



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

Processo nº 19515.001274/2010-24
Recurso nº 914.509 Voluntário
Acórdão nº 1102-000.657 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

NULIDADE. DIVERGÊNCIA ENTRE MOTIVAÇÃO E FATO TÍPICO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que a motivação inserta no Auto de Infração não se coadunaria com a acusação fiscal que lhe foi atribuída, quando o Termo de Verificação, ainda que sucinto, descreve exatamente o teor da irregularidade que implicou na lavratura do auto de infração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, quando têm impacto tributário em exercícios não atingidos pela caducidade. No caso, a restrição decadencial volta-se à impossibilidade do lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

SALDO DE BASE NEGATIVA DA CSLL. CISÃO PARCIAL. BAIXA PROPORCIONAL.

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar o próprio saldo de base de cálculo negativa da CSLL de exercícios anteriores, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Entretanto, tal disposição somente tem aplicação aos eventos de cisão ocorridos a partir da publicação da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999.

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA.

Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, 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 maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento e a decadência. Vencida a Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto em ambas as matérias e o Conselheiro Gleydson Kleber Lopes de Oliveira no que se refere à decadência. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Relator) e Gleydson Kleber Lopes de Oliveira. Designado o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé para redigir o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Redator Designado.

Documento assinado digitalmente.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente à época), João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barreto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira, Leonardo de Andrade Couto e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

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

Em procedimento de Ação Direta de Fiscalização efetuou-se a Revisão da Declaração de Ajuste Anual, anos-calendário de 2006 e 2007, exercícios 2007 e 2008, da empresa acima qualificada, sendo autuada em 17/05/2010, e, notificada em 31/05/2010, a recolher ou impugnar o crédito tributário de R\$ 8.777.567,67, a título de CSLL, incluídos nesse total a multa e os juros de mora calculados até 30/04/2010.

O enquadramento legal para a CSLL está discriminado à fl. 118.

Conforme descrição no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls.108/112, a fiscalização constatou em procedimento de revisão da declaração de rendimentos, relativamente aos períodos encerrados em 31/12/2006 e 31/12/2007, a compensação de base negativa da CSLL superior a 30% do Lucro Líquido antes das compensações. No ano-calendário de 2006, a interessada compensou indevidamente o montante de R\$ 37.458.506,01 e no ano-calendário de 2007, o quantitativo de R\$ 9.681.715,07.

Cientificada do feito em 31/05/2010 (fls.117 e 120), apresenta em 29/06/2010, impugnação de fls. 123/162, para todos os feitos, arguindo, em síntese, o seguinte:

- Alega que detinha saldo de base negativa de R\$ 445.533.530,17 no ano-calendário de 1996 (doc.06) e, que, parte foi compensado no ano-calendário de 1997 (doc.07) resultando em saldo negativo disponível de R\$ 246.841.910,74 no ano-calendário de 1998 (doc.08);
- O saldo registrado no SAPLI, a partir de 1998, foi modificado para o quantitativo de R\$ 111.547.859,46, em virtude de ter ocorrido a cisão parcial da empresa com a redução patrimonial da ordem de 54,81%;
- O presente Auto de Infração é nulo devido a vício de motivação. O fundamento legal do ato administrativo não justifica a glosa da base negativa a qual a contribuinte fazia jus;
- O presente ato viola o art. 142 do CTN;
- Para a glosa das compensações efetuadas com as bases negativas nos anos-calendário de 2006 e 2007, a autoridade fiscal efetuou ajustes no saldo existente no ano-calendário de 1998 (prazo final para análise esgotado em 31/12/2003), o que é vedado dado o prazo decadencial de 5 anos, ou seja, a situação não poderia ter sido alterada por expressa previsão legal;
- A revisão do lançamento bem como a análise dos livros fiscais fica condicionado ao lapso temporal extintivo do direito da Fazenda Pública de 5 anos a contar da constituição do crédito tributário;
- Deve ser observado o disposto no art.1º da Lei nº 9.873/1999, o qual limita a 5 anos o exercício do Poder de Polícia objetivando apurar infração à legislação em vigor (compensação indevida de bases negativa de CSLL);

- A glosa da base negativa da CSLL do ano-calendário de 1998 é ilegal (por motivo de cisão parcial), pois inexistia disposição legal ou mesmo regulamentar, o qual obrigasse a impugnante a proceder à baixa na proporção do patrimônio cindido;
- O disposto no art.33, § único, do Decreto-lei nº 2.341/87 refere-se tão somente ao IRPJ e sem extensão para a CSLL (Na cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido);
- O mesmo ocorre com o art.57 da Lei nº 8.981/95, o qual dispõe a respeito das compensações de prejuízos fiscais, em que as normas aplicáveis ao IRPJ se aplicam à CSLL, uma vez que não há previsão desta prerrogativa para a base negativa;
- O regramento quanto à aplicação às bases negativas de CSLL do disposto nos arts.32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987 para o IRPJ veio somente com a edição da MP nº 1.858-6, de 28/06/1999 (MP nº 2.158-31/2001, art.22);
- Dessa forma, inaplicável o tratamento dado pela MP mencionada para o ano-calendário de 1998, ano da cisão parcial da impugnante, pois, do contrário, haveria ofensa ao princípio da anterioridade. A referida norma também não possui caráter interpretativo, razão pela qual é inaceitável sua eficácia retroativa.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-27.009 rejeitando as preliminares suscitadas e a arguição de decadência. No mérito, considerou improcedente a impugnação, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE o LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE.

A partir do ano-calendário 1995, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento, desde que haja crédito.

Devidamente cientificada da decisão a interessada apresenta recurso voluntário onde ratifica as razões expedidas na peça impugnatória e acrescenta a arguição de nulidade do Acórdão que teria introduzido modificação no critério jurídico do lançamento ao mencionar violação ao § 1º do art. 229 da Lei das S/A como fundamento para a baixa proporcional da base de cálculo negativa da CSLL. Questionou também a imputação dos juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Em preliminar, o sujeito passivo suscita a nulidade do procedimento fiscal sob o argumento de que a motivação inserta no Auto de Infração não se coadunaria com a acusação fiscal que lhe foi atribuída.

Isso porque a fundamentação do auto de infração seria a inobservância do limite de 30% à compensação do saldo de bases negativas da CSLL, quando na verdade o real motivo da autuação foi a suposta inexistência de saldo passível de compensação nos anos calendários de 2006 e 2007.

Pelo exame do Termo de Verificação e Constatação Fiscal entendo que não assiste razão ao reclamante. No item 3 referente ao “lançamento” a autoridade lançadora descreve (destaque acrescido): *Na referida DIPJ, o contribuinte na Ficha 17 e em sua linha 37, utilizou-se do valor de R\$37.458.506,01, sendo que no Demonstrativo SAPLI, não há indícios de montante suficiente na qual se permita abater o valor supra, para o ano calendário de 2.006, conforme QUADRO I abaixo:*

No quadro a que se refere o Termo em questão constam as seguintes informações:

Valor utilizado de BCNCSSL de períodos anteriores.....R\$ 37.458.506,01

Saldo de BCNCSSL em 31/12/2005.....zero

Excesso de compensação..... R\$ 37.458.506,01

Mais além o Termo ratifica: *Pelo exposto, fica caracterizado o excesso de compensação de base de cálculo negativa na apuração da CSLL, no ano-calendário de 2.006, no valor de **R\$37.458.506,01**.*

A meu ver o Termo de Verificação deixa claro que a origem da irregularidade foi a ausência em 2006 (e também em 2007) de saldo de base de cálculo negativa da CSLL passível de compensação. Sob esse prisma, a desobediência ao limite de 30% representa apenas uma consequência aritmética natural de se estabelecer um parâmetro de dedução sobre uma base inexistente.

Assim, rejeito a preliminar arguida.

Em relação à decadência, tal questão foi suscitada pelo fato do equívoco que gerou a ausência de saldo de base de cálculo negativa da CSLL em 2006 e 2007 ter ocorrido em 1998; irregularidade essa caracterizada pela não redução do saldo existente naquele ano em montante proporcional à cisão parcial ocorrida.

Meu entendimento em relação à decadência tem como norte o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento, pois é nesses termos que o CTN se manifesta ao estabelecer o regramento geral da matéria no art. 173:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(.....)

A aplicação da regra específica do lançamento por homologação (§ 4º, do art. 150, do CTN) não elide tal entendimento pois também se discute o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário das diferenças porventura devidas, nesse caso como decorrência do exame dos procedimentos a que o sujeito passivo estava obrigado.

Em questões envolvendo a dedução do saldo de base de cálculo negativa da CSLL apurada em exercícios anteriores, por óbvio que a verificação da regularidade das deduções envolve a correta apuração do saldo que, muitas vezes, tem origem em períodos de apuração ocorridos há mais de cinco anos.

Na linha do posicionamento esposado, eventual irregularidade na composição do saldo de base de cálculo negativa da CSLL apurada há mais de cinco anos, ainda que não possa mais gerar lançamento no período em que ocorreu, deve ter seus efeitos tributários considerados nos períodos ainda não atingidos pela decadência.

Daí o porquê do legislador ter estabelecido a necessidade da guarda de documentos relativos a fatos com impacto em exercícios futuros até a decadência destes últimos. O art. 37 da Lei nº 9.430/96 é claro:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Em comentário ao § 3º, do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que teve base legal no dispositivo em comento, os autores usam como exemplo a compensação de prejuízos, que pode perfeitamente ser aplicável ao caso em tela:

1 – GUARDA DE COMPROVANTES - PRAZO – Esse dispositivo não representa uma “nova regra de decadência”, como a primeira vista aparenta. A compensação de prejuízo fiscal é um bom exemplo para ilustrar a sua aplicação. Deveras, a compensação de prejuízo fiscal, com a atual limitação de 30% do lucro real ajustado, pode levar, por exemplo, mais de 10 anos para esgotar o saldo do prejuízo apurado num exercício. Se essa compensação findar-se no décimo ano, a empresa deve fazer a comprovação da existência desse prejuízo no momento de sua compensação (décimo ano), apresentando a documentação de 10 anos atrás para comprovar a geração pretérita do prejuízo. Contando do décimo ano (ano em que se operou a compensação), o Fisco tem cinco anos para fiscalizar esse fato, agindo portanto no período ainda não atingido pela decadência. Se não for comprovada a existência do prejuízo compensado, haverá a glosa dessa compensação. Todavia, o

resultado do período- base em que se originou o prejuízo (10 anos atrás) não pode ser atingido pela fiscalização, pois está protegido pela decadência.¹

Fica claro, portanto, em sentido análogo à transcrição supra, que o saldo de bases negativas de CSLL de exercícios anteriores sujeita-se à demonstração desde sua origem.

Registre-se que a irregularidade ocorrida em 1998, com impacto tributário em 2006 e 2007 que gerou a presente exigência, não implicaria em qualquer alteração nos dados informados na DIPJ daquele ano-calendário. Em primeiro lugar porque não houve alteração na apuração da base de cálculo da CSLL no período.

Além disso, o saldo de bases negativas de CSLL de exercícios anteriores após a cisão parcial no ano-calendário de 1998 foi reduzido de R\$ 246.841.910,74 para R\$ 111.547.859,46. Ainda assim, pela aplicação da trava de 30% sobre a base de cálculo apurada no período (R\$ 49.529.184,66) o valor da dedução não seria alterado (R\$ 14.858.755,40).

Assim, as alterações seriam feitas apenas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e não na DIPJ. Cairiam por terra todas as razões de defesa direcionadas à impossibilidade de revisão da Declaração após o decurso do prazo decadencial.

O sujeito passivo alegou que sequer a escrituração contábil e fiscal poderia ser objeto de averiguação, independentemente de lançamento. Usou como base de seus argumentos o art. 29, da Lei nº 2.862, de 1956; matriz legal do § 2º, do art. 898 do RIR/99. O dispositivo em questão estabelece (destaques acrescidos):

Art. 898. O direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173):

(.....)

§ 2º A faculdade de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, à revisão do lançamento e ao exame nos livros e documentos dos contribuintes, para os fins deste artigo, decai no prazo de cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo (Lei nº 2.862, de 1956, art. 29).

Verifica-se que a restrição temporal ao exame de livros e documentos mencionada no parágrafo dirige-se à matéria de que trata o artigo, qual seja, o direito de proceder ao lançamento. Isso apenas confirma o exposto em momento anterior deste voto no sentido de que a contagem do prazo decadencial envolve o direito do Fisco de proceder ao lançamento e não impede o exame de fatos ocorridos em exercícios abrangidos pela decadência quando tenham impacto em períodos não atingidos pela caducidade.

Do até aqui exposto, seja pelo entendimento de que a decadência envolve o direito da Fazenda efetuar o lançamento, seja pela circunstância do caso em tela onde a irregularidade constatada em 1998 não implicou em qualquer alteração nos dados informados na DIPJ daquele ano-calendário, entendo que não ocorreu a caducidade.

¹ Ferreira, Antonio Airton. Regulamento do imposto de renda 1999 anotado e comentado: atualizado até 30 de abril de 2009/Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Marcos Shigeo Takata, Julizan M. O. Ono, Victor Hugo Isoldi de M. Castanho e Marcos Vinicius Neder de Lima. 12ª ed. São Paulo: FISCOsoft, 2009, pg. 264.

No mérito, o cerne da questão consiste em analisar a existência ou não de norma que determine a realização da baixa do saldo de bases negativas de CSLL proporcionalmente ao patrimônio cindido. A redução efetuada pela autoridade fiscal em 1998 como decorrência da cisão parcial ocorrida, implicou na inexistência de saldo de bases negativas da CSLL de exercícios anteriores em 2006 e 2007 passível de dedução, o que gerou a presente autuação.

A redução proporcional feita em procedimento de revisão mediante SAPLI (Sistema de acompanhamento de prejuízo, lucro inflacionário e base de cálculo negativa da CSLL) teve como base legal o parágrafo único do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87:

“Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida”.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. ”

Ainda que o dispositivo em questão trate da compensação de prejuízos, a aplicação dessa norma ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL apoiou-se no art. 57, da Lei nº 8.981/95 :

"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)"

No entendimento do sujeito passivo, o art. 57, da Lei nº 8.981/95 não teria o alcance que lhe foi dado pela autoridade fiscal em relação à CSLL, pois se limitaria a questões de apuração e pagamento da contribuição. Apenas com o advento da MP nº 1.858-6, de 29/06/99, a aplicação da norma passou a ter a plenitude que lhe deu o Fisco:

Art.20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts.32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987. ““.

Em caso anterior semelhante ao presente que, inclusive, foi mencionado na peça recursal, manifestei-me de acordo com a tese do sujeito passivo. Posteriormente, analisando a questão referente à insubmissão das empresas que exercem atividade rural ao limite de 30% para dedução do saldo de base de cálculo negativa de CSLL de exercícios anteriores, uma maior reflexão levou-me a acatar a natureza consolidatória do art. 20, da MP nº 8.981/95 e, por conseguinte, sua aplicação a situações anteriores. Reproduzo trecho do voto para deixar claro meu posicionamento (destaques acrescentados):

“A limitação imposta à compensação de prejuízos, para as pessoas jurídicas em geral, veio com a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 que estabeleceu:

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela

legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

No que se refere à CSLL, a Lei nº 8.981/95 estabeleceu o mesmo tratamento:

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Percebe-se a intenção do legislador de dar o mesmo tratamento ao imposto de renda e à CSLL, o que vai ao encontro da lógica. Se alguma dúvida ainda existisse quanto a esse fato, o artigo 57 dessa mesma norma é basilar (redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995):

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

O mesmo paralelismo entre o IRPJ e a CSLL foi mantido na Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Considerando que o artigo 12 dessa Lei estabeleceu a vigência dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 até 31/12/95, o texto legal previu o seguinte tratamento aos prejuízos fiscais e à base de cálculo negativa da CSLL, a partir dessa data:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

(.....)

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Todos os dispositivos citados referem-se às pessoas jurídicas em geral. No que tange às empresas que exploram atividade rural, são regidas pela Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990. Essa norma, ao estabelecer em seu artigo 1º que os resultados provenientes da atividade rural estariam sujeitas ao Imposto de Renda conforme o nela disposto, deixa bem clara a especificidade da atividade exercida pelas empresas por ela reguladas.

O artigo 14 da Lei nº 8.023/90 tratou da compensação dos prejuízos fiscais nos seguintes termos:

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

É razoável supor que se o legislador editou norma específica tratando das empresas que exploram atividade rural, deve-se usar de parcimônia ao transpor para essas pessoas jurídicas dispositivos normatizados como regra geral.

Sob esse prisma, o artigo 14 supra transcrito não impõe restrições à compensação. Pelas disposições da Lei específica, não vejo como impor à atividade rural uma restrição contida em norma genérica.

Esse entendimento consolida-se com a Instrução Normativa SRF nº 39, de 28 de junho de 1996 que esclarece:

Art. 2º À compensação dos prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural, com lucro real da mesma atividade, não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Considerando que o cerne da questão é a natureza da atividade exercida e tendo em vista que a legislação estabelece que sejam aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do Imposto de Renda, entendo que a insubmissão ao limite de trinta por cento deve abranger também a compensação da base de cálculo negativa da CSLL.

Penso ser essa a interpretação mais lógica, que foi apenas ratificada pelo artigo 41 da MP nº 2.158-35/01 (originalmente artigo 42 da MP nº 1.991-15, de 10 de março de 2000). Assim, não resta dúvida quanto à natureza interpretativa desse dispositivo e sua aplicabilidade a fatos geradores anteriores.”

Vê-se que, sob a ótica de que se estendem à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, consolidei o entendimento de que não se aplicaria o limite de 30% à dedução da base de cálculo negativa da CSLL de exercícios anteriores no caso de atividade rural, mesmo antes de haver previsão legal expressa legal nesse sentido.

Por uma questão de coerência, penso que o mesmo raciocínio deve ser aplicado ao presente caso, o que implica na realização da baixa do saldo de bases negativas de CSLL proporcionalmente ao patrimônio cindido, conforme estabelecido para a compensação de prejuízos nessas situações.

Do exposto, entendo como correto o procedimento fiscal de baixa proporcional do saldo de base negativa de CSLL em 1998 e a tributação daí decorrente, pela inexistência de saldo dedutível em 2006 e 2007.

Com relação à violação ao disposto no § 1º, do art. 229, da Lei das S/A mencionado na decisão recorrida., tem razão o sujeito passivo ao sustentar que tal questão não foi aduzida no procedimento fiscal.

Entretanto, a inovação trazida pelo acórdão recorrido só implicaria em mácula insanável na decisão hostilizada se fosse a única razão de decidir. Em outras palavras,

se houvesse o abandono da descrição dos fatos e do enquadramento legal utilizados pela autoridade lançadora.

Nos termos em que ocorreu, a utilização do dispositivo questionado funcionaria apenas como um reforço aos motivos pelos quais a decisão manteve o lançamento. Por não ter sido mencionado no procedimento fiscal, mesmo que por hipótese pudesse ter dado mais embasamento à primeira instância julgadora, não será aqui considerado.

A questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo 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 nº 1.736/1979 (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, ressaltando 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. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 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 nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 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 nº. 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 Maximiliano² (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, 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.

² Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

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 acepção 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 ofício³:

"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

³ 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.

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.

Em resumo do voto, manifesto-me pela rejeição da preliminar de nulidade e da arguição de decadência e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso.

Documento assinado digitalmente.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ

Conforme exposto pelo i. Relator, em seu bem fundamentado voto, no mérito, o cerne da questão consiste em analisar a existência ou não de norma que determine a realização da baixa do saldo de bases negativas de CSLL proporcionalmente ao patrimônio cindido, sendo este o ponto sobre o qual possuo entendimento divergente, o qual passo a expor.

A redução proporcional efetuada, conforme visto, teve como base legal o parágrafo único do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, o qual possui a seguinte redação:

"Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. "

Discute-se aqui se o referido dispositivo, que faz menção exclusivamente ao IRPJ, pode ser aplicado à CSLL antes do advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e suas reedições, cujo artigo 22, na atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, possui a seguinte redação:

"Art. 22. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987."

Em julgamento ocorrido no mês de maio de 2010 (PAF nº 19515.000307/2004-71), analisando esta questão, contudo em caso que envolvia a compensação de base de cálculo negativa de CSLL de empresa incorporada, manifestei-me no sentido de que o quanto disposto no artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, acima transcrito, teria caráter meramente interpretativo, naquelas circunstâncias, podendo, portanto, ser aplicado a fatos passados.

Ocorre que o caso presente envolve empresa submetida à cisão parcial, e, como aqui a conclusão será em sentido diverso do acima exposto, entendo oportuno esclarecer meu ponto de vista sobre a questão de forma mais ampla.

O raciocínio então exposto, quando do julgamento do citado PAF, e que ora reafirmo, tem por base o princípio de que, em se tratando de exclusões ou compensações, cujo efeito é o de reduzir a base de cálculo tributável da CSLL, estas tem de estar expressamente autorizadas na legislação tributária, à semelhança do que se dá também com o IRPJ.

No caso do IRPJ, por exemplo, verifica-se que no Decreto-lei nº 1.598/77, na redação original do seu artigo 64, havia autorização expressa para que as sociedades incorporadoras e as resultantes de fusão ou cisão sucedessem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.730/79 revogou esta expressa autorização, ocasião em que foi mantida somente uma autorização excepcional, na

qual o prejuízo apurado por uma pessoa jurídica somente poderia ser compensado com o prejuízo de outra, em situações especiais autorizadas pelo Conselho Monetário Nacional. E, posteriormente, mesmo esta excepcional autorização foi revogada pelo Decreto-lei nº 1.870/81.

Desde aquele momento, portanto, tendo em vista que as exclusões ou compensações tem de estar expressamente autorizadas na legislação tributária, verifica-se que houve o retorno à regra geral de que somente o prejuízo fiscal apurado pela própria pessoa jurídica poderia ser objeto de compensação com resultados positivos futuros, nos termos do previsto no *caput* do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Neste aspecto, portanto, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, quando estabeleceu a vedação expressa a que as pessoas jurídicas sucessoras por incorporação, fusão ou cisão compensassem prejuízos fiscais da sucedida, na verdade nada inovou, com relação ao IRPJ, mas apenas confirmou aquilo que já se poderia inferir da análise sistemática da legislação e da sua evolução no tempo, conforme acima relatado.

Para que não parem dúvidas quanto ao até aqui exposto, reproduzo abaixo os textos legais acima citados:

Decreto-lei nº 1.598/77 (redação original):

“Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

(...)

§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito a compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

§ 6º - O disposto no parágrafo anterior se aplica, nos termos dos atos da operação, às sociedades resultantes de cisão e à que incorporar parcela do patrimônio de sociedade cindida.

(...)

§ 8º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento do sistema financeira nacional.”

Decreto-Lei nº 1.730/79

“Art 1º - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

IX - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, renumerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:

‘§ 5º - O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a

medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional. '."

Decreto-lei nº 1.870/81

"Art. 3º Fica revogado o § 5º do artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, alterado pelo item IX do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979."

No âmbito da CSLL, de forma análoga, verifica-se que, num primeiro momento, quando instituída a referida contribuição pela Lei nº 7.689/88, sequer havia previsão para a compensação das bases de cálculo negativas apuradas pela própria pessoa jurídica. Tal autorização foi instituída somente com a Lei nº 8.383/91, com aplicação aos fatos geradores ocorridos a partir do ano calendário de 1992.

Nesta conformidade, e seguindo a mesma lógica de que as exclusões ou compensações de base de cálculo tem de estar expressamente autorizadas na legislação tributária, a posterior proibição expressa a que as pessoas jurídicas sucessoras por incorporação, fusão ou cisão compensassem bases de cálculo negativas apuradas pelas sucedidas, a qual constou na MP nº 1.858-6, de 1999, e suas sucessivas reedições, em nada inovou neste aspecto, posto que apenas positivou o quanto se podia inferir, sem sombra de dúvida, da análise sistemática da legislação e da sua evolução no tempo.

Além de em nenhum momento ter havido qualquer autorização expressa para que as bases de cálculo negativas de CSLL apuradas pelas sucedidas pudessem ser objeto de compensação nestes casos, nem mesmo por analogia poder-se-ia sustentar tal direito à compensação, posto que para o tributo análogo, no caso, o IRPJ, já desde o Decreto-Lei nº 1.730/79 não mais subsistia tal direito, ante a revogação ali feita da norma que antes expressamente o concedia, conforme acima exposto.

Por isto a conclusão, por mim externada no PAF nº 19515.000307/2004-71, de que o quanto disposto no artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, ao norte transcrito, teria caráter meramente interpretativo, podendo, portanto, ser aplicado a fatos passados.

O caso dos autos, contudo, é ligeiramente diverso, posto que aqui o que está em litígio não é o direito (ou não) das sucessoras à compensação dos prejuízos apurados pelas sucedidas, mas sim a obrigatoriedade (ou não) de a empresa submetida à cisão realizar a baixa do saldo de bases negativas de CSLL, *por ela mesma apurada*, proporcionalmente ao patrimônio cindido.

Mais uma vez, antes de tratar da CSLL, falemos do IRPJ.

Conforme visto, o Decreto-lei nº 1.598/77, mesmo após as alterações sofridas por força do Decreto-Lei nº 1.730/79 e do Decreto-lei nº 1.870/81, em nenhum momento estabeleceu que, por força da ocorrência de evento de cisão, haveria qualquer restrição à compensação, pela pessoa jurídica, dos seus próprios prejuízos.

No caso concreto, tampouco o artigo 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), citado pela decisão recorrida para fundamentar seu entendimento, dá respaldo ao entendimento de que esta baixa deveria ser procedida, nem mesmo em se tratando de prejuízos fiscais (IRPJ).

Verifique-se a redação do citado artigo 229, que trata da cisão:

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.”

Pela redação do parágrafo 1º, verifica-se que a sucessão, no caso de cisão parcial, ocorre tão somente com relação aos direitos e obrigações expressamente relacionados no ato da cisão. Somente no caso de cisão com extinção é que as sociedades resultantes sucedem, nos direitos e obrigações não relacionados no ato, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos.

Assim, se não foi relacionada no ato da cisão, e tendo esta sido parcial, como o foi, o entendimento que da leitura do artigo 229 se poderia extrair seria o de que os prejuízos fiscais poderiam permanecer integralmente na sociedade cindida, e serem por ela aproveitados.

Tal só não acontece porque, a este respeito, há a expressa previsão legal contida no parágrafo único do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que assim dispõe:

“Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.”

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.”

E este é precisamente o cerne da questão. O referido artigo 33, portanto, tem duas facetas: enquanto o seu *caput*, que se refere à compensação, pelas sucessoras, dos prejuízos apurados pelas sucedidas, nada inovou com relação ao IRPJ, o seu parágrafo único, ao contrário, que se refere à compensação, pela cindida, dos seus próprios prejuízos, de fato trouxe inovação, com relação ao IRPJ, ao expressamente determinar a baixa proporcional desses prejuízos fiscais, no caso de cisão parcial.

E, assim, chegamos à análise da equivalente determinação legal, agora com relação à CSLL, que é, por fim, o caso dos autos.

À semelhança do que se dá com o IRPJ, a previsão contida no artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que determina a aplicação, à base de cálculo negativa da CSLL, do disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, possui uma dupla faceta: com relação ao disposto no *caput* do artigo 33 do referido Decreto-Lei, conforme já ao norte exposto, não houve qualquer inovação no que diz respeito à CSLL; entretanto, com relação ao

disposto no parágrafo único do artigo 33, bem assim com relação ao disposto no artigo 32, do mesmo Decreto-Lei, houve sim inovação.

Por conseguinte, conclui-se que a determinação legal para que seja feita a baixa do saldo de bases negativas de CSLL proporcionalmente ao patrimônio líquido, só passou a surtir efeito a partir da publicação da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999 (DOU 30/06/1999), sucessivamente reeditada, pelo que não pode ser aplicada ao ano calendário de 1998, ano da cisão parcial da recorrente.

Consequentemente, insubsiste a alegada inexistência de saldo de bases negativas da CSLL de exercícios anteriores em 2006 e 2007, a qual motivou a presente autuação.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Redator designado