



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

Processo n° 19515.004949/2009-53
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.754 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente TUPY S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ/CSLL. INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido, pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetive assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR provimento recurso. Vencidos as Conselheiros Lívia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin quanto à trava de 30% (trinta por cento) e o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva apenas quanto aos juros sobre a multa.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Processo nº 19515.004949/2009-53
Acórdão n.º **1401-001.754**

S1-C4T1
Fl. 532

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, José Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto e Livia de Carli Germano.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I-SP.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 16.11.2009, com ciência ao contribuinte por via postal em 23.11.2009, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários referentes ao IRPJ e CSLL do ano-calendário 2007, conforme abaixo:

Tributo/Contribuição	nº de fls.dos autos	Crédito tributário em R\$ (com juros de mora até 30/10/2009 e multa de ofício de 75%)
IRPJ	109/114	20.911.106,18
CSLL	115/121	5.603.649,80

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 106 a 108), a empresa Tupy Fundações S/A foi incorporada pela Tupy S/A em 30.11.2007, c na declaração final correspondente ao período imediatamente anterior à incorporação aproveitou todo o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL acumulados nos anos anteriores, sem] observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nc 9.065/95.

A empresa incorporadora alegou à fiscalização que tal procedimento foi efetuado já que, em razão da extinção da empresa incorporada, não poderia aproveitar os' prejuízos e bases de cálculo negativas nos exercícios subsequentes.

O Auditor-Fiscal não aceitou o argumento, e efetuou lançamento em face da incorporadora, para exigir os tributos que deixaram de ser recolhidos em virtude da compensação acima do limite legal, deixando registrado que o procedimento do contribuinte! não encontra amparo legal.

Em 23.12.2009 o contribuinte autuado apresentou impugnação, defende o expediente adotado e contesta os autos de infração lavrados, pelas razões a segui

Afirma que a operação societária de incorporação da Tupy Fundações S/A pela Tupy S/A foi realizada com vistas exclusivamente a reorganizar sua estrutura e aperfeiçoar sua administração, e que a empresa incorporada, desde a sua constituição, era dezembro de 1989, figurava como subsidiária integral da incorporadora.

Após a incorporação, a Tupy Fundações não poderia mais aproveitar seus prejuízos fiscais, uma vez que se extinguiu, e tampouco poderia fazê-lo a Tupy S/A, por força do artigo 514 do Regulamento do Imposto de Renda.

Entende que a impossibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais em exercícios futuros, seja pela incorporada, seja pela

incorporadora, implica na possibilidade de sua utilização integral pela incorporada no ano do evento societário. Isso porque o limite de 30% para aproveitamento dos prejuízos fiscais de períodos anteriores, introduzido pelas Leis nº 8.981/95 e 9.605/95, teve como objetivo assegurar ao Fisco um fluxo permanente de receita: mediante a instituição de um IRPJ e uma CSLL mínimos, porém manteve o conceito de rendai, apenas diferindo o direito à apropriação dos prejuízos fiscais.

Ao seu ver, o STJ considerou legítima a "trava dos 30%" por adotar as premissas da continuidade das atividades da empresa e da possibilidade de realizar a compensação em períodos subsequentes. A contrario sensu, na impossibilidade de diferir sua utilização, a limitação legal carece de legitimidade e deve ser afastada.

Cita decisões do CARF em favor de sua tese.

Finaliza requerendo o cancelamento do auto de infração.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

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

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

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os mesmos argumentos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação e rebate a decisão de piso, nos seguintes termos:

Contesta a conclusão da DRJ de que os prejuízos fiscais seriam um benefício fiscal, desenvolvendo tópico a respeito da sua imprescindibilidade de forma a tributação não repercuta sobre o patrimônio do contribuinte, mas somente sobre o acréscimo patrimonial de um determinado período. Traz diagramas gráficos e dados quantitativos explicando essa situação.

- Do item 4 da referida decisão, salienta que "o próprio STJ preconiza que o art. 43 do CTN - que dispõe sobre o imposto sobre a renda - não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial."

- Contesta entendimento equivocado da decisão de piso por se lastrear na mencionada decisão do STJ, pois, segundo ela, "o direito ao aproveitamento dos prejuízos fiscais não se enquadra no conceito de benefício fiscal e, portanto, não pode ser livremente suprimida pelo Fisco. Descreve longamente sobre o conceito de benefício fiscal para demonstrar que é ínsito ao mesmo a noção de extrafiscalidade e daí concluir: " Denota-se, de plano, que o aproveitamento dos prejuízos fiscais de exercícios anteriores não se situa no âmbito da extrafiscalidade, pois não se trata de um estímulo da União destinado à proteção de um determinado bem ou valor, eleito mas sim consiste em mera etapa na apuração dos tributos incidentes sobre a renda IRPJ/CSLL) que, por óbvio, devem considerar os prejuízos anteriores sob pena de tributar o patrimônio do contribuinte, representando."

- A multa aplicada deveria ser cancelada em função de a Recorrente ter se baseado em jurisprudência na época que lhe era favorável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade.

Conforme relatado, a lide diz respeito à abrangência da incidência da norma de limitação de compensação de prejuízos e de base negativa da CSLL na extinção de empresas, por incorporação.

No caso concreto, a empresa Tupy Fundições S/A foi incorporada pelo interessado (Tupy S.A), restando saber então se na última declaração apresentada em seu próprio nome, poderia ela compensar os prejuízos acumulados e base de cálculo negativa de CSLL sem observar o limite de 30% estabelecido pela Lei nº 9.065.

Pode-se até colocar ressalvas no posicionamento dos Tribunais Superiores, mas o fato é que o STF em uma ocasião e o STJ em reiterados julgados já se posicionaram no sentido de que a compensação não faz parte da regra matriz de incidência do acréscimo patrimonial, pois esta se dá através do aporte de receitas menos despesas em determinado período do tempo considerados de forma estanques.

Nesse contexto, antes mesmo de se considerar a existência de prejuízos de períodos anteriores, deve-se perquirir se há ou não um acréscimo patrimonial, apto a ser tributado. O que aconteceu foi que o ente tributante, diante da constatação de que há prejuízos acumulados, permitiu se fazer ajustes adicionais ao lucro do período, por meio de sua compensação - porém sem isso se tornar um direito adquirido do contribuinte, e pode fazê-lo impondo limitações, como foi a criação da trava de 30%.

Tomo como exemplo o Recurso Especial nº 307389 - RS, onde o STJ se debruçou sobre semelhante matéria, assim se pronunciou:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva, O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva

Confira-se ainda outro julgado do STJ nesse mesmo sentido, tratando do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.107.518 - SC

DJE DE 25/08/2009

TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - SUCESSÃO D PESSOAS JURÍDICAS - INCORPORAÇÃO E FUSÃO

- VEDAÇÃO - ART. 3 DO DECRETO-LEI 2.341/87 - VALIDADE - ACÓRDÃO - OMISSÃO: NÃO, OCORRÊNCIA.

1. *Inexiste violação ao art. 535, II do CPC se o acórdão embargutq*

expressamente se pronuncia sobre as teses aduzidas no recurso especial.

2. ***Esta Corte firmou jurisprudência no sentido da legalidade das limitações à compensação de prejuízos fiscais, pois a referida faculdade configura benefício fiscal, livremente suprimível pelo titular da competência tributária.***

3. *A limitação a compensação na sucessão de pessoas jurídicas visa evitar a elisão tributária e configura regular exercício da competência tributária quando realizado por norma jurídica pertinente. j*

4. ***Inexiste violação ao art. 43 do CTN se a norma tributária não pretende alcançar algo diverso do acréscimo patrimonial, mas apenas limita os valores dedutíveis da base de cálculo do tributo.***

5. *O art. 109 do CTN não impede a atribuição de efeitos tributários próprios aos institutos de Direito privados utilizados pela legislação tributária. j*

6. *Recurso especial não provido, (destaquei)*

Confira-se o teor de parte do voto muito bem fundamentado da relatora Ministra Eliana Calmon:

O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito, a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tomando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva.

Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN.

A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão somente as balizas constitucionais.

Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelas entes federativos no exercício da competência

tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor.

(...)

Também o STF se pronunciou acerca da matéria no RE 344.994-0 , cujo Acórdão saiu assim ementado:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N.8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 50, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Segundo a Recorrente, o STJ considerou legítima a "trava dos 30%" por adotar as premissas da continuidade das atividades da empresa e da possibilidade de realizar a compensação em períodos subsequentes. A contrario sensu, na impossibilidade de diferir sua utilização, a limitação legal carece de legitimidade e deve ser afastada.

Porém, vamos partir do pressuposto de que o STF e o STJ estejam equivocados quanto a esse aspecto de se tratar de um benefício fiscal e que a compensação faz parte da regra-matriz de incidência e avançarmos na argumentação.

Ao contrário do que coloca em seu recurso, penso que o direito adquirido à compensação pode até existir, mas tão somente até o momento em que a empresa exista (princípio da continuidade da empresa), parodiando Drummond "que seja infinito enquanto dure". Outro ponto, se o direito adquirido à compensação é tão certo assim, a ponto de extrapolar o momento de sua extinção, por que o legislador não tratou de excepcionar essa situação, quando a empresa se extingue?

Vejam a dicção da norma que estabeleceu a trava de 30%:

"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."

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação."

Já de longo data que tenho o entendimento que toda norma exceptiva só abrange os antecedentes que especifica.

Extraio excerto de voto meu nesse sentido através do Acórdão nº **203-10.739, do então Segundo Conselhos de Contribuintes:**

(...) Nesse mesmo diapasão não custa reforçar que qualquer norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, esse é o ensinamento do nosso mestre Jusfilósofo Pernambucano Lourival Vilanova em sua obra- prima "As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo", do qual extraímos o seguinte excerto:

23. "A norma jurídica exceptiva só abrange os antecedentes que especifica, não outros, delineando conjunto-unimembre ou conjunto-multimembre de sujeitos ou ações que caem fora da órbita de abrangência (da extensão em sentido lógico) ou âmbito-de-validade da norma geral.

Mesmo que não se dê valor às lições do saudoso jusfilósofo pernambucano, Lourival Vilanova, afirmando nas entrelinhas que o argumento a *contrario senso* em normas exceptivas seria perfeitamente válido, se feito um apanhado retrospectivo da evolução legislativa observaremos que um tratamento diferenciado, por exemplo, ocorreu no caso de atividade rural e Befiex. Por que passados mais de dezessete anos de sua edição o legislador não tratou de regulamentar a referida matéria, mormente diante da controvérsia jurisprudencial que tem ensejado?

E não venha se alegar que o legislador não aventou de extinção em legislação correlata alguma a ponto de por esse motivo não cogitar de tal regulamentação. É que está em vigor há muito tempo um norma que trata justamente de compensação de prejuízos e extinção parcial de empresa, como é o caso da cisão parcial e que é um bom exemplo para demonstrar que a intenção do legislador nunca foi essa. Aliás, um estudo retrospectivo da legislação apenas demonstra a sua preocupação em não fomentar situações envolvendo planejamentos tributários envolvendo aproveitamento de prejuízos fiscais em incorporações, fusões ou cisões.

Mas, no caso a que me referi o legislador tratou de disciplinar que a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente de seu patrimônio líquido, implicando reconhecer o fato óbvio de que na parte que foi extinta desaparece automaticamente os seus prejuízos fiscais proporcionalmente a essa parte. E essa regra está em confronto direito com a regra que pretende desconsiderar a trava no momento da extinção da empresa.

Não era o caso então de o Legislador, se o quisesse, tratasse de retificar esse dispositivo, retirando essa contradição implícita e adequar à situação da parte que foi extinta à ausência da trava de 30%? Mas, isso não aconteceu, justamente porque não quis fazê-lo. É a conclusão que se tira.

Eis o preceptivo legal do RIR/99, abaixo:

Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Ainda tomando como gancho o dispositivo acima que foi validado, como foi visto, pelo STJ, uma vez admitida a compensação integral dos prejuízos fiscais por ocasião da apuração final do imposto, o que se está admitindo na prática é afastar-se a regra proibitiva acima (art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87) e, por via indireta, permitir-se a compensação de prejuízos . fiscais entre sucessora e sucedida.

Outrossim, *data maxima venia*, também não cabe o argumento utilizado por determinado julgado da CSRF e em alguns julgados da Câmara, calcados em uma interpretação finalística para derrogar a norma exceptiva. Ademais, não é todo juízo de finalidade que derroga o conteúdo semântico de uma norma, mormente essa, que traz uma regra de vedação bastante clara sem comportar qualquer tipo de exceção.

Um mínimo de conteúdo semântico merece ser respeitado, não podendo ficar ao livre arbítrio do intérprete fazer às vezes de legislador para trazer justiça ao caso.

Dizem que pelo .fato de o texto legal não ter cerceado o direito do contribuinte de compensar os prejuízos . fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 com o lucro real obtido a partir de 10 de janeiro de 1995 (extinção da trava temporal), isso implicaria dizer que estaria sempre garantido o aproveitamento de todo o estoque de prejuízos da empresa e que por isso, regra de justiça viria fechar o sistema, qual seja: extinguindo-se a empresa, bastaria extinguir a trava no último período de sua vida para que todo o problema estivesse resolvido. O estoque de prejuízos seria integralmente aproveitado. É verdadeira essas afirmativas? A resposta, como diria o Ministro do STF Marco Aurélio, é "desenganadoramente", NÃO!

O problema não seria totalmente resolvido, porque justamente o estoque de prejuízos não é integralmente aproveitado. Era de se esperar que a regra resolvesse integralmente o problema, mas dependerá do caso concreto, ou seja da relação proporcional entre estoque de prejuízos fiscais acumulados e a base de cálculo positiva do lucro real que se apresentará no último ano da extinção da empresa. A depender dessa relação então o seu problema poder estar 1%, 5%, 10%, 25%, 50%, 75%, 90%, 99% ou 100%.

ESTOQUE PREJUÍZOS: R\$ 1.000.000,00

LUCRO REAL	10.000	100.000	500.000	700.000	900.000	1.000.000
Compensação 100%	10.000	100.000	500.000	700.000	900.000	1.000.000

Lucro tributável	0	0	0	0	0	0
Estoque REMANESCENTE NÃO APROVEITADO	990.000	900.000	500.000	300.000	100.000	0
% do problema resolvido	1%	10%	50%	70%	90%	100%

Cria-se então uma regra que não é isonômica e cuja eficácia irá depender dos dados das variáveis envolvidas no caso concreto, conforme se deu de exemplo na tabela acima. Então, quem tiver seu problema resolvido parcialmente na ordem de 1% poderá se sentir prejudicado e utilizar os mesmos argumentos para que a regra mude novamente de configuração e abarque o seu caso concreto?

Nesse caso, se pleitearia que fosse reaberto os últimos três ou quatro anos, a depender daquelas variáveis para que nos últimos anos de “vida” sua empresa tenha aproveitado 100% do seu estoque de prejuízos fiscais e não seja prejudicado. **Ora, muitos ainda confundem e pensam que aproveitar 100% do lucro real equivale a aproveitar 100% do estoque de prejuízos fiscais.** Ledo engano, são coisas totalmente diferentes, mas que passam despercebidas pelos que defendem a tese da extinção da trava no último ano de “vida” da empresa.

Então, perceba-se que o problema é mais complexo do que se apresenta, merecendo um regramento específico do legislador, se de fato a compensação fizer parte da regra matriz de incidência, o que não está assentado na jurisprudência judicial e administrativa.

Multa confiscatória

Sobre a arguição de que a multa aplicada deveria ser cancelada em função de a Recorrente ter se baseado em jurisprudência na época que lhe era favorável, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões como essa que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmulas nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Outrossim, cabe salientar que as decisões do CARF não tem efeito vinculante, ante a inexistência de lei que lhes atribua eficácia normativa (art. 100 do CTN).

Nesse mesmo contexto, não socorre a Recorrente o entendimento de que no art. 100 inciso III do CTN haveria espaço para o cancelamento de multas se observadas as práticas reiteradas das "autoridades administrativas". Isso porque a melhor inteligência desse dispositivo é a de que a referência feita pelo legislador é a "autoridade lançadora" e não a julgadora, justamente porque, como já se disse, não há lei que lhes atribua eficácia normativa.

Portanto, mantenho a multa de 75% nos moldes em que foi lançada.

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 19515.004949/2009-53
Acórdão n.º **1401-001.754**

S1-C4T1
Fl. 543
