



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

**Processo nº** 10980.012288/2003-83  
**Recurso nº** 171.170 Voluntário  
**Acórdão nº** 1802-00.729 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 14 de dezembro de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** HOTEL DEVILLE LTDA. (INCORPORADO POR HOTÉIS DEVILLE - CNPJ Nº 75.162.156/0001-78)  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1999

**NULIDADE DO LANÇAMENTO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.**

Se a Contribuinte teve a ciência de todos os termos e documentos que compõe o processo, e neles estão demonstrados os fatos que motivaram o lançamento, bem como a infração a ela imputada (compensação a maior de base negativa de CSLL), não há que se falar em cerceamento do direito de defesa. Os Demonstrativos que indicavam a evolução da base negativa de CSLL e do prejuízo fiscal evidenciavam que o saldo destas duas rubricas, que vinha sendo transferido de um período para o outro, fora diminuído no decorrer do ano de 1998, na data em que ocorreu a cisão parcial na Recorrente, diminuição essa que guardava proporção com o patrimônio remanescente após o evento da cisão - 28,44%. Eventual complementação na capitulação legal também não acarreta nulidade da decisão da Delegacia de Julgamento, nem por inovação, nem por supressão de instância, especialmente quando a Contribuinte possuía, desde antes da decisão de primeira instância, elementos suficientes para compreender os fatos motivadores da autuação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1999

**COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA EM EMPRESA QUE SOFREU CISÃO PARCIAL - LIMITAÇÃO DO SALDO A VALOR QUE GUARDE PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE, MESMO QUE O EVENTO SOCIETÁRIO TENHA OCORRIDO ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999**

No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se

1

forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência do fato gerador anual da CSLL - 31/12/1999, já havia transcorrido o prazo nonagesimal para a MP nº 1.858-6, que se encontrava em plena vigência. Nesta data, portanto, não mais não mais era permitida a compensação de base negativa acumulada antes da cisão parcial, em sua totalidade, mas apenas compensação de valor que guardasse proporção com o patrimônio remanescente na cindida.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE.

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, 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.

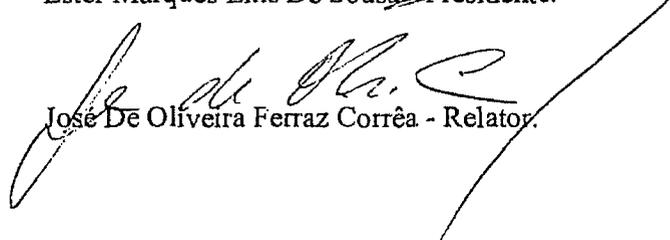
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos:

1- em rejeitar as preliminares de nulidade, vencidos os Conselheiros André Almeida Blanco e João Francisco Bianco;

2- no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício. No tocante à limitação da compensação da base negativa, restaram vencidos os Conselheiros André Almeida Blanco e João Francisco Bianco, e quanto ao afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, restaram vencidos os Conselheiros Nelso Kichel e Ester Marques Lins de Sousa.

Declaração de voto do Conselheiro João Francisco Bianco.

  
Ester Marques Lins De Sousa - Presidente.

  
José De Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

EDITADO EM: 28 JAN 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel e André Almeida Blanco (Suplente Convocado). Ausente momentaneamente o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com fato gerador anual apurado em 31/12/1999, conforme auto de infração de fls. 13 a 16, no valor de R\$ 41.407,27, incluindo-se nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 06-18.068, às fls. 42 a 47:

*A exigência originou da revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, apresentada pela contribuinte, sendo glosado o valor de R\$ 141.848,61 de base de cálculo negativa de período anterior tendo em vista a insuficiência de saldos apurados e informados nas respectivas declarações, e teve como enquadramento legal os art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/1988, art. 58 da Lei nº 8.981/1995, art. 16 da Lei nº 9.065/1995, art. 19 da Lei nº 9.249/1995, e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.*

*Cientificada por via postal em 29/12/2003 (AR fl. 20), a interessada, por meio de seu representante legal (mandato à fl. 32), apresentou tempestivamente em 19/01/2004 a impugnação de fls. 26/31, trazendo as alegações a seguir, em síntese.*

*Inicialmente argui a interessada que sustenta o auditor que o valor correto da base negativa da contribuição social seria de R\$ 20.678,99, não aceitando o que compensou de R\$ 162.527,60, e após analisar os documentos que compõem o processo diz que nos demonstrativos ou no auto de infração não está explicada a razão da glosa, ou seja, onde exatamente surgiu o valor apurado pelo fisco e a razão pela qual foi desconsiderado o saldo que compensou, havendo cerceamento do direito de defesa.*

*Argumenta que os fatos devem ser corretos e completamente descritos conforme art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972. Que descrever o fato - insuficiência de saldos de prejuízos fiscais apurados e informados nas respectivas declarações de períodos*

*anteriores - leva à sua demonstração documental e numérica, o que não se verifica nos autos.*

*Reclama que não há conexão entre o fato descrito e os demonstrativos que estão nos autos, pelo que nem os dispositivos legais invocados o sustentariam, o que a impossibilita de defender-se amplamente.*

*Contesta, ainda, a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia — Selic para títulos federais, sob argumento de descompasso com a Constituição Federal de 1988 (art 192, § 3º), com o Código Civil (art. 1.062), com a Lei de Usura (Decreto nº 22.626, de 7 de abril de 1933) e com o próprio CTN, em face do limite de juros moratórios de 12% ao ano, e sob alegação de falta de previsão legal expressa a autorizar a referida taxa como juros de mora para fins tributários, haja vista destinar-se para fins exclusivamente bancários.*

Como mencionado, a DRJ Curitiba/PR considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 1999*

*CISÃO PARCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS*

*No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar a sua própria base de cálculo negativa proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.*

*Mantém-se totalmente o lançamento, quando as bases de cálculo negativas assim calculadas são insuficientes para compensar os lucros apurados.*

*JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.*

*A partir de 1º de abril de 1995 é legítima a aplicação/utilização da taxa Selic no cálculo dos juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

*Lançamento Procedente*

Quanto à nulidade por cerceamento do direito de defesa, a Delegacia de Julgamento manifestou-se no sentido de que “na fase oficiosa, não há que se falar em quebra da segurança jurídica ou cerceamento ao direito de defesa.”

Além disso, frisou a DRJ que os fatos motivadores do lançamento estão descritos nas peças básicas da autuação, tendo sido mencionados os procedimentos realizados pela Fiscalização durante o curso da ação fiscal, a irregularidade apurada, a fundamentação legal e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do tributo. Portanto, por mais esse motivo, não estaria configurado o cerceamento do direito de defesa.



Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 13/06/2008, a Contribuinte apresentou em 15/07/2008 o recurso voluntário de fls. 51 a 58, desenvolvendo argumentos sobre os tópicos abaixo.

Preliminar de nulidade:

- o acórdão recorrido inovou no feito, mudando o fundamento legal do lançamento;

- já em sede de impugnação, a Contribuinte demonstrou toda a sua dificuldade na identificação dos fatos que levaram à autuação;

- em nenhum momento cogitou-se, expressa ou implicitamente, na restrição à compensação das bases de cálculo negativas em função do evento "cisão". Aliás, trata-se de fato nem mesmo cogitado no ato administrativo do lançamento, nem mesmo na sua fundamentação legal;

- somente a partir da decisão recorrida é que restou claro o motivo da autuação, qual seja, uma suposta compensação de base de cálculo negativa da CSLL desproporcional à parcela remanescente do patrimônio líquido da cindida;

- o parágrafo único do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, utilizado como o principal fundamento legal da exigência e razão de ser da decisão, não consta do auto de infração. Logo, nítida a inovação ocorrida no lançamento original, o que, porém, fere os ditames legais do processo administrativo-fiscal, com supressão de instância e cerceamento ao amplo direito de defesa do contribuinte;

- situações como a presente são, constantemente, refutadas por esse Egrégio Conselho (conforme ementas transcritas no recurso);

- na linha da jurisprudência desse Egrégio Conselho, há de se reconhecer que o acórdão recorrido extrapolou os contornos do lançamento, delimitados no auto de infração, ao fundamentar a manutenção da exigência em dispositivo legal até então desconhecido e não trazido à baila, o que implica no reconhecimento da sua nulidade por: (1) incompetência da autoridade julgadora para lançar ou aperfeiçoar o lançamento; (2) cerceamento ao amplo direito de defesa do contribuinte e (3) nítida supressão de instância;

- alternativamente, no mínimo, como pedido subsidiário, a Recorrente solicita que esse recurso seja recebido como nova impugnação, restabelecendo-se a devida ordem processual.

Mérito:

- no mérito, melhor sorte não tem a exigência, a qual, frise-se, por importante, diz respeito ao ano-calendário de 1999;

- a fim de justificar a aplicação do supra citado artigo 33 do Decreto-Lei nº 2341/87 à CSLL, a autoridade julgadora se vale do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995. Porém, esse dispositivo legal é genérico, estando dentro do contexto da própria Lei nº 8.981, que trouxe um novo disciplinamento para IRPF e IRPJ, não se aplicando em situações como a presente, relativa - como explicitado em primeira instância -

a restrições na compensação de prejuízos da pessoa jurídica quando da ocorrência de um evento societário (cisão, incorporação ou fusão);

- para essas situações, somente houve tratativa específica com o advento do art. 20 da Medida Provisória 1858-6, de 29.06.1999, publicada no diário oficial em 30.06.1999;

- considerando o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, no mínimo, por se tratar de uma regra que acarreta uma nova imposição tributária (em virtude da restrição ao aproveitamento das bases de cálculo negativas, o que acaba por aumentar o lucro líquido tributável), os seus efeitos só podem ser considerados, quando muito, a partir de 30 de setembro de 1999, o que não foi observado no caso concreto;

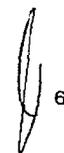
- de acordo com o Egrégio Conselho (Acórdão nº 101-93.912, de 21.08.2002), até o advento do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a legislação vigente não estabelecia qualquer limitação para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992.

Juros de mora sobre a multa de ofício:

- por fim, *ad argumentandum*, na hipótese de manutenção total ou parcial dessa exigência, há de se reconhecer a improcedência do cálculo dos juros de mora sobre a multa de ofício;

- essa incidência é de todo indevida, como vem sendo reconhecido pelos Conselhos de Contribuintes, a exemplo do Acórdão nº 202-16397, de 14.06.2005.

Este é o Relatório



## Voto

Conselheiro José De Oliveira Ferraz Corrêa, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio diz respeito a lançamento de CSLL no ano-calendário de 1999, o qual foi motivado pela glosa de parte do valor compensado a título de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

O primeiro ponto a ser enfrentado são as preliminares de nulidade. De acordo com a Recorrente, teria havido cerceamento do direito de defesa, aperfeiçoamento do lançamento pela DRJ e, ainda, supressão de instância.

Em relação à nulidade por cerceamento do direito de defesa, é importante mencionar que se trata de vício mais comumente verificado nas decisões, uma vez que estas são proferidas na fase litigiosa, quando o Contribuinte vem exercer o seu direito de defesa. Assim, quando constatado, este tipo de nulidade normalmente se dá pela falta de apreciação dos argumentos apresentados nas peças de defesa.

Isso não significa, entretanto, negar a possibilidade de que esta nulidade ocorra já no ato de lançamento.

Pior do que não ter um argumento de defesa apreciado, é não ter como se defender. E é exatamente por isso que o ato administrativo de lançamento deve estar devidamente fundamentado, com a apresentação dos fatos que o motivaram, bem como das conseqüências jurídicas decorrentes destes fatos.

No caso concreto, observo que a autuação decorreu de procedimento de revisão interna da declaração DIPJ. Tal procedimento tratou não apenas da compensação de base negativa de CSLL, objeto do presente processo, mas também da compensação de prejuízos fiscais para fins de apuração do IRPJ, cujo lançamento consta do processo nº 10980.012289/2003-28.

Na fase de auditoria, a Contribuinte foi intimada a esclarecer as divergências em relação aos valores compensados a maior, tanto a título de base negativa de CSLL quanto de prejuízos fiscais, no caso do IRPJ.

Os Demonstrativos que indicavam a evolução da base negativa de CSLL (fl. 07) e do prejuízo fiscal (anexado ao processo do IRPJ, acima referido, às fls. 8 a 10) evidenciavam que o saldo destas duas rubricas, que vinha sendo transferido de um período para o outro, foi diminuído no decorrer do ano de 1998, na data em que ocorreu uma cisão parcial na Recorrente, diminuição essa que guardava proporção com o patrimônio remanescente após o evento da cisão – 28,44%.

Cabe registrar que estes Demonstrativos apresentavam duas colunas/quadros para o ano de 1998, abrangendo o período anterior e posterior à cisão, e eles não deixavam dúvidas de que o saldo remanescente tanto de base negativa, quanto de prejuízo fiscal, após a cisão, foi reduzido na mesma proporção da redução de patrimônio que decorreu daquele evento societário.

Deste modo, considero que a Contribuinte possuía, desde antes da decisão de primeira instância, elementos suficientes para compreender os fatos motivadores da autuação, e, por isso, rejeito a alegação de cerceamento do direito de defesa.

Quanto à alegada inovação por parte da DRJ, devo reconhecer que realmente houve uma melhor explicitação do direito aplicável ao caso, o que se constata pela criticada complementação na capitulação legal. Contudo, em relação aos fatos motivadores da autuação, pelos mesmos motivos mencionados acima, não considero ter havido qualquer insuficiência em sua identificação.

A motivação do ato de lançamento não se resume ao chamado fundamento jurídico. Mais importante que este, também conhecido como causa próxima, são os fatos concretos que motivaram a autuação, chamados de causa remota, ou seja, a insuficiência de saldo a compensar, dada a sua redução na proporção do patrimônio remanescente após a cisão.

Com efeito, dentro de um processo são os fatos concretos que vinculam o Julgador, e não os fundamentos jurídicos trazidos pelas partes, conforme revela o brocardo “dá-me o fato, dar-te-ei o direito”.

Portanto, também não acolho a alegada nulidade por aperfeiçoamento do lançamento, e, da mesma forma, não vislumbro a hipótese de supressão de instância.

Quanto ao mérito, cabe verificar se havia em 31/12/1999, data em que a Contribuinte promoveu a debatida compensação de base negativa, alguma regra que restringia o direito a essa compensação.

Como já mencionado, a cisão societária ocorrida no ano de 1998 representa a raiz do problema, e a questão a ser examinada é se caberia ou não a aplicação da regra prevista no art. 20 da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, e no parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, restringindo, no caso de cisão parcial, a compensação de prejuízo e de base negativa a valor proporcional à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Não há dúvidas de que a cisão ocorreu antes da vigência da referida MP. Isso não implica dizer, entretanto, que o prejuízo fiscal ou a base negativa acumulados em períodos anteriores a esse evento societário gere direito adquirido à compensação futura destes valores.

É importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o estabelecimento da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, entendeu que prejuízos havidos em exercícios anteriores à vigência da Lei 8.981/1995 configuravam meras deduções, cuja projeção para exercícios futuros era autorizada nos termos da lei, a qual poderia, contudo, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento (RE 344.944 e 545.308).

Ainda de acordo com o STF, no que toca à compensação de prejuízos de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do imposto de renda, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Nestes termos, a limitação introduzida pela Lei 8.981/1995, a chamada trava de 30%, mesmo alcançando prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores à sua vigência, foi considerada constitucional.

Nos julgados acima referidos, o STF concluiu que a lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal, e que o abatimento de prejuízos, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal.

Penso que todas essas considerações vêm no sentido de afirmar o princípio da independência entre os exercícios, com o qual me alio, posto que ainda não vi Doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos (com base nos pagamentos anteriores que passariam a ser considerados indevidos em razão dos prejuízos futuros). Tal hipótese, a qual o senso comum da prática tributária repele prontamente, evidencia a correção do mencionado princípio.

Retornando ao caso concreto, cabe observar que na data de ocorrência do fato gerador anual da CSLL - 31/12/1999, já havia transcorrido o prazo nonagesimal, estando em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6. Nesta data, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa acumulada antes da cisão parcial, em sua totalidade, mas apenas compensação de valor que guardasse proporção com o patrimônio remanescente na cindida.

Deste modo, está correta a evolução dos saldos de base negativa conforme indicado no Demonstrativo de fl. 7, e, portanto, correta também a glosa na compensação efetivada pela Contribuinte em 31/12/1999, posto que os saldos disponíveis mostravam-se insuficientes.

Finalmente, quanto à aplicação de juros sobre a multa de ofício, entendo que tem razão a Recorrente.

De imediato, devo esclarecer que não há, nesse caso, o problema de preclusão de matéria, por ela não ter sido suscitada desde a impugnação. É importante registrar que a multa de ofício tem vencimento 30 dias após a ciência do auto de infração, e que até essa data, portanto, os sistemas de controle do lançamento ainda não registram qualquer valor a título de juros sobre multa.

A exigência desta rubrica, de fato, só é feita ao Contribuinte no momento da ciência da decisão de primeira instância, quando este, tomando conhecimento dela, passa a contestá-la em sede de recurso voluntário, pelo que a matéria deve ser apreciada.

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 discussões.

Pela própria 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?

9

*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 acrescentados)*

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 da consequência 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, aquelas normalmente exigidas em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias.

Finalmente, registro que há manifestação recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não deve haver incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, 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 REJEITAR as preliminares de nulidade, e quanto ao mérito, DOU provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

  
José De Oliveira Ferraz Corrêa

## Declaração de Voto

Conselheiro João Francisco Bianco

Peço vênia ao ilustre conselheiro relator para discordar de suas bem lançadas razões de decidir, na parte em que sustenta ser vedada pelo ordenamento jurídico a compensação, pela empresa sucessora, de bases negativas de CSLL apuradas pela empresa sucedida.

Efetivamente essa vedação existe e está prevista no artigo 20 da Medida Provisória n. 1858-6, de junho de 1999. Ocorre que, no caso dos autos, temos situação em que a sucessão ocorreu em 1998 e a compensação de bases negativas deu-se em dezembro de 1999. Em outras palavras, a sucessão ocorreu ANTES da lei que criou a restrição e a compensação ocorreu APÓS a lei que criou a restrição.

Ora, a meu ver, o que o artigo 20 da Medida Provisória veio a coibir foi a “transferência” de bases negativas de uma para outra empresa, por meio de incorporação, fusão ou cisão, e não a compensação de bases negativas recebidas de empresa sucedida pela empresa sucessora. As bases negativas recebidas por sucessão ocorrida antes da nova lei não foram por esta atingida. Somente as operações de sucessão ocorridas após o artigo 20 é que foram alcançadas pela restrição ali prevista.

Não é que a empresa sucessora teria “direito adquirido” à compensação de bases negativas recebidas por meio de incorporação, fusão ou cisão. É que o artigo 20 não pretendeu que fosse investigada a origem da base negativa a ser compensada, se formada na própria empresa ou formada em empresa sucedida.

Na verdade, o objetivo pretendido pelo artigo 20 foi vedar novas transferências de bases negativas da empresa sucedida para a empresa sucessora. Daí porque entendo que não há impedimento na lei a que as bases negativas recebidas por sucessão ocorrida antes da entrada em vigor do artigo 20 sejam compensadas normalmente, mesmo que após a vigência da nova lei.

O entendimento ora sustentado acabou se firmando na jurisprudência desta Corte Administrativa. Confira-se o acórdão n. 105-13.508, de 26.06.2001, assim ementado:

*“Contribuição Social sobre o Lucro – Compensação de Bases de Cálculo Negativas na Sucessão – Até o advento da Medida Provisória n. 1858-6, de 1999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Improcedente a glosa da compensação efetuada naquele sentido”.*

Mais esclarecedor é o acórdão n. 101-96.838, de 27.06.2008, cuja ementa tem a seguinte redação:

*“Compensação de Bases de Cálculo Negativas das Sucedidas – Incorporação – Até o advento da MP n. 1858-6/99, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por*

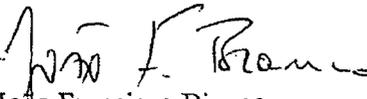
*incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Assim, tendo as incorporações ocorridas em anos-calendário pretéritos ao diploma legal que impedia a compensação, não há que se falar em bases negativas das sucedidas, mas sim em bases negativas da própria incorporadora”.*

No mesmo sentido também é o acórdão n. 101-95.685, de 16.08.2006.

Confira-se a sua ementa:

*CSLL – Bases de Cálculo Negativas – Diante da inexistência de qualquer limitação para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida, antes da edição da Medida Provisória n. 1858-6/1999, improcedente é a glosa da compensação efetuada naquele período.*

Diante de todo o exposto, peço novamente vênia ao ilustre conselheiro relator para, acompanhando a jurisprudência desta Corte, votar no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

  
João Francisco Bianco



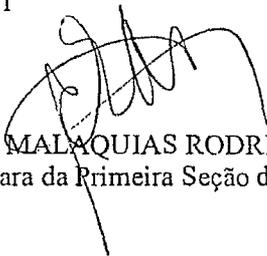
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10980.012288/2003-83

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 28 de janeiro de 2011

  
CLAUDEMIR MALAQUIAS RODRIGUES  
Presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento

**Ciência**

Data: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Nome:  
Procurador(a) da Fazenda Nacional

**Encaminhamento da PFN:**

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração.