



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

**Processo n°** 11052.001379/2010-66  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.928 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ E CSLL  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
INFOGLOBO COMUNICAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2008

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO. EMPRESA INCORPORADA.

Em função da ausência de previsão legal em sentido contrário, aplicam-se às empresas incorporadas os dispositivos que estabelecem a limitação à compensação de prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade: 1) Dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a glosa no valor de R\$ 71.122.251,07, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no ano-calendário de 2005. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá, que votaram por negar-lhe provimento integralmente; e 2) Negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá, que votaram por dar-lhe provimento integralmente

**LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

## Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Trata o processo dos autos de infração lavrados pela DRF/RJ1, referentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2008, por meio dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 66.295.327,21 (fls. 323/332; termo de verificação às fls. 299/322), e a contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, no valor de R\$ 26.682.140,13 (fls. 333/341), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

2- A fiscalização incidiu sobre a empresa Infoglobo Comunicações S.A. (sua denominação anterior era Infoglobo Comunicações Ltda. CNPJ 00.396.253/000126), que no dia 17/9/2009 foi sucedida, por incorporação, pela empresa Infoglobo Comunicação e Participações S.A. (CNPJ 60.452.752/000115). Em função da incorporação os autos de infrações foram lavrados em nome da incorporadora.

3- Fundamentaram as exações do IRPJ e da CSLL.

3.1- Despesas não necessárias em 2005 e 2006 (itens III.3 e IV do termo de verificação – fls. 310/313 e 316/320):

3.1.1- A Infoglobo Comunicações S.A. concedeu um perdão de dívidas à Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A., no valor de R\$ 30.819.969,39 (fls. 230/232), o qual foi registrado como despesa dedutível. Constava no livro de apuração do lucro real –Lalur, parte “B” uma “provisão para perda de AFAC – Diário SP”, no citado valor (fl. 1241). O valor foi revertido contabilmente, a débito de um ativo e a crédito de uma receita que foi excluída na apuração da base tributável. Em 21/6/2005, o ativo foi baixado a débito de uma conta de despesa como custo do investimento, embora desde 31/5/2005 a Infoglobo Comunicações S.A. não mais era sócia da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A., pois havia vendido sua participação para a empresa Boreste Participações S.A.

3.1.2- Em 20/6/2005 a Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. solicitou à Infoglobo Comunicações S.A. o perdão de sua dívida, no valor de R\$ 22.865.423,37 (fl. 232). Por perdoar a dívida a Infoglobo Comunicações S.A. contabilizou o valor em despesa dedutível na base tributável, considerando o custo do investimento que já havia vendido, pelo preço simbólico de R\$ 1,00, em 31/5/2005 (fls. 159/160).

3.1.3- A Infoglobo Comunicações S.A., pela cessão onerosa à empresa Itagi Participações S.A. das ações que possuía na empresa Valor Econômico S.A. (fls. 239/243), contabilizou em despesa não operacional o valor de R\$ 1.987.061,31, na data de 30/6/2006. Tal valor decorre das baixas de créditos tidos com a empresa Valor Econômico S.A., bem como da provisão para passivo a descoberto, e foi considerado pela fiscalização como uma mera liberalidade, não se revestindo das características de dedutibilidade:

Débito de provisão para passivo a descoberto..... R\$ 15.816.058,52  
Débito de despesa não operacional..... R\$ 1.987.061,31

Crédito de contas a receber do Valor Econômico..... R\$ 7.703.967,73  
Crédito de adiantamento para futuro aumento de capital.R\$ 10.099.152,10

3.1.4- Os valores R\$ 30.819.969,39, R\$ 22.865.423,37 (ambos em 31/12/2005) e R\$ 1.987.061,31 (em 31/12/2006) foram autuados como despesas não necessárias.

3.2- Despesas indedutíveis em 2005 (itens III.5 do termo de verificação fiscal – fls. 315/316):

3.2.1- Não foi adicionado ao lucro líquido o valor das provisões constituídas no montante de R\$ 442.892,00, decorrente da diferença apurada entre o saldo dos lançamentos contábeis e o demonstrativo de fl. 212.

3.2.2- Falta de adição ao lucro líquido da provisão constituída em 30/4/2005, no valor de R\$ 639.035,00, na conta 0046140502 – Desp ger outras legais jud, com o histórico de CADE 1999.

3.3- Glosa de prejuízos compensados indevidamente, sem observância do limite de 30%, em 2008 (item V.1 do termo de verificação – fls. 320/322):

3.3.1- Em função de sua incorporação, a Infoglobo Comunicações S.A. compensou em 31/12/2008 a totalidade dos prejuízos fiscais registrados no Lalur (R\$ 197.129.903,02 – fls. 96 e 1466), ultrapassando o limite de 30%. Visto que o lucro real foi de R\$ 204.786.038,76 (fl. 96), a compensação limitada a 30% desse lucro é de R\$ 61.435.811,63, apurando-se um excedente de R\$ 135.694.091,39.

3.3.2- No caso da CSLL o excesso de compensação de base de cálculo negativo foi de R\$ 136.072.548,62.

3.4- Exclusões indevidas do lucro real em 2005 (item III.2 do termo de verificação – fls. 304/310):

3.4.1- Na apuração do lucro real em 31/12/2005 foi excluído indevidamente o ágio gerado na aquisição de participações societárias, de propriedade de pessoas vinculadas, emitidas pela Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A., no valor de R\$ 71.122.251,07.

3.4.2- Em 11/5/2001 a Infoglobo Comunicações S.A. adquire 30% da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda e os 70% restantes por pessoas físicas ligadas à Infoglobo (fls. 1589/1614). Por estar com o patrimônio líquido negativo, a Infoglobo Comunicações S.A. registrou como ágio todo o investimento no valor de R\$ 35.497.341,87 (sendo R\$ 34.921.379,45 o valor das quotas, correspondente a 30% do preço de R\$ 116.404.598,16, e R\$ 575.962,41 a título de despesas contratuais). As pessoas físicas pagariam R\$ 81.483.218,71, correspondentes a 70% do preço de venda.

3.4.3- O valor da transação acima seria quitado mediante a cessão de créditos pela Infoglobo Comunicações S.A. aos antigos donos das quotas, no montante de R\$ 26.404.598,16, pagamento pela Infoglobo Comunicações S.A. em espécie no momento da transferência das quotas o valor de R\$ 22.500.000,00 e o saldo de R\$ 67.500.000,00 parcelados em 7 vezes

3.4.4- No dia 27/9/2002, as pessoas físicas transferiram suas quotas (70%) para a Infoglobo Comunicações S.A., ao preço de R\$ 107.711.583,02, sendo R\$ 26.404.598,16 por meio da cessão de créditos, R\$ 23.652.883,93 correspondentes ao empréstimo que a Infoglobo Comunicações S.A. havia feito aos

vendedores, quando adquiriram a participação em 11/5/2001, R\$ 26.154.100,93 decorrentes de empréstimos feitos pela Infoglobo Comunicações S.A. aos vendedores para pagamento de parcelas da dívida, com vencimentos em 11/1/2001 e 11/5/2002, e R\$ 31.500.000,00 relativos a dívidas das pessoas físicas.

3.4.5- Em decorrência da operação acima e com o ágio anterior, a Infoglobo Comunicações S.A. registrou no Lalur, em 31/12/2002, um ágio total de R\$ 140.147.451,17 (fl. 1327). Em 31/12/2004, foi adicionado mais R\$ 3.500.000,00, totalizando R\$ 143.647.451,17 (fl. 1203).

3.4.6- No dia 8/11/2004 foi constituída a empresa Boreste Participações S.A., tendo como sócios pessoas físicas e jurídicas ligada à Infoglobo Comunicações S.A. Ato contínuo, em 31/12/2004, a Boreste Participações S.A. adquire da Infoglobo 30% da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, pelo preço simbólico de R\$ 1,00. O restante do investimento (70%) foi vendido em 31/5/2005 à empresa Boreste, pelo preço de R\$ 1,00 (fls.159/160).

3.4.7- Resumindo os fatos, quando a Infoglobo Comunicações S.A. fez a primeira aquisição das cotas da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, em 11/5/2001, o patrimônio líquido da investida já se encontrava negativo. Na segunda aquisição, em 27/9/2002, o patrimônio líquido continuava negativo. Na apuração do resultado do exercício findo em 31/12/2002, por ter sido descartada a expectativa de lucros futuros, a Infoglobo Comunicações S.A. contabilizou a baixa do investimento, controlando o valor do ágio no Lalur.

3.4.8- A primeira baixa do ágio afetando o lucro real ocorreu em 31/12/2004, no valor de R\$ 42.044.235,35 (fls. 1189 e 1203), data da venda de 30% do investimento para a Boreste Participações S.A.

3.4.9- Segundo a fiscalização, o reconhecimento contábil do ágio está intimamente relacionado com o seu fundamento econômico. O investimento foi adquirido em 27/9/2002 e em 31/12/2002 já se dava baixa contábil do valor investido, controlando-o no Lalur como ágio. Torna-se evidente a inexistência de expectativa de rentabilidade futura. O propósito comercial teria sido beneficiar pessoas ligadas em detrimento do fisco. Nos termos das normas contábeis, o ágio resultante de uma transação de compra e venda se dá entre partes independentes e não relacionadas.

3.4.10- Acrescenta a fiscalização que em 27/9/2002 a Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda passou a ser controlada integral da Infoglobo Comunicações S.A. Posteriormente, em novembro de 2004 foi constituída a Boreste Participações S.A., que adquiriu todo o investimento da Infoglobo Comunicações S.A. na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda. Em 31/12/2008 a Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, com a denominação de Infoglobo Comunicação e Participações S.A., incorpora a Infoglobo Comunicações S.A. e a Boreste Participações S.A..

3.4.11- Diante de tais circunstâncias, a fiscalização entendeu que o ágio correspondente às aquisições de pessoas ligadas não atende o art. 385, §2º, inciso II, do Decreto nº 3.000/1999. Portanto, do valor deduzido na apuração do lucro real, R\$ 101.603.215,82, 30% correspondente a participações adquiridas de terceiros (R\$ 30.480.964,75) é dedutível e 70% correspondente a participações adquiridas de pessoas ligadas (R\$ 71.122.251,07) é indedutível.

3.4.12- Para a CSLL a fiscalização entende que a legislação dessa contribuição não prevê a dedutibilidade de qualquer baixa de ágio. Assim foram

glosadas as exclusões de todos os ágios nos investimentos na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda (R\$ 101.603.215,82) e na empresa Real Estate Web S.A. (R\$ 13.462.579,00).

3.5- Exclusões indevidas do lucro real em 2006 (item IV do termo de verificação – fls. 316/320):

3.5.1- Em 31/12/2005 a Infoglobo Comunicações S.A. constituiu uma provisão para passivo a descoberto, no valor de R\$ 7.649.940,11, e outra provisão para perda do ágio no investimento, no valor de R\$ 56.439.257,58, sem que afetassem a apuração do lucro real e da CSLL. Tais provisões foram controladas no Lalur às fls. 1240 e 1249. Em 31/12/2006 estas provisões foram deduzidas na apuração do lucro real (fls. 1396 e 1405), totalizando R\$ 64.089.197,69. Tal valor, deduzido da reversão de outra provisão constituída a débito de provisão para passivo a descoberto e a crédito de resultado, no valor de R\$ 6.786.066,30, resultando em R\$ 57.303.131,39, foi considerado indedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

3.6- Inobservância do regime de escrituração (item III.4 do termo de verificação – fls. 313/315).

3.6.1- A Infoglobo Comunicações S.A. registrou em 31/12/2005 doação à Fundação Roberto Marinho, no valor de R\$ 1.397.554,00, mas o recurso só foi transferido em 4/4/2006 (fls. 151/153). Desta forma, ocorreu postergação no pagamento do imposto de renda em 2005, visto a antecipação da despesa

4- Ao impugnar as exigências, fls. 405/526 (documentos de fls. 527/967), o interessado alega, em síntese, que:

- concorda com a infração da postergação no pagamento do IRPJ, no valor de R\$ 1.397.554,00, bem como da falta de adição ao lucro líquido da diferença apurada entre o saldo dos lançamentos contábeis e o demonstrativo de fl. 212, no valor de R\$ 442.892,00, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. Efetuou os recolhimentos devidos;

- foi elaborado um estudo sobre a viabilidade econômica da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, onde se apurou que seu valor econômico era de aproximadamente R\$ 150 milhões. O preço final pactuado para a operação de aquisição foi de R\$ 116.404.598,16;

- nos termos da cláusula 4.2.2 do contrato de compra e venda, a Infoglobo Comunicações S.A. foi nomeada representante dos compradores para efetivar os pagamentos referentes ao preço de aquisição. Na prática, na medida em que a Infoglobo Comunicações S.A. realizasse os pagamentos, ela se tornaria credora das pessoas físicas compradoras;

- no ano-calendário de 2001 a Infoglobo Comunicações S.A. realizou adiantamentos para futuro aumento de capital na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, cujos valores totalizaram R\$ 30.819.969,39. As pessoas físicas compradoras não acompanharam tais aportes, demonstrando que todo o ônus financeiro da aquisição foi suportado pela Infoglobo Comunicações S.A.;

- na época da aquisição, estava em vigor o art. 222 da Constituição, que vedava a participação de pessoas jurídicas no capital de empresa jornalística em percentual superior a 30%. Tal dispositivo demonstra a lógica da operação, onde figuravam compradores pessoas físicas participando de 70% das quotas da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda;

- o art. 222 da Constituição foi alterado pela EC nº 36, de 28 de maio de 2002;
- em 27 de setembro de 2002 foi celebrado com as pessoas físicas o instrumento particular de dação em pagamento e outras avenças estabelecendo que as pessoas físicas reconheciam o crédito em favor da Infoglobo Comunicações S.A., no valor de R\$ 53.404.564,53, decorrente do preço de aquisição das quotas da Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda já pago. Ficou pactuado também que a Infoglobo Comunicações S.A. assumiria a dívida das pessoas físicas pela parte ainda não quitada, no montante de R\$ 56.245.544,77. Em contrapartida as pessoas físicas transferiam suas quotas (70% do capital) na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda para a Infoglobo Comunicações S.A.;
- o montante já pago e a dívida vincenda (R\$ 145.147.451,17) foram registrados como ágio na aquisição do investimento, visto que a Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda apresentava patrimônio líquido negativo;
- no ano-calendário de 2002 a Infoglobo Comunicações S.A. iniciou seu processo de reestruturação financeira, o que envolveu diversos ajustes, entre os quais a constituição de provisão para baixa da quase totalidade do ágio no investimento na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, no valor de R\$ 140.147.451,17. A diferença de R\$ 5.000.000,00 em relação total do ágio registrado foi contabilizada no ano de 2004. Tal procedimento decorre da observância do princípio contábil do conservadorismo;
- em laudo datado de 24 de maio de 2004, foi apurado um valor negativo para a Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda na ordem de R\$ 127 milhões. Em 31 de maio de 2005, 70% das quotas foram alienadas para a Boreste Participações S.A.;
- para que a Boreste Participações S.A. aceitasse receber o investimento na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, que era continuamente deficitário, foi necessário que a Infoglobo Comunicações S.A. a compensasse. Para tanto, transferiu a ela determinados créditos, no valor de R\$ 53.685.392,76, nos termos do instrumento de rratificação do instrumento particular de cessão de ações, datado de 21 de junho de 2005 (fls.222 e 231/232);
- em decorrência da operação acima, foi excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 101.603.215,82, correspondente a 70% do ágio registrado (R\$ 145.147.451,17 X 70%);
- a despesa relativa à baixa da totalidade dos créditos cedidos (R\$ 53.685.392,76) foi considerada dedutível, em conformidade com a legislação fiscal; o art. 426 do RIR/1999 dispõe que o valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido deve corresponder à soma do valor pelo qual o investimento estiver registrado na escrituração do contribuinte, ágio ou deságio do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial, e provisão para perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real;
- a redação do art. 2º, §1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689/1988 é genérica e, justamente por isso, abarca todos os ajustes, negativos ou positivos, decorrentes da aplicação do método do patrimônio líquido e não somente o reflexo negativo ou positivo decorrente do resultado da investida;

- não há previsão legal que vede a dedução na determinação da base de cálculo da CSLL, de perda apurada na alienação de participação societária;
- o procedimento adotado estava em consonância e amparado no entendimento que vem sendo manifestado reiteradamente pelas autoridades fiscais em soluções de consultas com eficácia normativa, nos termos do art. 100, incisos II e III, do CTN;
- ainda que a Administração Pública alterasse o seu entendimento/critério jurídico adotado, o lançamento não poderia ser mantido, na medida em que eventual mudança de critério jurídico só poderia produzir efeitos em relação a fatos geradores posteriores e essa modificação, conforme art. 146 do CTN;
- caso venha a ser considerada a possibilidade de que a mudança do critério jurídico possa retroagir, o crédito tributário deve ser exigido sem a imposição de multa e juros de mora, conforme art. 100 do CTN;
- o preço constante no contrato de compra e venda da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. era atualizado, conforme primeiro aditivo. Houve um aumento da dívida da Infoglobo Comunicações S.A. com os vendedores, bem como uma atualização dos direitos e obrigações entre a Infoglobo Comunicações S.A. e as pessoas físicas. Se alguém auferiu algum ganho foram os vendedores da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A.;
- houve propósito negocial na transferência das quotas da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. das pessoas físicas para a Infoglobo Comunicações S.A., visto a necessidade de a participação societária correspondente passar para a propriedade de quem de fato arcou financeiramente pela sua aquisição, após a eliminação do impedimento constitucional;
- o desdobramento do custo do investimento entre o valor do patrimônio líquido e o ágio está em conformidade com o art. 385 do RIR/1999;
- o art. 426 do RIR/1999 permite considerar na apuração do lucro real, o valor do ágio pago na aquisição do investimento, por ocasião da apuração do ganho ou da perda de capital na sua alienação;
- a fiscalização baseou-se em documento inválido, apresentado na ocasião, para concluir pela indedutibilidade dos créditos que detinha contra a Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A., no valor de R\$ 53.865.392,76;
- as ações da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. foram transferidas para a Boreste Participações S.A. em 31 de maio de 2005. Uma vez que a avaliação da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. era negativa em R\$ 127 milhões, os créditos no valor de R\$ 53.865.392,76 também foram transferidos (doc. 11 – fls. 768/770).
- Foi somente em 20 de junho de 2005 que a Boreste Participações S.A. solicitou à Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A. que absorvesse parte de seus prejuízos contra tais créditos;
- à época, a Boreste Participações S.A., na qualidade de acionista da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A., é que deveria ter elaborado a carta solicitando a referida absorção;
- os lançamentos de acerto foram realizados no próprio exercício, conforme documentos de fls. 873/880 juntados;
- não há o que se falar em concessão de perdão de dívida, o que houve foi a transferência dos créditos (R\$ 53.685.392,76) para a Boreste Participações S.A.;

- o erro contábil, devidamente ajustado na escrituração, não tem o condão de fazer surgir uma obrigação tributária;
- não houve liberalidade na cessão dos créditos. Caso assim não fosse, a operação de alienação do investimento, avaliado negativamente em R\$ 127 milhões, não faria qualquer sentido econômico;
- a legislação tributária não enumera as despesas dedutíveis na determinação do imposto de renda, mas impõe apenas exceções à regra. As despesas indedutíveis é que estão expressamente previstas na legislação;
- o art. 299 do RIR/1999, que fundamenta o lançamento da dedutibilidade da despesa de cessão de crédito (R\$ 53.685.392,76), não pode ser aplicado à autuação da CSLL;
- a provisão não dedutível, no valor de R\$ 639.035,00, foi adicionada ao lucro líquido do anocalendarário de 2005, tanto para efeito de apuração do IRPJ, quanto da CSLL;
- os procedimentos adotados para as provisões não dedutíveis eram de adicionar ao lucro líquido a integralidade dos saldos contábeis, o que incluía provisões constituídas em diversos anos. Eram excluídos do lucro líquido os saldos das contas contábeis do ano anterior;
- no ano-calendário de 2005 na conta nº 22150105 (PasELP OutObrig – Contingências Fiscais) foram lançadas provisões que totalizaram R\$ 18.579.769,14, que inclui o valor de R\$ 639.035,00 (fls. 881/882). Ao final do exercício a conta totalizava R\$ 37.193.802,62 (fl. 883). Assim, foi adicionado ao lucro líquido o saldo da conta (R\$ 37.193.802,62) e excluído R\$ 18.614.033,48, que era o saldo no início do exercício. Junta demonstrativo à fl. 884 que detalha os valores informados nas fichas 09A (Demonstração do lucro real) e 17 (Cálculo da CSLL) da DIPJ (fls. 885/886), bem como no Lalur (fl. 887);
- na aquisição do investimento no Valor Econômico S.A., registrou ágio total de R\$ 56.408.057,58 (correspondente ao somatório do valor pago e do valor do patrimônio líquido negativo da sociedade adquirida). Na alienação do investimento, o ágio foi levado para conta de resultado, considerando a despesa dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em conformidade com o art. 426 do RIR/1999;
- a fiscalização foi confusa ao se referir a três valores no termo de constatação: R\$ 56.408.057,58 (reversão de provisões operacionais), R\$ 56.439.257,58 (provisão para passivo a descoberto) e R\$ 57.303.131,39 (valor da infração). Além disso, equivocadamente afirma que a adição relativa à constituição de uma provisão deve ser considerada uma adição permanente, ou seja, a sua reversão não pode ser excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;
- a transferência dos créditos que se tinha contra o Valor Econômico S.A. (R\$ 1.987.061,00) e passados para a Itagi Participações S.A., foi realizada no âmbito da alienação das ações. Na época, o valor do passivo a descoberto do Valor Econômico S.A. era de R\$ 45.249.442,00, ao passo que o valor econômico da empresa era negativo em R\$ 15.407.935,46. Nessa situação, a Itagi Participações S.A. recebeu as ações e os créditos, que somavam R\$ 17.803.119,83;

- em se tratando de extinção da pessoa jurídica por incorporação, a empresa incorporada pode proceder a compensação integral dos saldos acumulados de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL;

- não é possível o estabelecimento de limitações em situações que a lei não as fez. Em matéria tributária, tais impedimentos decorrem do próprio princípio da legalidade;

- a limitação específica, por exemplo, inserida pelo art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987 e o art. 22 da MP nº 2.15835/01, veda o aproveitamento dos prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativa de CSLL apenas pelas sociedades sucessoras, não interferindo na possibilidade de aproveitamento por parte das sociedades sucedidas;

- a limitação quantitativa genérica imposta pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 também não se aplica nos casos fusão, cisão ou incorporação pelo simples fato de que tais operações são reguladas por norma específica. Esses artigos aplicam-se a sociedades em atividade e não em extinção;

- nos termos das jurisprudências do STJ e do CARF, o legislador, ao criar o limite quantitativo, expressamente extinguiu o limite temporal, buscando apenas diferir o direito à compensação dos prejuízos fiscais e não restringi-lo;

- impedir a compensação integral no caso de pessoa jurídica extinta por incorporação afronta o conceito de renda;

- não cabe a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em razão do disposto no art. 161 do CTN, conforme já decidido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do recurso especial interposto nos autos do processo administrativo fiscal nº 10680.002472/200723, realizado na sessão do dia 9/11/2010.

5- O julgamento foi convertido em diligência (fl. 982) para que demonstrasse o cálculo da infração que apurou compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL (R\$ 136.072.548,62 – fl. 337). Em atendimento, lavraram-se o termo de fls. 1804/1806 e o auto de infração complementar, objeto do processo administrativo fiscal apensado nº 16682.720149/201269, no valor de R\$ 203.615,84, acrescido da multa de 75% e encargos moratórios (fls. 67/72 do processo apensado).

6- Cientificado do lançamento complementar em 27/2/2012 (fl. 68 do processo apensado), o interessado apresentou impugnação em 27/3/2012 (fls. 1813/1824), na qual alegou, em síntese, que:

- a fiscalização não verificou que após o lançamento objeto do presente processo, foi lavrado um novo auto de infração referente à compensação de base de cálculo negativa de CSLL, no ano-calendário de 2008. No lançamento foi considerado que não possuía o saldo de base de cálculo negativa de CSLL compensado, sendo glosado o montante integral compensado (R\$ 199.231.665,27), descontado apenas a parcela que já tinha sido glosada no auto de infração (R\$ 136.072.548,62);

- o valor integral da base de cálculo negativa de CSLL, supostamente compensado de forma indevida, no ano-calendário de 2008, já foi objeto de dois lançamentos, um deles por meio do processo nº 16682.720996/201142.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro prolatou o Acórdão 12-47.295 acolhendo em parte a impugnação nos seguintes termos:

- cancelou **integralmente** a exigência referente ao item III-1 do Termo de Verificação: exclusão indevida na base de cálculo da CSLL no montante de R\$ 115.065.794,82 relativa à despesa de ágio; sendo R\$ 101.603.215,82 resultante da aquisição de participações societárias na Empresa Jornalística Diário de São Paulo e R\$ 13.462.579,00 referente a ágio na aquisição de participações societárias na empresa Real Estate Web;

- cancelou **integralmente** a exigência referente ao item III-2 do Termo de Verificação: exclusão indevida do lucro real de despesas com ágio no valor de R\$ 71.122.251,07 referente à aquisição junto a pessoas vinculadas de 70% da participação societária da Empresa Jornalística Diário de São Paulo S.A;

- cancelou **integralmente** a exigência referente ao item III-3 do Termo de Verificação: glosa de despesas desnecessárias no montante de R\$ 53.685.392,76 que corresponderia à concessão de perdão de dívidas; sendo R\$ 30.819.969,39 definido como adiantamento para futuro aumento de capital e R\$ 22.865.423,37 relativo a contas a receber;

- cancelou **parcialmente** a exigência referente ao item III-5 do Termo de Verificação: constituição de provisões que geraram despesas consideradas indedutíveis no montante de R\$ 639.035,00;

- cancelou **integralmente** a exigência referente ao item IV do Termo de Verificação: exclusão indevida do lucro real da reversão de provisões no montante de R\$ 57.303.131,39 e despesa considerada indedutível no valor de R\$ 1.987.061,31 relativa a transferência de créditos;

- cancelou **integralmente** o auto de infração complementar para exigência da CSLL exigida nos autos do processo 16682.720149/2012-69, anexo ao presente.

O sujeito passivo não recorreu da exigência tratada no item III-4 do Termo de Verificação (inobservância do regime de competência para dedução de despesas com doações no valor de R\$ 1.397.554,00) e de parte da exigência a que se refere o item III-5 (despesa não dedutível no montante de R\$ 442.892,65). Em relação à exigência exonerada, o Órgão julgador de primeira instância recorreu de ofício a este Colegiado.

Quanto ao valor mantido (item V do Termo de Verificação – desobediência ao limite de 30% na compensação de prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL), a interessada reiterou as razões expedidas na peça impugnatória e acrescentou o questionamento quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

RECURSO DE OFÍCIO

A análise do recurso utilizará como referência a numeração estabelecida no Termo de Verificação, seguindo a ordem que esta relator entende mais adequada à coerência do julgamento.

1- Item III-2 (exclusão indevida do lucro real de despesas com ágio no valor de R\$ 71.122.251,07) – Ano-calendário 2005

A decisão recorrida considerou improcedente a exigência sob a razão principal de que, tanto pelas normas contábeis como pela legislação do IRPJ, não há qualquer menção no que se refere à impossibilidade de constituição de ágio em decorrência da aquisição de investimentos de pessoas ligadas. Acrescentou que eventual favorecimento a pessoas ligadas deveria ser tratada como distribuição disfarçada de lucros.

Importa ressaltar que a operação sob análise é aquela que gerou o ágio contestado, ou seja, a alienação pelas pessoas físicas à Infoglobo de 70% da participação societária na Empresa Jornalística Diário de São Paulo Ltda, sendo que essas pessoas físicas exerciam o controle indireto da Infoglobo.

Não há dúvida, portanto, que a operação ocorreu entre pessoas ligadas.

Reconhece-se que isoladamente tal fato não seria suficiente para desqualificar os efeitos da transação nos moldes registrados pelas partes. Entretanto, as circunstâncias daí decorrentes merecem avaliação mais acurada.

A primeira questão a ser colocada é a tendência de prejuízos futuros da empresa adquirida. Quando da aquisição de 30% da participação pela Infoglobo o patrimônio líquido negativo da adquirida induzia à improbabilidade da expectativa de lucros futuros. Na aquisição restante – objeto desta análise – já não havia mais dúvidas quanto a esse fato. Assim, não se justificaria a geração do ágio sob o fundamento da expectativa de resultados futuros.

Em segundo lugar, tendo em vista que, no entendimento do sujeito passivo, em caso de patrimônio líquido negativo da investida o montante desse patrimônio deve ser acrescido ao valor pago na aquisição para compor o ágio, mesmo sem qualquer pagamento o ágio seria gerado e amortizado.

Foi exatamente o que ocorreu no presente caso. Deve ficar claro que o ônus financeiro da autuada face às operações sob exame ocorreu exclusivamente em momento anterior, na qual adquiriu em seu nome junto a terceiros o percentual de 30% da participação societária, transação essa considerada inteiramente legítima pelo Fisco, e também assumiu o ônus das pessoas físicas que adquiriram os 70% restantes.

No que se refere à parcela de 70%, naquele momento o desembolso da interessada gerou simplesmente um crédito perante as pessoas físicas, efetivas adquirentes do investimento.

Quando da posterior transferência dessa participação societária das pessoas físicas para a interessada, não houve qualquer desembolso mas uma simples operação permutativa de ativos eis que a quitação ocorreu mediante a baixa daquele crédito. Daí porque o cerne da questão consiste não apenas no fato de envolver pessoas ligadas mas também a inexistência de pagamento.

É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

A Infoglobo é controlada indiretamente pelas pessoas físicas que lhe alienaram as cotas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

As razões que implicaram na aquisição da participação societária (na parte objeto da autuação) originalmente pelas pessoas físicas dizem respeito exclusivamente ao grupo empresarial envolvido e não têm o condão de justificar a formalização de um suposto ágio em operação posterior, realizada sem as características típicas de uma alienação entre partes independentes e mais ainda, sem fundamentação econômica.

Nesses termos, entendo que o suposto ágio é fruto exclusivamente de acerto societário entre parte ligadas e não se reveste das características que permitam seja amortizado. Sendo assim, voto por dar provimento ao recurso de ofício neste item e restabelecer a glosa da exclusão no lucro real no montante de R\$ 71.122.251,07.

2) Item III-1 (exclusão indevida na base de cálculo da CSLL no montante de R\$ 115.065.794,82 relativa à despesa de ágio) – Ano-calendário 2005:

O montante supra informado refere-se ao ágio total (R\$ 101.603.215,82) resultante da aquisição de participações societárias na Empresa Jornalística Diário de São Paulo e ao ágio na aquisição de participações societárias na empresa Real Estate Web (R\$ 13.462.579,00).

No entendimento da Fiscalização, não haveria previsão para exclusão na base de cálculo da CSLL dos valores referentes ao ágio, quando da baixa da participação societária cuja aquisição lhe deu origem. Nesse item, deve-se ressaltar também a inexistência de questionamento quanto à materialidade do ágio decorrente da aquisição da Real Estate Web (R\$ 13.462.579,00) bem como da parcela correspondente a 30 % daquele apurado na aquisição da Empresa Jornalística Diário de São Paulo (R\$ 30.480.964,75).

Em termos gerais assiste razão à decisão recorrida. De fato, como regra contábil, na alienação de investimento em empresa controlada, a apuração do ganho ou perda de capital abrange todos os valores que compuseram o custo de aquisição, o que inclui o ágio. Ora, se esse valor compõe o resultado do exercício e na inexistência de previsão para que seja

excluído da base de cálculo da CSLL, é natural que seja dedutível na apuração desse tributo, quando da alienação do investimento.

Do até aqui exposto, nego provimento ao recurso de ofício e mantenho a decisão recorrida em relação aos valores em relação aos quais não foi questionada a materialidade do ágio: aquisição da Real Estate Web (R\$ 13.462.579,00) e aquisição da parcela correspondente a 30 % da Empresa Jornalística Diário de São Paulo (R\$ 30.480.964,75).

Quanto à parcela decorrente da aquisição de 70 % da Empresa Jornalística Diário de São Paulo (R\$ 71.122.251,07) trata-se de operação que não preencheu os requisitos para a geração de ágio amortizável, conforme tratado no item anterior.

Sendo assim, dou provimento parcial ao recurso de ofício nesse item para restabelecer a glosa da exclusão, na base de cálculo da CSLL, do montante de R\$ 71.122.251,07.

### 3) Item III-3 (Despesas não necessárias) – Ano-calendário 2005:

Foi glosado o valor de R\$ 53.685.392,76 como despesa desnecessária representando, nos termos definidos pelo Fisco, perdão de dívidas que a autuada teria concedido à Empresa Jornalística Diário de São Paulo.

Desse montante, R\$ 30.819.969,39 teria origem em adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), anteriormente concedido, e R\$ 22.865.423,37 corresponderia a valores registrados em contas a receber.

A Fiscalização questionou o aspecto temporal das despesas tendo em vista que, quando registradas e deduzidas, a autuada já não detinha participação societária na beneficiária. Além disso, especificamente no que se refere ao AFAC (R\$ 30.819.969,39), informa o Fisco que teria sido baixado em 2002 e “ressuscitado” em 2005 sem outro propósito que não o de gerar a despesa quando da cessão.

Suscita a recorrente que não houve o alegado perdão de dívidas, mas sim a transferência dos créditos sob exame para a adquirente da participação societária que possuía na Empresa Jornalística diário de São Paulo.

Conforme bem observado pela decisão recorrida, os lançamentos contábeis refletem as alegações da interessada e estão devidamente embasados por documentos que não sofreram contestação específica pela autoridade lançadora quanto à autenticidade.

Por outro lado, a regularidade nos assentamentos contábeis e na documentação, ainda que supra os requisitos formais de aceite da operação, não são suficientes para o acatamento da dedutibilidade eis que o questionamento dirigiu-se ao suposto caráter de liberalidade das despesas.

Nesse ponto, entendo que as razões de defesa mostram-se coerentes com a operação sob exame pois a participação societária sob negociação referia-se a empresa com patrimônio líquido negativo. É razoável, nesse caso, que a adquirente receba algum tipo de compensação pelo risco assumido. O fato do negócio ter ocorrido entre pessoas ligadas só teria impacto significativo nesse raciocínio se a operação tivesse sido contestada pelo Fisco de forma mais abrangente, inclusive no que se refere a sua própria existência.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício nesse item.

4) Item III-5 (Provisões que geraram despesas consideradas indedutíveis no montante de R\$ 639.035,00) – Ano-calendário 2005:

De acordo com a acusação fiscal, a interessada constituiu provisão indedutível sem adicioná-la na apuração do Lucro Real e da CSLL.

Os documentos trazidos aos autos com a impugnação e devidamente analisados pela decisão recorrida demonstraram que o valor em questão, ao contrário do suscitado pelo Fisco, foi devidamente acrescido ao resultado.

Nega-se provimento ao recurso de ofício, nesse item.

5) Item IV (exclusão indevida do lucro real da reversão de provisões no montante de R\$ 57.303.131,39 e despesa considerada indedutível no valor de R\$ 1.987.061,31 relativa a transferência de créditos) – Ano-calendário 2006:

Os valores tratados nesse item tem origem na compra da participação no Valor Econômico S/A e posterior alienação dessas ações para a Itagi Participações.

No Termo de Verificação, o Fisco faz uma avaliação dos lançamentos contábeis por um critério exclusivamente numérico. Em outras palavras, não analisou as operações que implicaram na contabilização dos valores sob exame.

No caso do valor de R\$ 57.303.131,29 concluiu que decorreria de uma provisão indevidamente excluída do resultado. A decisão recorrida foi no mesmo caminho e entendeu que seria uma reversão de provisão. Entretanto, diferentemente do Fisco decidiu que por não constituir renda a reversão da provisão deveria ser excluída do resultado.

De início, registro que concordo com a manifestação da defendente na peça impugnatória no sentido de que a Fiscalização, mesmo salientando a necessidade de não se confundir provisão para passivo a descoberto com ágio, acaba incorrendo neste equívoco.

Far-se-á um resumo das operações relevantes para o deslinde da questão de forma a definir a real natureza dos valores excluídos do resultado, de forma indevida segundo o Fisco. Nesse resumo, este relator admite que a maior parte dos argumentos terá como base as colocações do sujeito passivo pois a autoridade lançadora, como já ressaltado, não analisou as questões fáticas que implicaram nos lançamentos questionados.

Em fevereiro/2005 a autuada possuía 15% das ações do Valor Econômico e adquiriu por R\$ 1.749,00 do senhor João Roberto Martinho 34,96 % da participação que este detinha naquela empresa. Considerando que naquele momento a adquirida possuía patrimônio líquido negativo no valor de R\$ 127.878.457,06; foi registrado um ágio no montante de R\$ 44.708.057,58; correspondente à soma do valor pago com o valor do passivo a descoberto proporcional ao investimento ora adquirido (34,96% de R\$ 127.878.457,06).

Registre-se que o cômputo do ágio nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, quando a participação societária adquirida tem patrimônio líquido negativo, é matéria ainda controversa nesta Corte administrativa. Entretanto, tendo em vista que essa sistemática não foi questionada no lançamento, não cabe fazê-lo nesse momento processual.

Em contrapartida à apropriação do ágio, foi registrado crédito junto ao acionista (R\$ 1.749,00) e investimento negativo (R\$ 44.706.308,58). Além disso, tendo em vista a situação da adquirida foi registrada uma provisão para perda do valor do ágio, tratada como indedutível.

Em dezembro/2005, os acionistas do Valor Econômico (participação de 50% no caso da interessada) firmaram o Instrumento Particular do Débito à Conta de Sócios no valor total de R\$ 78.000.000,00. Tal procedimento, em resumo, consiste em minimizar o patrimônio líquido negativo da investida mediante a transferência de créditos dos sócios (lançamento a débito na conta correspondente no passivo) para a conta de prejuízos acumulados (lançamento a crédito).

A interessada apropriou na conta de ágio a parcela desse valor (R\$ 11.700.000,00), correspondente à participação originalmente detida (15%), que também foi provisionado contra resultado do exercício. Assim o saldo da conta ágio passou a ser R\$ 56.408.057,58 (R\$ 44.708.057,58 + R\$ 11.700.000,00), com provisionamento nesse mesmo montante.

Vê-se que a provisão para perda de ágio guarda sintonia com o ágio apurado na aquisição da participação societária e na transferência dos créditos. Aqui, não há que se falar em provisão para passivo a descoberto que será mencionada posteriormente.

Quando da alienação da participação societária em 2006, essa provisão foi revertida contra uma conta de receita. Da mesma forma que na constituição da provisão a despesa correspondente é incluída no resultado, a reversão dessa mesma provisão pressupõe a exclusão da receita. A inoportunidade do evento que justificaria a constituição (e reversão) da provisão implica na neutralidade fiscal do valor correspondente.

Por esse motivo, entendo que o sujeito passivo agiu corretamente ao excluir do resultado o valor correspondente à reversão da provisão. Registre-se ainda que a reversão da provisão, ainda que intrinsecamente ligada, não se confunde com a baixa do ágio pela alienação da participação societária. Esse valor, integrante do ativo e componente do custo de aquisição, deve efetivamente ser levado a resultado na apuração do ganho ou perda de capital. Foi o que ocorreu no presente caso.

Como já ressaltado em momento anterior deste voto, as operações estão sendo ora analisadas apenas no que se refere à adequação aos registros na escrituração. Não foi objeto de avaliação no procedimento fiscal, e portanto não o será aqui, a sistemática utilizada pela interessada para apuração dos valores de ágio nos casos em que a adquirida apresenta patrimônio líquido negativo.

Tendo em vista que o valor glosado pelo Fisco foi de R\$ 57.303.131,39; restaria justificar o montante de R\$ 895.073,81 (R\$ 57.303.131,39 – R\$ 56.408.057,58). A interessada demonstrou que R\$ 31.200,00 teria sido excluído do resultado como contrapartida da baixa do crédito de mesmo valor quando da transferência para a conta de prejuízos acumulados. O remanescente (R\$ 863.873,81) tem origem nos lançamentos envolvendo a conta de provisão para passivo a descoberto.

O valor do patrimônio líquido negativo da Valor Econômico S/A em dezembro/ 2005 era de R\$ 50.999.587,40. Tendo em vista que a participação originalmente detida pela interessada era de 15%, foi constituída provisão para passivo a descoberto no valor de R\$ 7.649.938,11 (R\$ 50.999.587,40 x 15%).

Em maio/2006, o patrimônio líquido da Valor Econômico S/A havia aumentado (eis que negativo) para R\$ 45.240.442,00. Nos moldes do parágrafo anterior, a provisão deveria ser ajustada na proporção da participação ( $R\$ 45.240.442,00 \times 15\% = R\$ 6.686.066,30$ ), cabendo assim a reversão da diferença ( $R\$ 7.649.938,11 - R\$ 6.686.066,30 = R\$ 863.871,81$ ).

Como explicado em momento anterior deste voto, a reversão da provisão deve ser neutra em termos fiscais, motivo pelo qual está correto o procedimento do sujeito passivo.

No que se refere ao valor de R\$ 1.987.061,31; trata-se de despesa referente a transferência de créditos cuja materialidade não foi contestada pela Fiscalização, mas tratada como liberalidade e portanto indedutível. Ratifico aqui as razões expostas em momento anterior deste voto (item 3). Entendo que as razões de defesa mostram-se coerentes com a operação sob exame pois a participação societária sob negociação referia-se a empresa com patrimônio líquido negativo. É razoável, nesse caso, que a adquirente receba algum tipo de compensação pelo risco assumido. O fato do negócio ter ocorrido entre pessoas ligadas só teria impacto significativo nesse raciocínio se a operação tivesse sido contestada pelo Fisco de forma mais abrangente, inclusive no que se refere a sua própria existência.

De todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício neste item.

#### 6) Lançamento complementar da CSLL – Ano-calendário 2008:

Em primeira apreciação, o Órgão julgador converteu o julgamento em diligência a fim de que fosse demonstrada a infração referente à compensação indevida da base de cálculo da CSLL. Pelo procedimento de diligência foi apurado que, na verdade, o valor indevidamente compensado foi R\$ 138.334.946,90 e não R\$ 136.072.548,62. Assim, foi lavrado auto de infração complementar para cobrança do tributo remanescente, exigido nos autos do processo 16682.720149/2012-69.

Entretanto, foi constatado que a irregularidade já havia sido objeto de lançamento anterior nos autos do processo 16682.720996/2011-42; caracterizando-se assim a cobrança em duplicidade. Por esse motivo, a decisão recorrida agiu bem em cancelar o lançamento complementar.

Nega-se provimento ao recurso de ofício nesse item.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

Após o julgamento proferido pelo Órgão julgador de primeira instância, remanesceu do lançamento original apenas a infração descrita no item V do Termo de Verificação, relativa à compensação indevida de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, sem respeitar o limite de 30% do lucro líquido.

Segundo a linha de defesa, os limites legais não se aplicariam nos casos de incorporação da empresa. Afirma que não é possível o estabelecimento de limitações onde a lei não o fez.

No meu entendimento, a defesa parte de um sofisma. A lei (Arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95) não estabelece limitação alguma à sua aplicação. Pelo contrário, traz um dispositivo de caráter genérico, aplicável às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real sem criar exceções.

Na verdade, quando o legislador quis excepcionar a restrição imposta pelo dispositivo o fez expressamente, caso das empresas que exercem atividade rural. Portanto, ao contrário do alegado, seria necessária a previsão expressa de não aplicabilidade dos dispositivos em comento ao caso sob exame, para que a compensação ocorresse sem qualquer restrição.

A jurisprudência desta Corte também não lhe socorre. A CSRF assim se manifestou (Acórdão 9101-001.337, sessão de 26/04/2012)

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 2005 Ementa: INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL. Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei. À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.*

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

*Art. 161.0 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 1% (um por cento) ao mês.*

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a **remarcando, mas não por causa dela**, extraísse desse tato à prescrição de que a

penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

*Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.*

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*

*Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.*

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

*II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:*

(.....)

*§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício*

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições.

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

*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 Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

*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 equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

*§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

*Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

(...)

*Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses

dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. E que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei n.º 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei n.º 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória n.º 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei n.º 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória n.º 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit n.º 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei n.º 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP n.º 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei n.º 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>1</sup> (todos os destaques não são do original):

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

*b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

*Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.*

Pois bem.

Com base nas explanações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal,*

<sup>1</sup>Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

*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.*

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa aceção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa

de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*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 d. 9.430, de 1996, art. 61).*

(.....)

*§ 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.*

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

**1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 5ª edição, p. 774)

**Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:

**"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." (grifos meus)*

*Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:*

*"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.*

*Ante o exposto, nego provimento ao apelo."*

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.*

*1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.*

*2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.*

*3. Recurso especial não provido.*

*(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)*

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

*1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.*

*(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)*

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Sendo assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

CÓPIA