ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.004360/2003-60
CÓPIA

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

Processo nº	19515.004360/2003-60
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1101-001.189 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de setembro de 2014
Matéria	IRPJ - Lucro Inflacionário
Recorrente	PANBRAS AGRÍCOLA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

LUCRO INFLACIONÁRIO. REALIZAÇÃO OBRIGATÓRIA. A tributação do saldo credor decorrente da diferença IPC/BTNF é obrigatória por determinação legal. REALIZAÇÃO ANTECIPADA. Ausente prova de realização incentivada do saldo de lucro inflacionário acumulado pela contribuinte, subsiste o diferimento e a necessária realização da parcela pertinente ao período fiscalizado. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos (Súmula CARF nº 10).

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO. Cabível a imputação da multa de ofício á sucessora, por infração cometida pela sucedida, especialmente quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula CARF nº 47).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição da decadência; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao principal exigido; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa de ofício; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sobre a multa de ofício, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e Marcos Vinícius Barros Ottoni, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

CÓPIA

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Colhe-se da Resolução nº 1101-000.017 (fls. 238/243) o relatório das ocorrências verificadas nestes autos:

> *Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou parcialmente improcedente impugnação apresentada em razão de auto de infração.*
>
> *Conforme termo de constatação lavrado em 13/12/2003 (proc. fls. 30 a 32), verificou-se que o contribuinte incorporou empresa (Marcotrade Comércio Exterior do Brasil SA) que declarou o ano-calendário de 2000 pelo lucro real. Também, foi constatado na DIPJ/1999, correspondente ao ano-calendário de 1998, que a empresa incorporada não ofereceu à tributação os 10% do saldo do lucro inflacionário existente em 31/12/1995, na ficha 8, linha 17.*
>
> *Ainda conforme o termo, os controles internos da Receita (SAPLI) indicam que a empresa incorporada tem a título de lucro inflacionário a Realizar, atualizado até 31/12/1995, o montante de R$ 12.041.257,90. Isto implica em uma realização mínima de 10%, o que equivale a R$ 1.204.125,79. Consta também do termo que a incorporada apurou um prejuízo de R$ 256.983,84.*
>
> *Com base nestes fatos, é feito o lançamento de ofício (proc. fls. 33 a 36), considerando o prejuízo do período (947.141,95 = 1.204.125,79 – 256.983,84), e permitindo compensar prejuízos de períodos anteriores, no montante de R$ 284.142,59.*
>
> *Em 03/12/2003, o contribuinte foi cientificado. Em 30/12/2003, o contribuinte apresentou impugnação (proc. fls. 41 a 68), acompanhada de documentos (proc. fls. 69 a 168). Em 11/04/2006, a DRJ julga a lide, dando procedência parcial ao lançamento (proc. fls. 172 a 188). A defesa do contribuinte é resumida pela DRJ da seguinte forma:*
>
> > O lucro inflacionario realizado pela fiscalização corresponde ao lucro inflacionario herdado da empresa sucedida MARCOTRADE, o qual foi gerado por conta do expurgo inflacionário relativo ao saldo credor da correção monetaria do IPC/90;
> >
> > O lançamento deve ser cancelado porque decaído o direito de a Fazenda constituir crédito relativo a tributo cuja decadência inicia-se com o nascimento do lucro inflacionario, em 1991, e não com o momento em que seria devida a realização sobre o valor diferido, tal como entendeu a fiscalização.
> >
> > A obrigatoriedade da guarda e controle da escrituração relativa a fatos que repercutam em lançamentos de exercícios futuros foi instituída pelo artigo 37 da Lei n° 9430/96, não podendo ser aplicada retroativamente.
> >
> > O Conselho de Contribuintes tem decidido que o saldo devedor da diferença IPC/BTNF poderia ser deduzido no próprio ano de 1990, de modo que o saldo apurado pela impugnante "deve ser tratado como receita ficta omitida em 1991, ano de sua criação legal, sendo o diferimento faculdade do contribuinte, de que neste caso não se pode cogitar, pois o LID, embora em um primeiro momento tenha sido registrado contabilmente, foi logo em seguida estornado, de forma que, após tal estorno não há mais que se cogitar na própria possibilidade de diferi-lo.
> >
> > O Decreto n° 332/91 tornou obrigatória a correção monetaria das demonstrações financeiras referentes ao período-base 1990 pelo IPC. Esse decreto afronta o artigo 99 do CTN, que limita o conteúdo e alcance dos decretos, eis que cotejada determinação extrapolou a Lei n° 8.200/91, que em seu art. 3º previu o reconhecimento dessa diferença IPC/BTNF mas não de forma obrigatória. Em suma, o diferimento

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

escalonado, a partir de 1993, da tributação do saldo credor da diferença IPC/BTNF, consistiu em um favor fiscal do qual a impugnante abriu mão, disto não podendo ser penalizada;

A Lei 8200/91 retirou o direito de as empresas utilizarem a variação do BTNF ao IRVF prevista na Lei 8.088/90 a partir do próprio ano de 1991, ofendendo o principio da anterioridade e o da irretroatividade (art. 105 do CTN);

Ao menos deveria ser concedida à impugnante o direito a depreciação e baixas retroativas dessa diferença de correção monetária agregada aos ativos;

Ainda que o fisco tivesse razão quanto à existência do saldo credor da diferença IPC/BTNF, não se pode admitir a tributação de um valor diferido que, a despeito da faculdade de realização parcial, com certeza teria sido integralmente realizado já em 1993 e absorvido pelos prejuízos fiscais acumulados, uma vez que, no ano-calendário de 1993 e nos seguintes, a impugnante ofereceu à tributação todo o lucro inflacionário gerado no período.

Se devida, a tributação do cotejado saldo de lucro inflacionário deveria ser efetuada no ano-calendário de 1993, ou no mínimo, deveria a autoridade fiscal abater desse saldo as realizações obrigatórias, ao percentual mínimo ou em função da baixa de seus bens, nos anos de 1993, 1994 e 1995;

O lançamento deve ser cancelado pois as multas fiscais oriundas de infrações cometidas pela empresa sucedida não podem ser transmitidas à sucessora, no caso, a empresa que foi indevidamente autuada;

A DRJ refuta quase todos os argumentos do contribuinte. O único pedido que a DRJ aceita é a exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes às exclusões obrigatórias de períodos anteriores.

Em 27/06/2008, o contribuinte foi cientificado da decisão (proc. fl. 190 v.). Em 25/07/2008, o contribuinte apresenta recurso voluntário (proc. fls. 199 a 224). O contribuinte repete seus argumentos, acima retratados, junta jurisprudência que entende favorável e destaca que: o prazo decadencial é o do art. 150 do CTN, e que deve ser contado de 1991; o lançamento decorreu de saldo credor que o contribuinte calculou mas estornou, valendo-se da legislação; o fiscal acabou apurando valor de 1991, que já estava decaído (ou seja, ocorreu a decadência da constituição do saldo do lucro inflacionário); o prazo decadencial deve ser contado do ano em que se deu a omissão (1991), por desobediência a determinação da lei 8.200, de 1991, ou do ano do estorno (1992); como estornou o valor, não há que se falar em realização do que não existe; a súmula nº 10 do CARF não pode ser aplicada porque não contabilizou o saldo credor as diferença IPC/BTNF; todo o saldo de lucro inflacionário que existia no ano-calendário de 1993 foi integralmente oferecido a tributação, bem como o lucro inflacionário dos 2 anos seguintes foram totalmente realizados no mesmo ano, de modo que se houvesse saldo credor da diferença IPC/BTNF este teria sido oferecido a tributação, por isso o prazo decadencial deve ser contado destes momentos; o cerne da questão é decidir se a correção das demonstrações financeiras, quando houver saldo credor, é ou não obrigatória; o art 3º da Lei nº 8.200, de 1991, apenas pretendeu regular os efeitos fiscais de quem procedeu a correção da distorção IPC/BTNF, espontaneamente; a Lei nº 8.200, de 1991, não tornou obrigatório o reconhecimento da diferença IPC/BTNF e sua tributação a partir de 1993; considerando que a lei não era impositiva, o contribuinte não manteve o registro do saldo credor; o Decreto 332, de 1991, é ilegal e não pode fundamentar o lançamento; o art. 32 do decreto 332, de 1991, extrapolou a lei ao tornar obrigatória a correção das demonstrações do ano-calendário de 1990, com base no IPC; o decreto afrontou o art. 99 do CTN; ofensa aos princípios da anterioridade e da irretroatividade; intransferibilidade da multa na sucessão por incorporação; o art. 133 do CTN limita a responsabilidade do adquirente aos tributos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na sessão de 16 de dezembro de 2010, este Colegiado, por não acolher as preliminares arguidas, decidiu converter o julgamento em diligência para averiguação de eventual controle comum entre a autuada e a sucedida, tendo em conta o entendimento firmado na Súmula CARF nº 47.

Questionada, a autuada confirmou que a incorporada (Marcotrade Comércio Exterior do Brasil S/A) era sua controlada à época da sucessão (fl. 296). Depois de cientificar a recorrente da conclusão da diligência, a autoridade fiscal devolveu os autos a este Conselho (fls. 307/310).

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Consoante verifica-se no demonstrativo de fls. 03/07, a quase totalidade do lucro inflacionário diferido tem origem na apuração de saldo credor decorrente da diferença IPC/BTNF verificada no ano-calendário 1990, informado na DIRPJ apresentada pela incorporada Marcotrade Comércio Exterior do Brasil S/A no ano-calendário 1991. O presente procedimento fiscal tem em conta a falta de realização de parcela daquele valor no ano-calendário 1998, antes de a fiscalizada ser incorporada em 28/11/2000.

Ciente daqueles fatos, a sucessora Panbras Agrícola Ltda impugnou a exigência, discordando do fato de estar sendo *compelida a recolher IRPJ supostamente devido em relação ao ano-calendário de 1998, por não ter oferecido à tributação a realização do Lucro Inflacionário gerado por conta do expurgo inflacionário relativo ao saldo credor da CMB-IPC/90*.

Em recurso voluntário reafirmou a decadência do direito de o Fisco constituir crédito tributário relativamente a lucro inflacionário vinculado à variação de índices no ano-base de 1990, inicialmente asseverando que a causa do lançamento seria a *ausência de contabilização do saldo credor do IPC/90 (Lucro Inflacionário) relativo ao ano-base 1991*, o que não é verdade, na medida em que a existência desta apuração foi informada pela sucedida na DIRPJ daquele período – especificamente na linha 28 do Quadro 04 da DIRPJ/92, destinado à informação da reserva de capital formada quando aquela apuração especial resultasse em saldo credor –, e assim passou a ser submetida a controle quanto à sua realização, a ser promovida na forma da Lei nº 8.200/91:

> *Art. 3º* ***A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal****, terá o seguinte tratamento fiscal:*
>
> *I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (Redação dada pela Lei nº 8.682, de 1993)*
>
> *II -* ***será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor***. (negrejou-se)

Observa-se no recurso voluntário que, de passagem, a recorrente menciona que *havia registrado esse saldo e estornado posteriormente*, mas inexiste qualquer outra explicação ou prova neste sentido. Diz que nas DIRPJ apresentadas pela sucedida nos anos-calendário 1993 a 1995, juntadas à impugnação (fls. 90/168) não foi informado o diferimento da parcela correspondente ao saldo credor resultante da diferença IPC/BTNF, mas como visto acima, a lei estipulou este diferimento e, ao deixar de computar aquela parcela no lucro inflacionário diferido, a sucedida não promoveu sua realização periódica como determinado pela lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente reporta-se à jurisprudência administrativa que declara a decadência do direito de o Fisco questionar a realização antecipada destes valores computados no lucro inflacionário, mas não há qualquer evidência nos autos de que a contribuinte tenha optado por esta realização incentivada, prevista inicialmente na Lei nº 8.541/92:

> *Art. 31. À opção da pessoa jurídica, o lucro inflacionário acumulado e o saldo credor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF (Lei n° 8.200, de 28 de junho de 1991, art. 3°) existente em 31 de dezembro de 1992, corrigidos monetariamente, poderão ser considerados realizados mensalmente e tributados da seguinte forma:*
>
> *I - 1/120 à alíquota de vinte por cento; ou*
>
> *II - 1/60 à alíquota de dezoito por cento; ou*
>
> *III - 1/36 à alíquota de quinze por cento; ou*
>
> *IV - 1/12 à alíquota de dez por cento, ou*
>
> *V - em cota única à alíquota de cinco por cento.*
>
> *§ 1° O lucro inflacionário acumulado realizado na forma deste artigo será convertido em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.*
>
> *§ 2° O imposto calculado nos termos deste artigo será pago até o último dia útil do mês subseqüente ao da realização, reconvertido para cruzeiro, com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.*
>
> *§ 3° O imposto de que trata este artigo será considerado como de tributação exclusiva.*
>
> *§ 4° A opção de que trata o caput deste artigo, que deverá ser feita até o dia 31 de dezembro de 1994, será irretratável e manifestada através do pagamento do imposto sobre o lucro inflacionário acumulado, cumpridas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.*

A recorrente afirmar ser *óbvio que se realmente existisse uma parcela de lucro inflacionário a ser realizada a título do diferencial IPC x BTNF, certamente ela seria oferecida à tributação juntamente com o saldo de Lucro Inflacionário que já havia sido integralmente tributado nos anos-calendário de 1993, 1994 e 1995*, mas esta demonstração não se faz por inferência, e sim por meio de documentos que apontem, ao menos, no sentido de que a contribuinte optou pela realização incentivada em algum momento. E, a este respeito, a única referência na documentação juntada pela recorrente é o quadro destinado àquela informação na DIRPJ do ano-calendário 1994, e que por sinal está em branco, sem qualquer indicação de valores recolhidos em razão da adesão ao incentivo antes referido (fl. 101).

Em tais condições, se a contribuinte não demonstra que agregou o saldo credor resultante da diferença IPC/BTNF ao lucro inflacionário, e que assim manifestou sua intenção de realizá-lo antecipadamente, não têm lugar aqui as referências aos julgados administrativos que exigem a atuação fiscal em até 5 (cinco) anos daquele fato cientificado ao Fisco. Prevalece, assim, o entendimento assim consolidado neste Conselho:

> ***Súmula CARF nº 10****: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E, neste sentido, a autoridade julgadora de 1ª instância já expurgou da base tributável os efeitos das parcelas do lucro inflacionário acumulado que deveriam ter sido realizadas de janeiro/93 a dezembro/95, de modo a apurar o saldo efetivamente passível de realização em 31/12/95, referência para as realizações posteriores, na forma do art. 7º da Lei nº 9.249/95.

Observe-se que este Colegiado, em antiga composição, já havia acompanhado, na preliminar de decadência, o entendimento assim exposto pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, no sentido de afastá-la e firmar a necessidade de diligência, como antes relatado:

> *Em primeiro lugar é preciso definir se existe ou não a possibilidade, alegada pelo contribuinte, de decair o direito de constituir o saldo credor. Ele sustenta que a contagem do prazo decadencial deveria começar em 1991, já que em última instância não teria obedecido a Lei 8.200, de 1991, pois fez o estorno, ou mesmo de 1992, data do estorno. Mas, o argumento não é procedente. O saldo credor decorre de lei e não precisa ser formalizado por lançamento. Por isso também é impertinente a alegação de que tal saldo não existiria, simplesmente por ter sido estornado.*
>
> *Ademais, o prazo decadencial volta-se contra o poder potestativo do Fisco de lançar. A possibilidade de lançar ocorre nas realizações do lucro inflacionário, sejam aquelas efetuadas, sejam ou as determinadas legalmente como mínimas obrigatórias.*
>
> *A questão inclusive é objeto da súmula nº 10 do CARF, in verbis:*
>
> > **Súmula CARF nº 10**: O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.
>
> *Resta analisar se na data do lançamento teria decaído a possibilidade de tributação da realização mínima de 1998. Sob este aspecto, tendo em vista as características do IRPJ no período lançado (apuração efetuada pelo próprio contribuinte), o prazo decadencial é aquele estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito:*
>
> > Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> >
> > ...
> >
> > § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.
>
> *No caso em concreto, considerando-se que não foi comprovado dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial é de 5 anos contados a partir do fato gerador. Como a ciência dos autos de infração ocorreu em 03/12/2003, os fatos geradores do IRPJ, ocorridos em 31/12/1998 poderiam ter sido lançados.*
>
> *Também cabe afastar o argumento do contribuinte de que, como ele sempre realizou a totalidade de seu lucro inflacionário nos anos-calendários de 1993, 1994 e 1995, haveria de se considerar que ele realizou a totalidade do saldo decorrente da diferença IPC/BTNF naqueles anos e, por isso, o prazo decadencial*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

corresse dali. O argumento é incorreto, porque a realização deve ser praticada de fato, para que se considere feita. O que se pode fazer apenas é considerar a realização mínima obrigatória, para fins de se reduzir a base tributável, tal como a DRJ fez. Mas isso não quer de modo algum considerar que o contribuinte praticou um ato, quando não há registro qualquer desta prática.

Deste modo, a decadência não afeta o lançamento em julgamento.

Assim, por todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a argüição de decadência.

A recorrente também defende que não seria obrigatória a correção monetária das demonstrações financeiras em caso de apuração de saldo credor, argumentando que ao redigir o art. 3º da Lei nº 8.200/91 a intenção do legislador *foi apenas a de regular os efeitos fiscais decorrentes da hipótese em que a pessoa jurídica tenha procedido à correção da distorção verificada entre BTN Fiscal e o IPC/90 espontaneamente*. Aduz que o Decreto nº 332/91 teria extrapolado seu poder regulamentador e invoca jurisprudência deste Conselho em favor de seu entendimento.

A decisão recorrida, porém, bem demonstra que a jurisprudência administrativa foi superada pelo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria:

31. Ao disciplinar os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras do período-base 1990, correspondentes à diferença IPC/BTNF, o art. 3º da Lei nº 8.200/91 estabeleceu que, a partir de 1993, essa diferença comporia o lucro real mediante ***dedução facultativa,*** *se apurado* ***saldo devedor;*** *ou* ***adição obrigatória,*** *se apurado* ***saldo credor.*** *A leitura do dispositivo legal abaixo transcrito não deixa margem a dúvidas:*

> " Lei nº 8.200/91 –
>
> Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:
>
> **poderá ser deduzida** na determinação do lucro real, em quatro período-base, a partir de 1993, à razão de vinte e cinco por cento ao ano, **quando se tratar de saldo devedor**;
>
> **será computada** na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, **quando se tratar de saldo credor** ."
>
> *(grifei e sublinhei)*

*32. Note-se a diferença entre a redação do inciso I ("*poderá ser deduzida*"), aplicável à hipótese de saldo devedor; e a redação do inciso II ("*será computada*"), aplicável à hipótese de saldo credor.*

33. De fato o legislador dispôs como facultativa a dedução do saldo devedor, haja vista a utilização da flexão verbal "poderá"; porém, tornou obrigatória a adição do saldo credor, sendo esse o resultado da diferença de correção. Ressalte-se que esse tratamento diferenciado é condizente com a legislação do Imposto de Renda, na qual verifica-se que as adições ao lucro líquido são obrigatórias, ao passo que as deduções permitidas constituem faculdades do contribuinte.

34. A impugnante, tendo em vista que na correção correspondente à diferença IPC/BTNF das contas do balanço de 1990 apurou ***saldo credor****, subsume-se à hipótese regulada pelo inciso II, art. 3º, da Lei nº 8.200/91, que configura*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*verdadeira **obrigação,** disso concluindo-se que o Decreto nº 332/91 não extrapolou o diploma legal.*

35. A despeito do equívoco cometido pela impugnante na interpretação das normas refutadas, é defeso à Administração afastar a aplicação de lei ou ato normativo por questões relativas a ilegalidades ou inconstitucionalidades que supostamente os viciem. Isso porque os princípios constitucionais e os conceitos definidos pela legislação infraconstitucional devem ser observados pelos legisladores, presumindo-se constitucionais e legais as normas sancionadas e legitimamente introduzidas no ordenamento jurídico.

[...]

39. Subsidiariamente, vale colacionar decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida após as decisões administrativas e judiciais invocadas pela impugnante, que trata de situação idêntica à enfrentada nos autos:

> "Ementa: TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. ANO-BASE DE 1990. SALDO CREDOR. RETROATIVIDADE DA LEI Nº 8.200/91.
>
> I - Na hipótese em apreço, foi apurado saldo credor, o que traz para a empresa recorrente a necessidade de pagar tributo sobre a diferença de correção existente no período entre o BTNF e o IPC, em face da imposição decorrente da Lei nº 8.200/91.
>
> II - Esta Corte já se posicionou no sentido de que as distorções na apuração do lucro das empresas, em face da diferença entre a inflação medida pelo IPC e a variação do BTNF, foi reconhecida com a edição da Lei nº 8.200/91, restando assentado que essa diferença deveria ser aplicada na forma do artigo 3º, da referida Lei. Finalmente, com supedâneo em manifestação do STF, no julgamento da liminar requerida na ADIn 712-2/DF, fixou-se entendimento pela possibilidade de aplicação retroativa da Lei nº 8.200/91.
>
> III - Recurso especial improvido."
>
> *(STJ - RESP – nº 204515/RJ, PRIMEIRA TURMA, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ DATA:07/06/2004)*

40. Em resumo, a impugnante não teve faculdade alguma por conta da legislação invocada, em razão de a diferença IPC/BTNF ter resultado em saldo credor, e não devedor. Cumpre esclarecer que a realização diferida determinada pela Lei nº 8.200/91, no caso de saldo credor, configurou um favor fiscal apenas em função de poder ser diferida e escalonada.

No mais, a recorrente aponta ofensa ao princípio da anterioridade em face da edição da Lei nº 8.200/91 e do Decreto nº 332/91 posteriormente à ocorrência dos fatos geradores que pretendeu regular, mas novamente sua pretensão é ver declarada a inconstitucionalidade da norma que autoriza o lançamento, e nos termos da Súmula CARF nº 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária*.

Por estas razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência do principal remanescente da decisão de 1ª instância.

A recorrente também questiona a transferência da multa de ofício, em razão da sucessão, mas à época da conversão do julgamento em diligência já havia sido aprovada a Súmula CARF nº 47, consolidando o entendimento deste Conselho em favor do cabimento da *imputação da multa de ofício á sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico*. E, no curso da diligência, restou confirmado que a incorporada (Marcotrade Comércio Exterior do Brasil S/A) era controlada da autuada à época da sucessão (fl. 296).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Desnecessário, portanto, abordar os efeitos das recentes manifestações do Superior Tribunal de Justiça em favor da manutenção da multa ainda que sucedida e sucessora não pertençam ao mesmo grupo econômico. As circunstâncias acima demonstradas já são suficientes para a manutenção da multa de ofício aqui aplicada, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário também neste ponto.

Por fim, a recorrente opõe-se à exigência de juros de mora aplicados sobre a multa de ofício. Todavia, seu cabimento está demonstrado nas razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

> *Com a devida vênia, ouso discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de oficio.*
>
> *De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.*
>
> *Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de oficio.*
>
> *Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de oficio.*
>
> *Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.*
>
> *No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70),* "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."
>
> *Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:*
>
> > "Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." *(A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).*
>
> *Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.*
>
> *O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*
>
> *Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*
>
> *De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário* "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

> "Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

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

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" *(§1º).*

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

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

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

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

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei n° 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei n° 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei n° 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3° do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei n° 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

> Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação especifica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).
>
> § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).
>
> § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).
>
> **§ 3º** A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão n° CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

> JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PR1NICIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de oficio proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de oficio proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf n° 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, corno se vê no exemplo abaixo:

> REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8
>
> Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)
>
> Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA
>
> Data do Julgamento 04/12/2008
>
> Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008
>
> Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.
>
> 1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.
>
> 2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaraçã o do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.
>
> 3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF n° 4, nos seguintes termos:

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

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de oficio, devidos à taxa Selic.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ademais, recentemente, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou-se neste sentido, como exposto na ementa do acórdão proferido em sede de AgRg no REsp 1.335.688-PR (Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012):

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min.Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.*
>
> Colhe-se do respectivo voto condutor:
>
> [...] *Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.'"*

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA