



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

Processo n° 10314.722542/2016-22
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1201-002.717 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ e CSLL - POSTERGAÇÃO
Embargante CONSELHEIRO PAULO CEZAR FERNANDES DE AGUIAR
Interessado MULTIPLUS S/A e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO NO ACÓRDÃO, SANEAMENTO PELA VIA DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada a omissão quanto à análise de argumentos subsidiários invocados pelo contribuinte na defesa e no recurso voluntário, cabível sua apreciação pela via dos embargos de declaração.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXIGIBILIDADE

A multa de mora é exigível por força do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e deve ser considerada no cálculo da compensação entre o tributo devido e o tributo postergado.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA.

Na postergação de pagamento, o contribuinte não declara o tributo devido e não recolhe os juros de mora exigíveis pelo atraso, de forma que não se caracteriza a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

CSLL POSTERGADA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido quanto à infração de IRPJ em face da postergação do pagamento deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL no caso).

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício lançada incidem juros de mora à taxa SELIC. Aplicação da Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher os embargos, sem efeitos infringentes. Vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (Relator), José Roberto Adelino da Silva (Suplente Convocado), Gisele Barra Bossa e Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente Convocado) que acolhiam os embargos, com efeitos infringentes parciais para determinar o descabimento da imputação de multa de mora no método da imputação proporcional, nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Ângelo Abrantes Nunes (Suplente convocado), Jose Roberto Adelino da Silva (Suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 674/690) que exigem IRPJ e CSLL sob a acusação de que houve inobservância do regime de escrituração com postergação no reconhecimento de receitas oriundas da "realização" dos pontos de fidelidade gerenciados pela empresa, receitas estas que foram consideradas auferidas no ano-calendário de 2011.

Mais precisamente, a controvérsia instaurada diz respeito ao momento em que devem ser reconhecidas as receitas provenientes dos "pontos Multiplus" para fins de IRPJ e CSLL.

No entender da Recorrente a receita dessa operação deve ser oferecida à tributação por ocasião do resgate dos pontos pelos beneficiários ou pela perda do direito de utilização dos pontos por decurso de prazo.

Já a fiscalização sustenta que a adoção desse entendimento ocasionou postergação de pagamento de IR e CS, uma vez que considera que a receita deveria ter sido oferecida à tributação no momento em que as empresas parceiras transferem os recursos relativos aos pontos.

Cientificada dos Autos de Infração, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 699/723) na tentativa de fazer prevalecer o entendimento que vem adotando.

Subsidiariamente, a contribuinte alega: **(i)** a existência de erro na base de cálculo; **(ii)** a ocorrência de nulidade em face do descabimento da imputação de multa e juros de mora; e **(iii)** a inaplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

Em Sessão de 17/04/2017, a DRJ julgou a impugnação improcedente por meio do Acórdão de fls. 806/857, o qual acatou a tese fazendária acerca da ocorrência de postergação e afastou os demais argumentos invocados na peça impugnatória.

Intimada da decisão de piso em 1º/05/2017 (fls. 867), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 30/05/2017 (fls. 869/900). Reitera as alegações de defesa, questiona determinados pontos do Acórdão da DRJ e invoca precedente jurisprudencial do CARF que lhe foi favorável.

A PGFN apresentou Contra-Razões (fls. 910/945), manifestando-se no mesmo sentido da decisão recorrida.

Tramitado o feito, os autos foram a mim distribuídos e, na Sessão de 26/07/2018, o recurso voluntário foi julgado improcedente por voto de qualidade (Acórdão 1201-002.302, fls. 1.069/1.116).

Essa decisão, contudo, foi objeto de Embargos de Declaração por parte da empresa (fls. 1.126/1.147), que alega omissões no julgado, bem como por parte do I. Relator do voto vencedor, Conselheiro Paulo Cezar de Aguiar (fls. 1.067/1.068), que reconheceu expressamente que:

[...] fazia-se necessário a análise e a votação quanto a mais três questões levantadas no recurso voluntário, o que não ocorreu, caracterizando-se pois a omissão. São elas:

a) equívoco na apuração fiscal, o que reduziria o valor tributável de R\$ 626.848.971,14 para R\$ 617.409.466,56 (Recurso Voluntário, item 3, e-fl. 896);

b) descabimento da imputação de multa e juros de mora, por não mais ser aplicável o método da imputação proporcional em face da reconhecida postergação de pagamentos dos tributos (Recurso Voluntário, item 4, e-fl. 897) e

c) inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício (Recurso Voluntário, item 5, e-fl. 900).

São essas as razões pelas quais oponho os presentes embargos de declaração, requerendo sejam admitidos, com a devolução dos autos à turma para julgamento das matérias ainda em aberto.

Mediante despachos de fls. 1.153/1.155 e 1.156/1.1157, os Embargos do Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar foram admitidos, ao passo que os da Multiplus não foram conhecidos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conforme visto, são três os pontos objeto dos presentes Embargos de Declaração: **(i)** eventual equívoco na apuração fiscal, o que reduziria o valor tributável de R\$ 626.848.971,14 para R\$ 617.409.466,56; **(ii)** descabimento da imputação de multa e juros de mora no cálculo da diferença devida em razão da postergação do IRPJ e CSLL; e **(iii)** inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

Da base de cálculo

De acordo com o que consta no recurso voluntário:

"(...) muito embora a d. autoridade informe que o valor das demais receitas foi extraído das informações fornecidas pela recorrente, certo é que sua análise não observou que o valor de R\$ 9.739.581,00 (receitas a título de hedge) foi por ela considerado tanto na composição da receita total declarada em DIPJ (R\$ 1.354.940.115,27), como na composição das outras receitas informadas na planilha apresentada (R\$ 28.246.504,58).

Logo, o cálculo fiscal considerou as receitas de hedge tanto no total das receitas declaradas pela recorrente em sua DIPJ, como também na composição das outras receitas do período, o que representa evidente duplicidade e resulta na majoração na base supostamente passível de tributação.

Por essa razão, sem prejuízo das demais alegações apresentadas nesta defesa, é imperioso que se corrija o aludido equívoco, de modo a reduzir o valor tributável de R\$ 626.848.971,14 para R\$ 617.409.466,56. A esse respeito, vide quadro abaixo e demonstrativo ora anexado: (...)"

Da análise do pedido de redução da base, entretanto, não há instrução com documentos hábeis que sejam capazes de provar o quanto foi alegado. Ou seja, não há a imprescindível comprovação documental acerca dessa afirmativa, o que prejudica o direito alegado.

Não vejo, portanto, como afastar a conclusão da DRJ, vazada nos seguintes termos:

208. Veja-se que em um quadro (DIPJ) há o valor que, na visão da contribuinte, deveria constar no cálculo da Fiscalização

(R\$ 18.506.923,45) em substituição ao valor de R\$ 28.246.504,58.

209. Entretanto, considerando que o total das receitas é praticamente o mesmo, entendo que ocorreu apenas uma disposição, ou um detalhamento, diferente do mesmo montante nas duas demonstrações, não sendo possível constatar a duplicidade alegada pela empresa.

210. Em outras palavras, fosse equivocado o cálculo do fiscal, a planilha da contribuinte apresentaria um montante superior, em R\$ 9.739.581,00, ao informado na DIPJ, que não é o caso.

211. Assim, entendo que são improcedentes as alegações da impugnante.

Da imputação proporcional

A fiscalização, para fins de apuração do IRPJ e CSLL ora exigidos, considerou que as receitas oferecidas à tributação pelo contribuinte em 2012 e 2013 teriam sido realizadas, na verdade, no ano base de 2011, caracterizando, assim, a postergação de pagamentos de IRPJ e CSLL.

A autoridade fiscal responsável pelos lançamentos, então, reconheceu corretamente a necessidade de dedução do IRPJ e CSLL pagos "extemporaneamente", mas imputou a eles os valores de multas e juros de mora e somente após isso calculou a diferença exigida em face da postergação.

Em outras palavras, o valor do principal apurado e ora cobrado levou em conta os valores recolhidos em 2012 e 2013 com a incidência de multa e juros. Houve, portanto, *imputação proporcional* em função da mora do contribuinte.

Segundo o fisco e a DRJ, o cálculo que imputa juros e mora no pagamento de tributo postergado teria previsão no RIR/99 e nas orientações da Receita Federal citadas na decisão de primeira instância.

O contribuinte, por sua vez, sustenta que *tal procedimento não merece prosperar, por falta de base legal que o sustente, em que pese o enorme esforço realizado pelo v. acórdão para validar tal procedimento.*

Pois bem.

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estipulou a regra geral a ser aplicada para os casos de inobservância do regime de competência, nos seguintes termos:

Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 4º. Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º. O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência. (grifamos)

Como se percebe, e ao contrário do que decidiu a DRJ, realmente não há base legal para a imputação de multa de mora na cobrança de diferença de tributo pago de forma postergada.

Conforme leciona Hiromi Higuchi¹:

Na postergação de imposto apurado pelo fisco será devida a multa de lançamento de ofício sobre a diferença de imposto. Isso ocorre quando a alíquota era menor no período-base em que o imposto foi pago. A diferença de imposto existe também quando no período-base do efetivo pagamento a empresa não estava sujeita ao adicional e no ano em que o imposto foi postergado teve adicional.

A redação do § 2º do art. 273 do RIR/99 leva a entender que na postergação de imposto será devida a multa de mora, ainda que não tenha diferença de imposto a ser cobrada. A cobrança da multa de mora não tem amparo legal. Na postergação de imposto, o § 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 manda cobrar exclusivamente a correção monetária e os juros de mora. O art. 16 do Decreto-Lei nº não disciplinou essa matéria.

O 1º C.C. decidiu pelo Ac. 103-18-568/97 (DOU de 30-05-97) que descabe, por inexistência de previsão legal, a aplicação de

¹ Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática. São Paulo: IR Publicações Ltda. 2016. P. 242.

multa de mora aos casos de postergação do pagamento do imposto.

Nesse contexto, ainda chama atenção o fato de que os pagamentos de IRPJ e CSLL considerados postergados, a bem da verdade, acabaram sendo feitos espontaneamente pelo contribuinte, afinal ocorreram antes de iniciado o procedimento fiscal que culminou na lavratura dos presentes Autos de Infração.

Isso significa dizer que tais pagamentos, ainda que considerados postergados, foram feitos ao abrigo do artigo 138 do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da interpretação sistemática das normas de postergação e da denúncia espontânea, forçoso concluir que ainda que o contribuinte tenha recolhido o IRPJ e CSLL fora do prazo legal de vencimento, seja por omissão ou por erro na definição do seu aspecto temporal (o que caracteriza a postergação), não se pode perder de vista que aqueles tributos (valor de principal), nesse caso concreto, foram pagos integralmente e de forma espontânea.

É justamente por isso que a multa de mora não deveria ter sido calculada por ocasião da imputação proporcional.

Nesse sentido, aliás, já se manifestou o antigo Conselho de Contribuintes, conforme atesta a ementa do julgado abaixo.

RECOLHIMENTO INTEGRAL A DESTEMPO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Por analogia aos casos de inobservância do regime de reconhecimento de receita, cumulada com a reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre denúncia espontânea, afastando qualquer penalidade por força do artigo 138 do CTN, a postergação no pagamento de tributos, pelo seu recolhimento a destempo, enseja lançamento de ofício tão-somente dos juros moratórios, tendo estes como base o valor recolhido, bem como considerados pelo período em que houve atraso. (Ac. 108-06.302. Sessão de 12/07/2000)

Dessa forma, e seguindo a linha jurisprudencial do referido precedente, entendo que a multa de mora não poderia ter sido considerada na imputação proporcional levada a cabo pelo fiscal autuante, sendo cabível apenas os juros Selic no cálculo do IR e CS lançados.

Dos juros de mora sobre multa de ofício

De acordo com a Súmula CARF nº 108, "*incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*".

Considerando, então, que a matéria encontra-se sumulada no CARF, e que tal orientação vincula o presente Mulgador, considero devidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, ACOLHO parcialmente os Embargos de Declaração apresentados, com efeitos infringentes, a fim de excluir o cômputo da multa de mora no cálculo do IRPJ e CSLL decorrentes da postergação de pagamentos.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator quando este acolheu os embargos de declaração, quando afastou a alegação de erro na base de cálculo dos tributos exigidos e quando reconheceu a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diferente em relação à inclusão da multa de mora no cálculo proporcional dos tributos postergados, cabendo a mim redigir o correspondente voto vencedor.

A partir do entendimento de que tributos declarados e recolhidos nos anos 2012 e 2013 tiveram seus fatos geradores ocorridos em 2011, a fiscalização fez a atualização monetária regressiva para descobrir a parcela atribuível aos juros de mora e também à multa de mora. Identificado o valor do tributo efetivamente quitado, foi feito o lançamento tributário para exigir a diferença, nos termos do artigo 273 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), o qual possui a seguinte redação:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Saliente-se que o §2º desse dispositivo afirma expressamente que a compensação entre os períodos de apuração não afasta a exigibilidade de multa de mora e juros de mora. Entendo que esse dispositivo regulamentar já dá suporte legal suficiente para a exigência tributária. Todavia, o recorrente insiste que o procedimento adotado não possui base legal.

Em seu voto, o Ilustre Relator observou que a matriz legal do artigo 273 do RIR/99 é o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e que esse dispositivo legal, no seu parágrafo 7º, determina a exigibilidade dos juros de mora, mas silencia quanto à multa de mora. Não havendo a determinação legal expressa para que se considere a multa moratória, a proposta trazida ao colegiado foi a exclusão de seus efeitos no cálculo dos tributos exigidos.

Todavia, o colegiado divergiu desse entendimento, considerando que o fato de não haver previsão expressa de exigência da multa de mora no referido artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 não significa que esta não é exigível, devendo-se antes perquirir se há outro dispositivo legal que dê fundamento à exigência. De fato, há tal dispositivo na legislação tributária, a saber, o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, que tem a seguinte redação:

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.

O Ilustre Relator também trouxe à discussão o artigo 138 do CTN, pelo qual a denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração, cujo efeito é a inexistência da multa moratória. Apesar da semelhança entre os institutos da postergação e da denúncia espontânea, o colegiado afastou a equivalência sugerida, pelos motivos a seguir apontados.

A denúncia espontânea só tem o efeito de afastar a multa de mora quando o contribuinte declara espontaneamente o tributo, no caso, devido em 2011, e faz o correspondente pagamento, inclusive de eventuais juros de mora. Na espécie, o contribuinte declarou o tributo como se fosse devido em outro período, ou seja, declarou outro crédito tributário. Apenas a força do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 permite a compensação entre os créditos tributários devido e declarado. Portanto, o contribuinte não declarou o tributo devido e, assim, não houve denúncia espontânea.

Ademais, o contribuinte não pagou espontaneamente os juros de mora. Essa parcela do crédito tributário, inquestionavelmente devida, somente é contemplada pelo método de cálculo utilizado na compensação, resultando em um saldo a pagar que deve ser objeto de lançamento tributário de ofício, o qual, saliente-se, está sendo questionado pelo contribuinte. Portanto, não há que se falar em espontaneidade.

Diante do exposto, o colegiado manteve os efeitos da multa de mora sobre o cálculo adotado na compensação do tributo postergado, nos termos do lançamento tributário atacado.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque