



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

Processo n° 19515.000330/2010-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.453 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de julho de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente ABRIL COMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.

A compensação de prejuízos fiscais não é elemento inerente ao cálculo 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.

CSLL. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

O dispêndio a título de CSLL não é despesa, mas destinação do lucro, da mesma forma que o pagamento de dividendos. Ademais, o art. 1º da Lei 9.316/96 expressamente veda a dedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS - APLICÁVEL.

A compensação de bases negativas não é elemento inerente ao cálculo da base de cálculo da CSLL, 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 bases negativas da empresa a ser incorporada.

IRPJ. INDEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

O dispêndio a título de IRPJ não é despesa, mas destinação do lucro, da mesma forma que o pagamento de dividendos. Ademais, o art. 2º da Lei 7689/88 dispõe que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício antes de deduzida a despesa de provisão do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo.

ALBERTO PINTO S. JR. – Presidente e Relator. .

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto, Waldir Rocha, Eduardo Andrade, Márcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Hélio Araújo.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 16-26.945, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS
DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO –
CSLL

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO
NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADORA.

O sucessor por incorporação responde pela multa de ofício decorrente de infração cometida pela sucedida quando se tratar de empresas do mesmo

grupo econômico, ainda que lançada posteriormente ao evento societário, já que tinha conhecimento prévio da situação que levou à autuação fiscal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.
INEXIGIBILIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é inexigível quando se trata de procedimento de revisão interna de declarações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 22/11/2010 (AR a fls. 2210) e interpôs recurso voluntário em 21/12/2010, no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que está trazendo à colação, como documento para ser anexado ao processo, Estudo Técnico da lavra do Ilustre Professor Eurico Marcos Dinis de Santi;

b) que foram reunidos no mesmo processo administrativo os Auto de Infração que constituíram, para o mesmo ano-calendário, créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, decorrentes da mesma operação;

c) que existia um RPF, nunca notificado, direcionado ao contribuinte TVA Sistema de Televisão S/A (já extinta à época), e, após a baixa desse RPF, não houve a notificação de qualquer outro RPF ou MPF em nome de Abril Comunicações S/A;

d) que, a fls. 166, encontra-se solicitação de baixa de RPF, porque efetuado contra entidade errada (TVA sistema de Televisão S.A.) e, após esta solicitação, o que se encontra nos autos já é o Termo de Verificação e Constatação Fiscal, então em nome da sucessora, Abril Comunicações S/A. Ou seja, existia um RPF, nunca notificado, direcionado ao contribuinte TVA Sistema de Televisão S/A (já extinta à época), e, após a baixa desse RPF, não houve a notificação de qualquer outro RPF ou MPF em nome de Abril Comunicações S/A;

e) que as regras da Secretaria da Receita Federal deixam clara a imprescindibilidade do MPF, como se verifica da Portaria COFIS nº 28, de 31/05/2002 e do Decreto nº 6.104/ de 30/04/2007, dentre outros;

f) que no presente caso não se discute prorrogação de MPF, tampouco extensão para outros tributos e muito menos ausência de MPF apenas no curso da fiscalização, mas, da verificação dos autos o que se depreende é a existência de um único documento RPF emitido em nome da sucedida, e baixado antes da lavratura do auto. Ou seja, nada foi emitido em nome da sucessora, autuada, até o final;

g) que, existe jurisprudência administrativa em casos como o presente, em que há o reconhecimento da nulidade do lançamento (Ac. 101-94.497 e Ac. 101-94.060);

h) lançamento deriva da glosa de compensação de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa de CSLL, excedentes a limitação de 30% do lucro, realizada pela empresa TVA

SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A no momento de sua extinção (na apuração das bases de cálculo derivadas do balanço de encerramento ocorrido em 31.12.07);

i) que, em se tratando de área de atuação não solidificada, cujas receitas não eram suficientes para cobrir tanto os gastos operacionais como os investimentos em geral, a empresa acumulou um montante de prejuízo contábil que ultrapassou a quantia de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões de reais) (indicador em verde), gerando bases negativas de IRPJ e CSSL em quantias aproximadas a tal valor;

j) que o adquirente efetuou oferta para aquisição apenas dos ativos inerentes à atividade, e não da própria entidade, definiu-se, em conjunto pela segregação desses ativos, primeiramente para uma empresa detida pela TVA, seguindo-se, então, a venda dessa participação societária, de modo que a entidade jurídica TVA Sistemas permanecesse no Grupo Abril, da qual sempre fez parte;

k) que alienação de participação societária, que consubstanciou, em realidade, os ativos referentes à operação de MMDS cursada até então, é que gerou, de um lado, ao longo dos anos, os resultados negativos para a TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A e, de outro lado, o lucro (na venda) compensado justamente com as bases negativas e prejuízo fiscal apurados anteriormente, sem a limitação de 30%;

l) que o Auto de Infração não questiona a forma pela qual se deu a alienação da operação de MMDS pela TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A, nem questiona os valores de prejuízos fiscais e de base negativas de CSLL acumulados, nem muito menos a Douta Autoridade Fiscal invalida ou desconsidera a incorporação da TVA SISTEMAS DE TELEVISÃO S/A;

m) que o que está sob discussão é tão-somente a possibilidade de uma empresa aproveitar integralmente seus prejuízos fiscais e base negativas de CSLL acumulados, no momento de sua extinção, para abatimento de resultados positivos, neste caso claramente gerados pela alienação dos bens que fundamentaram a atividade que deu causa A. apuração de tais prejuízos e bases negativas;

n) que, nada obstante não exista qualquer norma que vede tal procedimento, as Autoridades Fazendárias houveram por bem realizar a glosa do aproveitamento de tais prejuízos e bases negativas, entendendo que a Recorrente teria agido em desacordo com a legislação fiscal, e promovendo o conseqüente lançamento tributário para constituição de crédito de IRPJ e de CSLL que, supostamente, seriam devidos pela Recorrente, correspondente ao montante acima da trava de 30% do lucro;

o) que a Lei nº 9.065/95, claramente, eliminou o risco de o contribuinte perder o direito ao aproveitamento dos prejuízos e bases negativas, quando, ao invés de estabelecer um prazo limite para o aproveitamento, a legislação estabeleceu um limite quantitativo, autorizando o aproveitamento de uma fração do prejuízo acumulado e da base negativa que poderia ser aproveitada anualmente, qual seja, o equivalente a 30% da base de cálculo do tributo apurado;

p) que o limite quantitativo assegura a utilização integral do prejuízo fiscal, já que elimina o limite temporal para a sua utilização, uma vez que tem por premissa a regra geral da continuidade da pessoa jurídica e a regra do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 veda tão-somente a transferência de prejuízos para a incorporada, ou seja, sem exceção, as limitações existentes foram notadamente observadas pela Recorrente;

q) que o fundamento de validade (ou seja, de aplicação) da "trava" é o direito à recuperação integral dos resultados negativos, cuja utilização se limitou, o que implica, necessariamente, na premissa de continuidade da pessoa jurídica. Assim, se a limitação para o aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa tem como pressuposto a existência de exercícios futuros para aproveitamento dos resultados negativos (que a empresa foi proibida de utilizar naquele momento), então, na iminência do encerramento da empresa, a trava deixa de ser aplicável, pela impossibilidade do cumprimento de sua condição, qual seja, postergação do aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas restantes em exercícios futuros;

r) a tributação de um determinado resultado sem que se leve em consideração os prejuízos apurados anteriormente ofenderia os próprios conceitos de renda e/ ou lucro da pessoa jurídica;

s) que, com a sistemática de compensação de prejuízos fiscais da Leis de 1995, há diferimento do aproveitamento dos valores negativos, mas, não, a perda do direito à sua utilização;

t) que o art. 33 do DL 2.341/87 visar evitar que sejam efetuadas operações de reorganização societária, objetivando, apenas, ao aproveitamento dos resultados negativos de uma das empresas envolvidas nas operações;

u) que por razões óbvias, observada pela Recorrente, a qual não transferiu qualquer prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a sua sucessora ABRIL COMUNICAÇÕES S/A, tampouco houve a transferência de saldo de IRPJ e CSLL;

v) que, se por absurdo mantida a autuação fiscal, requer a Recorrente o direito de deduzir da base de cálculo do IRPJ o montante lançado a título de CSLL, bem como de deduzir da base da CSLL o montante lançado a título de IRPJ;

x) descabe o lançamento de ofício efetuado contra a Recorrente, referente ao IRPJ e CSLL, inexistindo, por conseguinte, fundamento para a imposição de qualquer multa de ofício, uma vez que a aludida penalidade pecuniária constitui acessório da exação principal;

z) que a multa de ofício não é cabível no presente caso, pois o art. 132 do CTN afasta a responsabilidade por multa aplicável ao sucedido e que o art. 100, III, do CTN estabelece que não é aplicável penalidade, tampouco juros ou atualização monetária, sobre tributo que deixou de ser pago por contribuinte que agia de acordo com a prática reiterada da administração;

aa) que é inaplicável os juros de mora sobre a multa de ofício.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, nas quais, após extenso arrazoado, requer seja negado provimento ao recurso voluntário.

Por último, cabe ressaltar que estes autos ficaram sobrestados enquanto vigente o §1º do art. 62-A do RICARF, conforme determinado pela Resolução nº 1302000.239, a fls. 2515. Com a revogação do aludido parágrafo pela Portaria MF nº 545, de 18 de novembro de 2013, voltaram os autos para julgamento deste Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso é tempestivo e foi subscrito por advogado com poderes para tal, conforme doc. a fls. 296 e segs.

Preliminarmente, há que se afastar, de plano, a alegação de nulidade dos autos de infração por falta de MPF ou RPF, pois o recorrente repisa questão já plenamente dirimida pela decisão recorrida, se não vejamos o seguinte excerto do referido acórdão:

“Como é possível constatar no Termo de Intimação Fiscal de fls. 03 e 04, os lançamentos foram efetuados em decorrência de um procedimento de revisão interna da Declaração de Informações Econômico-Fiscal da empresa incorporada, conhecido como "malha fiscal", para o qual existe previsão expressa de inexigibilidade do MPF, tanto no Decreto nº 3.724/2001 (com a redação dada pelo Decreto nº 6.104/2007), como na Portaria RFB nº 11.371/2007 (que revogou a Portaria RFB nº 4.066/2007)”.

Isso ocorre porque o lançamento de ofício sempre pôde ser feito sem se abrir um procedimento de fiscalização externa, bastando para tanto que a Receita Federal já tenha as provas necessárias para lastrear o lançamento. Assim, por exemplo, ocorre com os lançamentos decorrentes de revisão de declaração, razão pela qual as próprias normas que criaram o MPF já a dispensam, senão vejamos como dispõe o inciso IV do § 3º do art. 2º do Decreto nº 3.724/01, *in verbis*:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização

[...]

IV - relativo ao tratamento automático das declarações (malhas fiscais)”

Assim, no procedimento de revisão interna de declaração, os atos praticados, antes da lavratura da notificação de lançamento ou do auto de infração, são todos *interna corporis* da Administração Tributária, não havendo falar de estar a Fiscalização obrigada a cientificar a contribuinte dos trabalhos executados.

DA TRAVA DE 30%

Com relação ao mérito, peço vênia aos meus pares para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferir nos autos do PAF 11065.001759/2007-56, em julgamento ocorrido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual foi vencedor pelo voto de qualidade.

Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ousou discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.

Sustenta-se que o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo recorrente, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPJ ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de **não permitir** que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu decréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao

contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”

Data maxima venia, confunde-se aqueles que citam o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6 e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período - lucro líquido do exercício.

Sustenta-se também que a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que “somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados”, conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduz de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem defende que a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987, pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.

Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da total falta previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada. Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.

Ademais, *permissa venia*, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente - já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo - é contraditória e ofende a isonomia, pois, “já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América¹, é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a

¹ Refiro-me ao *carryback*, previsto: na section 172 (b) do Internal Revenue Code.

compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando um situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aquela outra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.

Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

DA INDEDUTIBILIDADE DO IRPJ E DA CSLL

Improcedente também o pleito da recorrente para deduzir da base de cálculo do IRPJ o montante lançado a título de CSLL, bem como, para deduzir da base da CSLL o montante lançado a título de IRPJ. Ocorre que tanto o dispêndio a título de CSLL como IRPJ não são despesas, mas destinação do lucro, da mesma forma como o pagamento de dividendos. Ademais, o art. 1º da Lei 9.316/96 expressamente veda a dedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ e, por sua vez, o art. 2º da Lei 7689/88 dispõe que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício antes de deduzida a despesa de provisão do IRPJ. Por último, ressalte-se que tanto o art. 1º da Lei 9.316/96 como a Lei 7.689/88 (salvo os arts. 8º e 9º) já tiveram suas constitucionalidades declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, respectivamente, no Recurso Extraordinário nº 582525 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 15.

DA MULTA DE OFÍCIO

Com relação à multa de ofício, mais uma vez não procedem as alegações da recorrente, pois, *in casu*, há que se aplicar a Súmula CARF nº 47, cujo verbete assim dispõe:

“Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.”

DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No que tange à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, peço de vênica aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. 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 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Processo nº 19515.000330/2010-11
Acórdão n.º **1302-001.453**

S1-C3T2
Fl. 2.527

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator