualizada por esse índice, mas ela própria (a multa de ofício) não sofria a incidência dos juros de mora.

Com a estabilização econômica, tivemos a extinção das regras de atualização monetária e a instituição da taxa de juros Selic, mas não houve a introdução de uma regra expressa determinando que os juros passariam a incidir sobre a multa de ofício. Aliás, o texto da Lei nº 8.981/1995 indicava que os juros continuavam a incidir apenas sobre a rubrica principal dos débitos:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (grifos acrescidos)

Com a introdução da Lei nº 9.430/1996, as regras relativas à multa de mora e aos juros de mora tiveram nova redação:

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.

§ 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. (grifos acrescidos)

O texto acima, igualmente ao do CTN, veio novamente suscitar dúvidas, na medida em que não identifica claramente quais rubricas estão abrangidas na expressão “débitos para com a União”.

Ocorre que se estes “débitos” abrangessem a multa de ofício, haveríamos de concluir também pela incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, incidência essa que não poderia ser afastada pelo § 3º do art. 950 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999):

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

§1º (...)

§2º (...)

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

Com efeito, o decreto não poderia derogar a Lei. Nesse contexto, a interpretação mais adequada, a meu ver, é que a multa de ofício já não estava incluída no caput do art. 61 da Lei 9.430/1996 (de onde concluo que o decreto não incorre em ilegalidade), e não que o decreto exonerou onde a Lei não exonerava.

Por outro lado, com a ampliação do alcance da expressão “débitos para com a União”, contida no referido art. 61 da Lei 9.430/1996, os juros de mora deveriam também incidir sobre a multa de mora, e isso todos sabemos que não ocorre.

Para afastar esse problema, normalmente se argumenta que os juros devem incidir apenas sobre obrigações com prazo de vencimento, como se apenas a multa de ofício o tivesse, e a multa de mora configurasse uma obrigação sem vencimento, o que a tornaria semelhante às chamadas obrigações naturais em Direito Civil (não exigíveis).

Mas a multa de mora, como acontece com a multa de ofício, tem vencimento. Ele apenas é imediato, concomitante à mora (inadimplência), tanto o é que a multa de mora é perfeitamente exigível desde então, configurando, portanto, obrigação vencida.

Assim, o argumento em relação ao vencimento não serve para solucionar o problema da incidência dos juros de mora sobre a multa de mora, como também não serviria para afastar a incidência dos juros de mora sobre os próprios juros de mora, ou da multa de mora sobre a multa de mora, etc., e não é razoável entender que a lei deixaria em aberto tantas possibilidades de combinação, principalmente quando se trata das consequências em relação à aplicação de norma punitiva.

A regra contida no parágrafo único do art. 43 da Lei 9.430/1996 poderia solucionar todas essas questões, mas a incidência de juros lá prevista está restrita às multas isoladas.

Finalmente, registro que há manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que acompanha o tributo, conforme Acórdão CSRF/02-03.133, de 06/05/2008, nos seguintes termos:

1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR

provimento nessa parte, vencidos os conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez.

Como um último argumento, observo que no âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não verifico em relação à questão ora debatida.

Deste modo, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício não paga no vencimento, lançada juntamente com tributo ou contribuição.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa