



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

Processo nº 16643.000028/2011-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-002.354 – 1ª Turma Especial
Sessão de 25 de março de 2015
Matéria IRPJ - Compensação de Prejuízos Fiscais / Glosa
Recorrente PLANOVA PLANEJAMENTO E CONTRUÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PREJUÍZO FISCAL. GLOSA.

Não comprovado de forma cabal pela recorrente a existência efetiva de Saldo de Prejuízo Fiscal a compensar com o resultado de IRPJ apurado no ano-calendário, mantém-se o lançamento tributário responsável pela glosa da compensação do prejuízo fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo neste conceito o tributo e a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO. PROCESSOS INTERLIGADOS. DEPENDÊNCIA. DECORRÊNCIA.

Ainda que um processo decorra da sorte de outro litígio, não há previsão processual tributária para sobrestar-se o julgamento. Em se tratando de matérias distintas, embora interligadas, e havendo a impossibilidade do julgamento em conjunto de ambos litígios, aplica-se o já decidido no processo principal no processo que cuida de matéria decorrente.

NULIDADE. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Não é passível de nulidade o lançamento tributário realizado em conformidade com as exigências legais impostas pelo art. 10 do Decreto nº

70.235/72 (PAF), quanto ao aspecto formal, e em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material.

NULIDADE DA DECISÃO. MUDANÇA DE CRITÉRIOS. INOVAÇÃO

Não constitui mudança dos critérios utilizados para a apuração dos tributos lançados *ex officio*, em sede de decisão de julgamento, por inovação nos elementos materiais constituídos através do lançamento de ofício (artigo 142 do CTN), a decisão guerreada colacionar outras razões que explicitam a licitude e correção do lançamento tributário, além de defender os próprios fundamentos deste lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora; I) No julgamento da prejudicial, ficaram vencidos, os Conselheiros Leonardo Mendonça Marques, Neudson Cavalcante Albuquerque e Joselaine Boeira Zatorre, que votaram pelo sobrestamento do julgamento até o trânsito julgado de decisão administrativa definitiva no processo nº 16643.000421/2010-45; II) No julgamento do mérito, ficaram vencidos, os Conselheiros Leonardo Mendonça Marques, Joselaine Boeira Zatorre e Rogério Aparecido Gil, que votaram pela exoneração dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Leonardo Mendonça Marques, Neudson Cavalcante Albuquerque, Joselaine Boeira Zatorre, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich.

Relatório

Trata de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-39.436/12, proferido pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo 1, e-fls. 202 a 211, que manteve a exigência fiscal de IRPJ, relativa ao ano-calendário de 2009, consubstanciada no Auto de Infração de e-fls. 04 a 10, no valor de R\$ 239.543,02, incluídos multa de ofício regular (75%) e juros de mora.

A presente autuação fiscal decorreu da reversão dos valores de prejuízos fiscais em outra autuação, relativa aos anos-calendários de 2005 a 2009, formalizada no processo administrativo fiscal nº 16643.000421/2010-95, que resultou em não haver mais saldo de prejuízo para a contribuinte compensar no ano-calendário em questão, ensejando o presente lançamento tributário.

Cópias dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL objetos desse outro processo administrativo foram acostadas às e-fls. 21 a 74.

Irresignada contra o lançamento tributário, a empresa autuada argúi que o exame do mérito deste processo deve ser sobrestado até o julgamento final dos autos 16643.000421/2010-95, sendo flagrante a conexão entre ambos os processos, sendo este totalmente dependente do deslinde do litígio travado naquele, haja vista ambos tratarem de saldos de prejuízos fiscais.

Entende, ainda, que ambos processos deveriam ser reunidos em um só, pelo que reitera todas as argumentações de defesa esposadas naqueles autos e argumenta que se não houver a reunião dos processos para julgamento conjunto, os assuntos tratados no outro processo, no qual ocorreu a efetiva reversão de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL deverão ser novamente apreciadas neste decisório, por tratarem ambos os processos da mesma matéria de direito e fática.

Houve erro no procedimento fiscal, que enseja a nulidade do lançamento tributário, ao não considerar o valor de R\$ 2.164,43, saldo de prejuízo não operacional, remanescente após a autuação sofrida no processo fiscal nº 16643.000421/2010-95, para apurar o valor a ser glosado neste ano-calendário de 2009, a título de prejuízo fiscal (não poderia ser glosado o valor integral, como foi feito). A desconconsideração do ágio, levada a efeito naquele outro processo, que gerou o lucro tributável, vincula-se a aquisição de investimento, baixado por incorporação de empresas, devendo ser, pois, considerado o valor de R\$ 2.164,43, ainda que trate-se de prejuízo não operacional (os lucros, portanto, são da mesma espécie).

Ataca a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício aplicada.

A Turma de Julgamento de Primeira Instância reconhece a relação de causa-efeito entre ambos os processos citados pela impugnante, mas afasta a possibilidade do sobrestamento de julgamento, por absoluta ausência de previsão na norma processual tributária, bem como afasta a possibilidade de reunião dos processos em um só, por tratarem de matérias interligadas, porém distintas. Reconhece que o decidido no âmbito do processo fiscal nº 16643.000421/2010-95 deverá repercutir diretamente no presente litígio, por tratar-se de matéria decorrente. Em assim sendo e havendo decisão de primeiro grau mantendo a autuação no referido processo, aplica-se o decidido e mantém-se a glosa do prejuízo fiscal consoante autuada a impugnante.

No que respeita o saldo de prejuízos não operacionais no valor de R\$ 2.164,43 e a nulidade da autuação por não haver computado este valor nos cálculos para proceder à glosa do Saldo de Prejuízos Fiscais, esclarece:

"[...]

O saldo de prejuízo fiscal não operacional, no valor de R\$2.164,43 é resíduo do que teria sido produzido no ano-calendário de 2003 (vide linha 44 - VALOR CONTÁBIL DOS BENS E DIREITOS ALIENADOS - da Ficha 06 da DIPJ/2004 - AC2003), no valor de R\$7.371,87.

Estranhamento, não houve indicação de valores na linha 42 - RECEITAS ALIEN. BENS/DIREITOS DO ATIVO PERMANENTE - da Ficha 06 da DIPJ/2004 -AC2003.

[...]

Há inconsistência nas informações prestadas na DIPJ/2004. A empresa somente indicou o custo, sendo que deixando indicar a receita a ele correspondente, na linha 42.

[...]

Além dessa inconsistência, que se verificou agora em julgamento, e não na autuação original, deve-se lembrar que o não aproveitamento decorre da natureza do prejuízo fiscal, que por ser não operacional, somente pode ser utilizado para compensar lucros da mesma natureza, nos termos da IN SRF nº 11/1996, art. 36.

A empresa alega que a limitação supra mencionada, cuja base legal repousa no art. 31 da Lei nº 9.249/95, não se aplicaria ao seu caso, pois a desconsideração do ágio feita no processo nº 16643.000421/2010-95, que gerou o lucro apurado pela Fiscalização, tem a ver com aquisição de "investimento" (Ativo Permanente, na época), posteriormente baixada pela incorporação das empresa.

Observe-se que a autuação, constante daqueles autos, foi glosa de uma despesa indevida para fins contábeis e fiscais, realizada a título de amortização de ágio por valor de rentabilidade futura. As contrapartidas da amortização de ágio são lançadas como despesas operacionais, no subgrupo Outras Receitas e Despesas Operacionais relativas, segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas -Sétima Edição - da FIECAFI - Editora Atlas (item 11.7.5, alínea "a" - fls. 173). Não se tratou de uma infração não operacional, como alegou a empresa, mas sim operacional, sendo conceitualmente descabida a alegação apresentada.

Argúi ainda que, nesse tópico, que seria patente o equívoco na elaboração do demonstrativo de apuração dos prejuízos fiscais (a Impugnante refere-se ao fato do lançamento não ter considerado o valor de R\$2.164,43), e o auto de infração do IRPJ deveria ser prontamente cancelado pela ausência de certeza e liquidez da exigência fiscal.

Infundada a alegação de que o lançamento deveria ser cancelado mesmo que tivesse razão a Impugnante no tocante ao valor de R\$2.164,43, o que não restou demonstrado, conforme tratado logo acima. Esse tipo de alegação, se procedente, levaria à exoneração parcial do lançamento, reduzindo-o, não implicando, em nenhuma hipótese, no cancelamento total da autuação, sob a tese de iliquidez e certeza da autuação. A autuação estaria em plenas condições de prosseguir em cobrança, após a correção introduzida em função do acórdão exarado, dentro das normas reguladoras do contencioso fiscal administrativo, e cuja base última é o próprio Código Tributário Nacional - CTN - e a Constituição Federal.

[...]"

A contestação concernente à impossibilidade da incidência de juros moratórios sobre a multa calculada de ofício foi afastada por ser imposição *ex lege* - artigo 61 da Lei nº 9.430/96, vigente, e entendimento espelhado no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98.

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de e-fls. 213 a 227, reiterando os termos da defesa exordial, em síntese, que o presente litígio não pode ser enfrentando antes do processo que cuida da dedutibilidade de despesas com ágio ser julgado, pelo flagrante reflexo do decidido naqueles autos alcançar a presente lide. Argumenta, ainda, que houve inovação no julgamento de primeira instância quanto ao critério jurídico utilizado no que respeita à matéria aventada da não consideração do valor de R\$ 2.164,43 no cômputo da glosa dos prejuízos fiscais destes autos, devendo ser declarada nula a decisão administrativa. Reitera os termos da defesa inicial quanto aos demais

¹ Ciência por decurso de prazo em 10/08/12; Recurso Voluntário juntado em 10/07/2012 - e-fls. 228.

pontos e colaciona jurisprudência administrativa em seu favor sobre a matéria juros incidentes sobre a multa de ofício e o não cabimento.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

I) Das nulidades suscitadas

I.a) Nulidade da autuação

A recorrente argumenta que a autuação fiscal padece de vício insanável por não ter considerado o valor de R\$ 2.164,43, registrado na contabilidade a título de Saldo de Prejuízo Fiscal não operacional, e haver procedido à glosa total do Saldo de Prejuízo Fiscal, ensejando a autuação com valores indevidos, devendo, por esta razão, ser totalmente insubsistente. Argumenta que como a reversão de prejuízos se deu em razão de investimentos, baixa de empresa incorporada, que o prejuízo fiscal e o lucro tributado *ex officio* nos autos nº 16643.000421/2010-95 possuem a mesma natureza, devendo ser admitido, obrigatoriamente.

Equivoca-se a recorrente. A fiscalização não computou o referido valor, como valor remanescente ainda utilizável em anos subsequentes, dada a sua natureza não operacional, como o próprio título da conta contábil denuncia. O entendimento da recorrente de que é prejuízo de natureza compatível com o lucro apurado pela empresa é discutível e não pode ser oposto à autuação como insofismável. Destarte, a recorrente deve comprovar cabalmente que o *quantum* considerado na autuação, cuja presunção de legitimidade possui desde a constituição do crédito tributário, a título de matéria tributável deva ser reduzido no montante em que alega.

Não há qualquer vício no lançamento tributário no fato de não considerar o valor apontado pela recorrente na glosa do prejuízo fiscal consoante considerado.

I.b) Nulidade da decisão - inovação em critério jurídico

Em nada inovou a turma de julgamento *a quo*. Em face da contestação da recorrente em alegar a nulidade da autuação consoante acima discorrido, teceu considerações sobre os porquês de não haver sido admitido o valor tido pela recorrente como absolutamente inarredável dos cálculos efetuados na autuação fiscal.

Explicou, meramente, o equívoco em que se funda a recorrente em entender serem prejuízo e receita de mesma natureza, porquanto compensáveis, sem ofender o artigo 31 da Lei nº 9.249/95. No acórdão explicitou-se detalhadamente o porquê não serem os valores de mesma natureza e, por conseguinte, impossível a compensação de um com outro, restando ilibado o procedimento fiscal em não colocar estes valores em mesmos parâmetros de cálculos. Este trecho do decisório não foi reproduzido no recurso voluntário:

"A empresa alega que a limitação supra mencionada, cuja base legal repousa no art. 31 da Lei nº 9.249/95, não se aplicaria ao seu caso, pois a desconsideração do ágio feita no processo nº 16643.000421/2010-95, que gerou o lucro apurado pela Fiscalização, tem a ver com aquisição de "investimento" (Ativo Permanente, na época), posteriormente baixada pela incorporação das empresa.

Observe-se que a autuação, constante daqueles autos, foi glosa de uma despesa indevida para fins contábeis e fiscais, realizada a título de amortização de ágio por valor de rentabilidade futura. As contrapartidas da amortização de ágio são lançadas como despesas operacionais, no subgrupo Outras Receitas e Despesas Operacionais relativas, segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades Anônimas -Sétima Edição - da FIECAFI - Editora Atlas (item 11.7.5, alínea "a" - fls. 173). **Não se tratou de uma infração não operacional, como alegou a empresa, mas sim operacional, sendo conceitualmente descabida a alegação apresentada."**

(grifos não pertencem ao original)

E os acréscimos sobre a matéria debatida, veiculados no acórdão guerreado (inconsistências de informações na DIPJ/04), não foram, como ora visto, o fundamento para rebater o argumento de defesa da recorrente, mas sim pontos extras que reforçam a impossibilidade de ser aproveitado o tal prejuízo fiscal não operacional no cálculo do valor a ser glosado a título de Saldo de Prejuízos Fiscais compensáveis em 2009. Não houve, por estas incursões, qualquer inovação nos fundamentos do lançamento tributário, ou mudança de critério jurídico introduzido por decisão administrativa.

Afasto a nulidade suscitada.

II) Do saldo de prejuízo não operacional - mérito

Acompanho o entendimento esposado no acórdão guerreado sobre serem as infrações tributárias detectadas nos autos nº 16643.000421/2010-95 de natureza operacional, portanto, incabível, de fato, o raciocínio da recorrente de que eventual saldo de prejuízo fiscal não operacional devesse ser considerado no presente lançamento tributário. Aliás procedimento vedado pelo artigo 31 da Lei nº 9.249/95, fato jurídico reconhecido pela recorrente.

As razões são as já expendidas no acórdão guerreado, cujo trecho acima transcreveu-se, e não foi pontualmente contraditado pela recorrente. A dedutibilidade do ágio, como despesa, é de natureza operacional. Acrescento, não se tratando de inovação em julgamento, mas em esclarecimentos adicionais para o convencimento da recorrente sobre a natureza operacional da causa da reversão dos prejuízos fiscais, tratada nos autos nº 16643.000421/2010-95, trechos do artigo veiculado no Fiscosoft²:

"[...]

Dentre outras hipóteses, surge o ágio, como preço adicional, quando participações societárias ou ativos de uma empresa são adquiridas por um custo de aquisição superior ao valor contábil registrado nas demonstrações financeiras.

O preço do custo adicional é a sua causa jurídica. O ágio só surge porque houve disposição de pagar um maior preço, a título de custo de aquisição, superior ao valor contábil do empreendimento. Essa disposição de pagamento superior ao

² O ágio fundamentado por rentabilidade futura e suas repercussões tributárias

Helena Taveira Torres

<http://www.fiscosoft.com.br/a/5wy8/o-agio-fundamentado-por-rentabilidade-futura-e-suas-repercussoes-tributarias-helena-taveira-torres>

Documento autêntico MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 26/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 30/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

preço contábil deve ser motivada em fundamentos econômicos que possam ser demonstrados pela adquirente: sua causa.

Em geral, a aquisição de empresas deverá levar em conta o método de avaliação do investimento, como o custo de aquisição, no Brasil, ou daquele denominado "método de compra" (*purchase method*), atualmente empregado pela contabilidade internacional. O método de compra (§ 17, do IAS 22, atual IFRS 3) impõe que o registro da combinação de negócios seja registrada como se fosse uma aquisição de ativos, mas pelo custo de aquisição, após avaliação pelo valor justo.

O *Purchase Method* aplicado pela norma SFAS 141 considera que os ativos e passivos deverão ser registrados pelo seu valor justo e a diferença entre este e o valor pago assume a condição de *goodwill* (03) do negócio. E esta é uma formulação única para qualquer tipo de combinação de negócios, como gênero, que envolve fusão, incorporação, cisão, compra de ações, compra de todo o patrimônio líquido, assunção de passivos, compra de parte dos ativos líquidos ou mesmo a aquisição de controle acionário (04). É a praxe atual das regras americanas e internacionais (05).

O *goodwill* do direito americano quase se assemelha à noção de "ágio" do direito brasileiro, mesmo que persista uma diferença específica que os distingue, porquanto o *goodwill* corresponde ao valor adicional pago pela aquisição que supera o valor justo (*fair value*) pago pelos ativos e passivos adquiridos (06), como se verifica atualmente nos Estados Unidos. Carvalho, Lemes e Costa descrevem, com precisão, o regime do *goodwill*, a partir da IFRS 3:

"Em outras palavras, o goodwill adquirido é o excesso do custo de aquisição sobre o valor justo dos itens adquiridos e representa um pagamento antecipado feito pela adquirente pelos benefícios econômicos futuros dos ativos que não foram individualmente identificados e separadamente reconhecidos na combinação. Seu reconhecimento será como um ativo, na data da aquisição." (07)

Comumente, fala-se do ágio como parcela do preço dos ativos acrescido ao justo preço. Neste caso, são levados em conta para determinação do preço do negócio, bens intangíveis, como clientela, relações comerciais, marca e outros aspectos que afetam o valor do negócio de modo vantajoso. Mas também há no direito americano o *goodwill* como valor presente das expectativas de lucros futuros, como fundamento econômico equivalente ao "ágio" baseado em projeções de lucratividade futura.

[...]

Porém, como se deve preservar o valor contábil, pelo patrimônio líquido da investida, ou adquirida, **o ágio será a parte adicional, mensurada como a diferença positiva entre o valor contábil e o custo de aquisição.** Por isso, define Bulhões Pedreira, o ágio na aquisição de participação societária pode ser entendido como "parte do custo de aquisição do investimento que corresponde ao direito de participar em valores que não se acham registrados na escrituração da controlada ou coligada" (08). **Quer dizer, o ágio é propriamente uma parcela do "custo de aquisição", quando esta vê-se avaliada pelo "patrimônio líquido", um adicional que, a título de "custo", no sentido jurídico de "despesa" para a investidora, causa redução do patrimônio líquido da sociedade adquirente, mas que agora se deve somar ao valor do "patrimônio líquido" adquirido. É, portanto, o ágio, uma despesa relativa ao preço adicionado ao valor contábil do investimento adquirido, razão pela qual se justifica sua dedução,** mormente necessária à expansão das atividades e da capacidade lucrativa da empresa.

1.1 - Contabilização do ágio na legislação societária

[...]

A soma do valor da equivalência patrimonial do investimento e do valor do ágio ou deságio, registrados em contas distintas, deve ter como resultado o valor do custo de aquisição do investimento. Assim, o custo de aquisição de uma sociedade deveria desdobrar-se em duas subcontas ([art. 20, do Decreto-lei nº 1.598 de 26.12.1977](#)): a) uma que contemplasse o valor do patrimônio líquido do investimento; e outra b) que indicasse a diferença entre este valor e o custo de aquisição atual, o efetivo valor pago pela adquirente, que se for superior, receberá a designação de "ágio".

A equivalência patrimonial tem a função de identificar os investimentos relevantes em empresas controladas ou coligadas conforme os resultados forem sendo apurados nestas entidades, independentemente de distribuição dos lucros. E para investimentos que não se qualificarem como relevantes, emprega-se o método ordinário de custo de aquisição para sua avaliação ([art. 183, III, da Lei nº 6.404/76](#)), como explicitado acima. E, assim, a contabilização de tais investimentos sofrerá o desdobramento em duas contas: na conta investimento, onde o patrimônio líquido da investida será aferido por equivalência patrimonial, na proporção do capital investido; e na conta **ágio ou deságio, hábil a identificar a diferença entre o custo de aquisição e a conta investimento**.

Em dois casos, o regramento jurídico do [art. 7º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997](#), determina o registro em contrapartida a conta do ativo diferido do passivo do balanço, o da rentabilidade futura da coligada ou controlada (i) e o caso da aquisição de fundo de comércio ou outras razões econômicas (ii). A [Instrução Normativa SRF nº 11, de 10 de fevereiro de 1999](#), porém, admitiu que, alternativamente, poderá registrar o ágio ou deságio a que se referem os incisos II e III em conta do patrimônio líquido (09).

No caso do ágio pago e registrado sob o fundamento econômico de rentabilidade futura, portanto, aquele deve compor subconta do ativo diferido ([art. 179, V, da Lei nº 6.404/76](#)), a fazer parte do ativo permanente da adquirente, na medida que se trata de despesa inerente **à formação do resultado operacional da empresa**, em virtude da razoável segurança que se tem quanto à sua realização futura desses saldos diferidos, **sujeitos à amortização no período**.

[...]"

(grifos não pertencem ao original)

Correto, por consequência, o procedimento fiscal conforme efetuado e descabida a pretensão da recorrente em utilizar o valor de saldo de prejuízo fiscal não operacional para reduzir a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração lavrado contra si, ou, com menos razão, suscitar qualquer vício que enseja a nulidade deste lançamento tributário.

III) Do sobrestamento do julgamento

Não há qualquer dúvida que a decisão do processo no qual se debate a reversão dos prejuízos fiscais acumulados pela empresa recorrente há de repercutir no objeto destes autos. Todavia, não há hipótese de sobrestamento de julgamento no direito processual fiscal e também não há como reunir este processo para julgamento conjunto com o processo nº 16643.000421/2010-45, pois encontram-se em fases processuais distintas.

Os autos nº 16643.000421/2010-45 encontram-se em fase de análise de Recurso Especial recentemente interposto pela ora recorrente, em 02/03/2015³.

Acostei a estes autos cópia do acórdão nº 1101-000.913/13, e-fls. 235 a 261, cujas ementas transcrevo:

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem a intervenção de partes independentes e sem o pagamento de preço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Assim restou deliberado:

"Acordam os membros do colegiado em: 1) por maioria de votos, REJEITAR o incidente de impedimento da participação no julgamento de Conselheiro que tenha assinado o Mandado de Procedimento Fiscal MPF que originou o lançamento em debate, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Nara Cristina Takeda Taga; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa aplicada, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; e 5) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros sobre a multa de ofício; nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado."

Acompanho o decidido em primeira instância, primeiro esclarecendo que, embora as matérias deste e daqueles autos são inter-relacionadas, a matéria objeto daqueles autos não será rediscutida neste, pois tratam os dois processos de matérias distintas. A matéria objeto aqui é glosa de prejuízo fiscal compensado indevidamente por inexistente, enquanto no outro foi glosa de despesa com ágio, que resultou em reversão do saldo de prejuízos fiscais acumulados. Em segundo, aplicando o decidido no Acórdão nº 1101-000.913/13, por reflexo, nestes autos, ou seja, havendo sido mantida a autuação e a reversão do saldo de prejuízo fiscal, em segunda instância de julgamento, há que se manter nestes autos, também a autuação por glosa de prejuízo fiscal, por saldo inexistente.

IV) Dos juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício

No que respeita aos acréscimos legais ao crédito tributário cumpre consignar que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,

serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º. Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º. do art. 5º., a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União. O Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966), dispõe:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

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

[...]

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

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária. A exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A Lei nº. 9.430, de 1996, no parágrafo único do artigo 43, prevê:

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 não pertencem ao original)

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Em contra posição aos julgados citados pela recorrente, registro:

JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão 1202-00.138 – 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).

JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa.

(Acórdão 1401-00.155 – 1ª. Seção. 4ª. Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).

A 1ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais assim também já se posicionou no Acórdão 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010, de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Do referido julgado, extraem-se os seguintes trechos:

"O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

[...]

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

[...]

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União."

No mesmo sentido, ainda, a seguintes Súmulas editadas por este CARF:

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

*Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora **sobre o crédito tributário** não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.*

No mais, adoto as razões de decidir da turma julgadora de primeira instância por não confrontadas pontualmente pela recorrente.

Por todo o exposto, voto, em preliminar, em afastar as nulidades suscitadas pela recorrente, e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 16643.000028/2011-82
Acórdão n.º **1801-002.354**

S1-TE01
Fl. 8

Após a interposição de Recurso Especial, pela recorrente, estes autos deverão ser apreciados conjuntamente com os autos nº 16643.000421/2010-45, quanto à admissibilidade do referido Recurso Especial e, se for o caso, serem julgados conjuntamente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois a sorte dos presentes autos está vinculada ao decidido naquele.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich