

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

Processo nº 10660.003670/2006-61
Recurso nº 179.575 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.235 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2010
Matéria IRPJ e outro
Recorrente Metagal Ind. e Comércio Ltda
Recorrida 3ª Turma da DRJ/BHE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2006

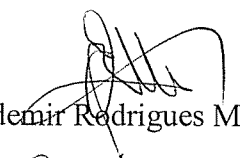
Ementa: **CONCOMITÂNCIA ENTRE OS PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO** – A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto importa renúncia às instâncias administrativas.

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

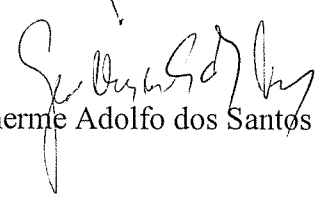
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

 Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, não conhecer das razões do recurso na parte relativa às matérias atinentes à base de cálculo e aos juros moratórios, por concomitância com a instância judicial, vencidos os Conselheiros Régis Magalhães Soares Queiroz e André Almeida Blanco que afastavam concomitância para determinar o retorno dos autos para exame dessas matérias. Na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso com o fito de reduzir as multas isoladas sobre estimativas de IR e CSLL, respectivamente, para R\$ 478.306,72 e R\$ 312.119,67, vencidos os Conselheiros Régis Magalhães Soares Queiroz e Antonio Carlos Guidoni Filho que as afastavam integralmente e o Conselheiro Marcelo Cuba Netto que as mantinham integralmente.





Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.



Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

EDITADO EM: 16 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), André Almeida Blanco (Suplente Convocado), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Regis Magalhães Soares Queiroz, Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente aos anos-calendário de 2001 e 2005, autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido acrescidos de juros e multa proporcional de 75%, bem como multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 168 a 192 e 249 a 271.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

Os autos de infração a folhas 5 a 18 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 8.698.153,91, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROP.	MULTA ISOLADA	TOTAL
<i>Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)</i>	2.748.891,66	1.233.904,25	2.061.668,73	1.664.766,41	7.709.231,05
<i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)</i>	156.318,36	129.947,45	117.238,76	585.418,29	988.922,86

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Auto de infração de IRPJ

O autuante atribui à autuada as infrações adiante enumeradas, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

1. *OMISSÃO DE RECEITAS – Ganho financeiro obtido, conforme demonstrado no termo de verificação fiscal anexo. Data do fato gerador: 31.12.2001. Enquadramento legal: artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 249, inciso II, artigo 251, parágrafo único, artigos 278, 279, 280 e 288, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda 1999 – RIR 1999.*

2. *GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE – SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES – Compensação indevida de prejuízos fiscais conforme demonstrado no termo de verificação fiscal. Data dos fatos geradores: 30.09.2005 e 31.12.2005. Enquadramento legal: artigo 247, artigo 250, inciso III, artigo 251, parágrafo único, artigos 509 e 510, todos do RIR 1990.*

3. *MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL – Multa isolada aplicada sobre a base estimada, referente a 28.02.2001, conforme demonstrado no*

termo de verificação fiscal. Enquadramento legal: artigo 222, artigo 843 e artigo 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR 1999.

Auto de infração de CSLL

1. OMISSÃO DE RECEITAS – Ganho financeiro obtido, conforme demonstrado no termo de verificação fiscal anexo. Data do fato gerador: 31.12.2001. Enquadramento legal: artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988; artigos 19 e 24 da Lei nº 9.249, de 1995; artigo 1º da Lei nº 9.316, de 1996; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 1996; artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e suas reedições.

2. MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL – Multa isolada aplicada sobre a base estimada, referente a 28.02.2001, conforme demonstrado no termo de verificação fiscal. Enquadramento legal: artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 19 a 24 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- *A Metagal adquiriu de Montreal Engenharia S/A R\$ 11.400.000,00 de créditos a título de prejuízos fiscais acumulados de IRPJ, mais R\$ 5.600.000,00, a título de base negativa de CSLL, o que perfaz R\$ 17.000.000,00. O preço pago foi R\$ 1.530.000,00, obtendo-se um ganho financeiro de R\$ 15.470.000,00 na data da efetivação do negócio em 09.02.2001.*

- *A Metagal obteve da Justiça Federal, por meio de liminar em mandado de segurança, autorização para diferir a apuração e o recolhimento do IRPJ e da CSLL relativos ao ganho financeiro em causa. Posteriormente, a Justiça, ao proferir a sentença, tornou sem efeito a liminar e denegou o mandado pleiteado e julgou improcedente o diferimento da apuração e do recolhimento do IRPJ e da CSLL, pois decidiu que já estava configurado o fato gerador de ambos os tributos em 09.02.2001 (docs. a folhas 46 a 53).*

- *Examinando-se a escrituração do contribuinte, constatou-se a falta de registro em contas de resultado do ganho financeiro auferido.*

- *Os R\$ 1.530.000,00 efetivamente pagos, inicialmente registrados em conta do ativo circulante, foram posteriormente transferidos para conta do ativo realizável a longo prazo.*

- *O argumento do contribuinte para não ter reconhecido o ganho financeiro auferido foi estar acobertado por mandado de segurança. Ocorre que, depois de proferida a sentença, o contribuinte não estaria amparado por nenhuma decisão judicial. Até a presente data o processo judicial encontra-se em fase de recurso voluntário no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (fls. 46 a 53 e 70).*



- *Para apurar o crédito tributário, foi efetuada a reconstituição da base de cálculo da CSLL e também do IRPJ referente ao ano-calendário de 2001, na qual da diferença tributável apurada se subtraiu o resultado negativo declarado pelo contribuinte e se compensou até 30% do lucro resultante com resultados negativos de períodos anteriores.*
- *Em virtude da reconstituição do lucro real fez-se necessária também a reconstituição dos prejuízos fiscais compensados nos períodos-base posteriores, do que resultou a apuração de compensações indevidas no terceiro e quarto trimestre de 2005.*
- *Considerando o disposto no artigo 222, parágrafo único, do RIR 1999, e uma vez que a empresa optara pelo recolhimento das estimativas com base em balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 230 do RIR 1999, necessária se faz a reconstituição da base estimada de fevereiro de 2001 para nela computar o ganho financeiro de R\$ 15.470.000,00. Com a reconstituição, apurou-se estimativa mensal de IRPJ a pagar de R\$ 2.219.688,55. Sobre essa quantia faz-se necessário aplicar isoladamente a multa de 75%, conforme determinação do artigo 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR 1999.*
- *O mesmo se diga em relação à CSLL, cuja estimativa relativa a fevereiro de 2001, uma vez reconstituída, revelou uma importância a pagar de R\$ 780.557,72. Sobre esta base estimada necessário se faz também a aplicar isoladamente a multa de 75%, conforme determinação do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

A autuada foi notificada dos lançamentos, pessoalmente, em 15.12.2006. Em 11.01.2007 contestou-os apresentando uma impugnação para o lançamento de IRPJ e outra para o de CSLL, juntadas respectivamente a folhas 168 a 192 e 249 a 271. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

Impugnação do auto de infração de IRPJ

Preliminarmente

- *Nos termos da legislação vigente, o prazo para contestação é de 30 dias. Tendo a autuada sido cientificada em 15.12.2006, uma sexta-feira, o prazo vence em 16.01.2007, do que decorre a manifesta tempestividade da presente impugnação.*

Os verdadeiros fatos e a inocorrência de fato gerador do IRPJ

- *De acordo com o artigo 2º, § 7º, inciso II, § 8º, da Lei nº 9.964, de 2000, o optante pelo Refis poderia liquidar multas de mora ou de ofício e juros moratórios, até mesmo as inscritas em dívida ativa, mediante a compensação com créditos correspondentes a prejuízo fiscal e a base de*



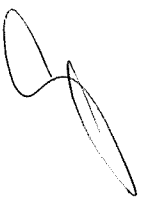
cálculo negativa de CSLL, próprios ou de terceiros, declarados à Receita Federal e calculados à alíquota de 15% e de 8% respectivamente.

- A Metagal, como optante do Refis, no intuito de liquidar parte dos valores incluídos nesse programa, adquiriu de Montreal Engenharia S/A R\$ 76.000.000,00 de prejuízo fiscal acumulado e R\$ 70.000.000,00 de base de cálculo negativa de CSLL. Aplicando a alíquota de 15% e 8%, respectivamente, sobre tais montante, a Metagal se tornou titular de potencial crédito no valor de R\$ 17.000.000,00, apto à liquidação de multa e juros de mora.*
- O uso desse crédito e a apuração conseqüente de ganho na operação (já que a empresa havia pago pelo crédito somente R\$ 1.530.000,00) estão atrelados a duas condições: a) reconhecimento da compra e do direito de uso do crédito pela Receita Federal; b) limitação do uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa aos juros e multas consolidados no Refis.*
- A legislação não reconhece o direito de uso do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de terceiro como crédito para o seu adquirente a não ser para a liquidação de multa e juros no Refis.*
- Não ocorrendo uma ou outra condição, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL adquiridos não terão utilidade, de modo que a compra importaria em claro prejuízo de R\$ 1.530.000,00.*
- É certo que as condições acima, as quais claramente podem ser taxadas de condições suspensivas, não se implementaram até então, não ao menos de modo definitivo, pelo que não se pode falar na ocorrência de fato gerador do IRPJ. Nesse sentido, invocam-se os artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional (CTN).*
- Importa esclarecer a efetiva pendência das condições suspensivas acima apontadas, tanto pela sua natureza quanto pela sua natureza fática. Em que pese a pretensão da Metagal encontrar amparo na Lei nº 9.964, de 2000, a Receita Federal não reconheceu (e ainda não reconhece) o direito de a Metagal valer-se do crédito adquirido. Tal falta de reconhecimento implica clara negativa do crédito e, portanto, clara negativa do ganho financeiro. Se persistir a recusa da SRF no aceite da pretensão da Metagal, esta terá pago R\$ 1.530.000,00 por nada.*
- Portanto, a autuação é até contrária ao posicionamento adotado pela União, que luta insistentemente pelo afastamento do direito de crédito da Metagal.*
- Em 12.02.2001, a Metagal protocolou pedido de utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL adquiridos da Montreal, dando início, perante à DRF/Rio de Janeiro, ao processo nº 13816.000080/2001-40.*

- *A princípio, a SRF reconheceu e registrou automaticamente o crédito. Entretanto, em 20.04.2001 o crédito foi estornado da conta da empresa. Iniciou-se uma longa trajetória durante a qual a Metagal tentou convencer a DRF/Rio de Janeiro do seu direito. Suas tentativas foram em vão e, em 28.05.2003 foi proferido o Parecer Conclusivo nº 114/2003, mediante o qual a fiscalização indeferiu o pedido da Metagal. Inconformada, a empresa impetrou mandado de segurança e em 26.03.2004 obteve liminar, para que fossem re-incluídos na conta Refis os créditos em causa. Em 30.07.2004, obteve sentença favorável na ação, confirmando-se a liminar.*
- *A União interpôs apelação, que em 06.12.2005 foi julgada improcedente. Em 18.08.2006 a União interpôs recurso especial, o qual se acha pendente de julgamento, como se observa de documento anexo. Desde 25.09.2004, em cumprimento do quanto decidido no mandado de segurança, vem sendo creditado na conta Refis da Metagal valor equivalente ao das multas e juros consolidados no programa, observado sempre o limite de R\$ 17.000.000,00. Todavia, é certo que não se pode tomar tal creditamento por definitivo, pois o mandado de segurança ainda não transitou em julgado.*
- *Se o reconhecimento do crédito não é definitivo, não poderá ser tomado como fato gerador do IRPJ, já que este, conforme artigo 116 do CTN, somente se verifica, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.*
- *Veja-se que o reconhecimento do direito de uso do crédito por parte da União é condição suspensiva da apuração do ganho financeiro tributado pelo lançamento impugnado, uma vez que a existência de ganho na operação depende da confirmação do crédito, já que o ganho decorre da diferença entre o valor do crédito reconhecido e utilizado no Refis e o valor pago pela Metagal para a aquisição do crédito.*
- *Partindo-se da premissa de que o crédito em questão apenas tem utilidade no âmbito do Refis, conclui-se que a Metagal somente auferirá ganho financeiro em vindo a ser acatado seu uso para abatimento de multa e juros no Refis; do contrário terá prejuízo de R\$ 1.530.000,00. Se até o momento há resistência da União em aceitar esse uso, não parece adequado que se exija desde já o reconhecimento do ganho aqui comentado.*
- *Não pode a fiscalização valer-se de dois pesos e duas medidas para arrecadar mais, por um lado negando o direito de crédito, e por outro lado sustentando esse direito de crédito para apurar ganho financeiro tributário.*



- *Somente haverá ganho financeiro tributável quando ocorrer o trânsito em julgado da sentença proferida no mandado de segurança que determinou o reconhecimento do crédito.*
- *A legislação apenas admitiu o uso de prejuízos fiscal e base de cálculo negativa de terceiro para a liquidação de juros e multa consolidados no Refis. Assim, o ganho financeiro obtido somente poderá ser medido em função do montante dos juros e multas consolidados em sua conta Refis. Se a empresa não puder utilizar o crédito adquirido, nenhum ganho terá na operação. Não há falar em crédito ou mesmo ganho dissociado do valor efetivamente utilizado nesse programa.*
- *Se assim o é, o ganho da empresa na operação em causa, tendo em vista os atuais registros apresentados pela própria SRF em sua página na Internet, estaria limitado à diferença entre os R\$ 6.584.336,17 de juros e multas amortizados e os R\$ 1.530.000,00 pagos pelo crédito utilizado nessa amortização, ou seja, importaria em apenas R\$ 5.054.336,17, e não nos pretensos R\$ 15.470.000,00 considerados pela fiscalização.*
- *Contudo, desde a data da consolidação da dívida no Refis, a conta da empresa vem sofrendo reiterados ajustes, notadamente acréscimos e decréscimos de dívidas. Esses ajustes interferem diretamente no montante do aproveitamento do crédito, ou seja, interferem diretamente na apuração de seu ganho financeiro.*
- *Veja-se, dos extratos anexos, que o uso dos créditos já oscilou entre R\$ 17.000.000,00 e os atuais R\$ 6.584.336,17. A oscilação explica-se por equívocos de interpretação da declaração Refis, os quais geraram lançamento duplicados de débitos e, ainda, devido a débitos atrelados a processos judiciais nos quais foram realizados depósitos judiciais.*
- *Nesses processos judiciais, a Metagal pleiteou o levantamento dos depósitos para inclusão dos débitos atrelados no Refis. Até hoje, porém, o destino dos depósitos judiciais pende de análise judicial, pelo que a DRF/Varginha optou por excluir da consolidação, por ora, os processos para os quais há pendência de depósitos a levantar ou converter. Se os depósitos forem convertidos em renda da União, haverá liquidação integral dos débitos a eles vinculados e, portanto, não haverá razão para manutenção desses valores no Refis. Já se for autorizado o levantamento, os débitos atrelados deverão ser incluídos no Refis.*
- *Sabendo-se que para os débitos não incluídos na consolidação existem depósitos judiciais vinculados, em tese a partir de agora já não haverá juros e multas a amortizar, visto que a suspensão da exigibilidade da dívida afasta a mora do contribuinte e, conseqüentemente, a aplicação de juros e multa de mora. Assim, em princípio, R\$ 6.584.336,17 será o valor máximo do aproveitamento do crédito adquirido e será também o teto para a apuração do ganho financeiro.*



- *Eventuais ajustes futuros, com acréscimos de dívidas, em regra, deverão dar-se sem a inclusão de multas e juros.*
- *De qualquer forma, ainda que se admita que R\$ 6.584.336,17 seja o valor definitivo, não se deve olvidar que tal número somente veio a ser de conhecimento da empresa em 17.10.2006, após os ajustes finais realizados na conta Refis. Até então a conta Refis apontava montante de juros e multa manifestamente dissociado da realidade, permitindo conclusão indevida quanto a potencial ganho financeiro. Desse modo, não se poderia exigir da empresa, até então, nenhuma tributação sobre o uso do crédito. A conta Refis indicava ganho aparente, contudo, claramente irreal.*
- *Não se pode aceitar que uma situação de aparência traga à empresa a obrigação de proceder à apuração e ao recolhimento de tributos para os quais a lei estabelece a definição do lucro ou do ganho como necessária a sua exigência. A exigência tributária reclama a verificação, no mundo fático, da hipótese abstratamente prevista em lei como necessária e suficiente à incidência do tributo (artigo 114 do CTN). Portanto, não pode ser invocada em face de situações ainda pendentes de confirmação.*
- *Em que pese o certo grau de certeza quanto à extensão do potencial ganho da empresa, o reconhecimento efetivo desse ganho, e a sua tributação, estão atrelados ao trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito de uso do crédito.*
- *Uma vez ajustado o ganho em consideração ao efetivo uso do crédito, não haveria falar em cobrança de imposto para o ano-calendário de 2001, em que foi apurado prejuízo de R\$ 8.218.142,30, valor que é superior ao suposto ganho de R\$ 5.054.336,17 (R\$ 6.584.336,17 menos R\$ 1.530.000,00). Isso implicaria também a anulação da segunda infração (compensação indevida de prejuízo do ano de 2005).*

Compensação indevida de prejuízo fiscal em 2005

- *A segunda infração apontada no auto de infração é decorrência da primeira infração. Ocorre que diante dos fatos e argumentos anteriores, é forçoso concluir que não houve, até então, ganho financeiro a tributar, o que manteve intacto o saldo de prejuízo utilizado pela empresa nos anos subseqüentes a 2005.*
- *Outrossim, demonstrou-se que o ganho financeiro da empresa, se confirmado, não atingirá o valor apurado pelo autuante, pelo que não culminaria em insuficiência de prejuízo para 2005, ainda que fosse computado.*
- *Dada a relação de prejudicialidade entre uma e outra inflação, requer-se desde já que a segunda seja apreciada a partir da conclusão do julgamento da primeira.*



A multa isolada de 75%

- *A aplicação da multa isolada não pode ser admitida.*
- *Primeiro, porque em fevereiro de 2001 ainda não havia sido acatado o pedido da empresa, logo, não havia qualquer certeza quanto à liquidação de multa e juros no Refis com ganho.*
- *Em segundo lugar, porque em fevereiro de 2001 ainda não se sabia a correta consolidação da dívida da empresa no Refis, ou seja, ainda não se fazia possível aferir o parâmetro para apuração de qualquer ganho, de modo que não se sabia o montante de juros e multas que poderiam ser efetivamente liquidados com o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.*
- *Em terceiro lugar, porque a aplicação de multa isolada atrelada ao recolhimento por estimativa, quando já encerrado o exercício, com a apuração do imposto efetivamente devido, perde sua eficácia, já que caberá à fiscalização tão-somente exigir o imposto devido, se for o caso, acompanhado da multa aplicável. Nesse sentido, faz-se bastante clara a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme ementas de acórdãos transcritas na impugnação.*
- *Ademais, a exigência de multa isolada quando já se exige multa sobre o imposto tomado por efetivamente devido ofende o princípio do não-confisco e o da não-propagação das penas, sobre o qual bem dissertou Ricardo Correa Dalla.*
- *A multa pretendida importa em claro bis in idem, visto que incidente sobre o mesmo fato, a saber, a falta de oferecimento à tributação de suposto ganho financeiro. A fiscalização aplicou duas multas: uma pelo não recolhimento do imposto sobre base ajustada no final do exercício, e outra pelo não recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa sobre o mesmo suposto ganho financeiro. Veja-se que ambas as multas são atreladas a um mesmo fato.*
- *Na prática, a fiscalização exige uma multa de 150% sobre as contribuições tidas por não recolhidas, o que, sem dúvida, extrapola o limite do razoável.*
- *Importa que se reconheça a inaplicabilidade da multa, porquanto já fora aplicada outra multa para o suposto não recolhimento do tributo em si.*
- *Por fim, argüi-se a inaplicabilidade da multa em período já atingido pela decadência. A multa recai sobre suposta irregularidade na apuração da base estimada de fevereiro de 2001, logo, o fato ocorrido há mais de cinco anos da data da autuação, que se deu em dezembro de 2006 e já atingido pela decadência (artigo 150, § 4º, do CTN).*
- *Segundo o prescrito no artigo 113, § 1º, do CTN, a penalidade reveste-se de natureza de obrigação principal e,*

como tal, segue as regras decadenciais para a cobrança do tributo. Deve seguir a regra aplicada aos tributos por homologação, já que o recolhimento do IRPJ por base estimada é típica hipótese de lançamento por homologação, em que o contribuinte apura e antecipa o recolhimento do tributo, aguardando posterior homologação fiscal.

Multa de 75% sobre o imposto apurado

- *A multa de 75% sobre o imposto tido por devido pela fiscalização é claramente improcedente, já que, tal qual reconhecido pelo autuante, a falta de recolhimento do tributo exigido, além de encontrar amparo nos artigos 116 e 117 do CTN, também estava amparada em medida judicial (mandado de segurança nº 2004.38.00.044782-6), que somente veio a ser revogada em 05.04.2005.*
- *O mandado de segurança foi impetrado com o único intuito de resguardar a empresa duma autuação. Em momento algum, buscou-se esgotar em si o dever ou não de pagar IRPJ sobre o potencial ganho em causa.*
- *O mandado de segurança foi impetrado em outro cenário, em período em que a conta Refis da empresa apontava um saldo devedor de R\$ 49.556.172,75 e um abatimento de multas e juros por conta do crédito utilizado, ou seja, numa época em que se faziam completamente disformes os apontamentos da conta Refis, dos quais se poderia extrair ganho irreal. O receio de ser tributado por um ganho aparente se fazia maior àquela época.*
- *No mandado de segurança a impugnante defendia que as constantes oscilações em sua conta Refis não lhe permitiriam apurar com segurança eventual ganho financeiro no uso do crédito adquirido. Naquela época o sistema da SRF acusava um ganho aparente de R\$ 15.470.000,00, o qual, após ajustes viria a ser reduzido a R\$ 5.054.336,17. Pergunta-se como aceitar a tributação sobre uma grandeza que a própria SRF admitiu estar equivocada, corrigindo seu sistema para refletir a realidade.*
- *Atualmente o sistema já não acusa uma dívida consolidada de quase R\$ 50.000.000,00 (completamente irreal), mas sim de R\$ 1.665.026,69. Não se pode fechar os olhos à realidade e aos fatos para tributar uma fantasia, um erro de sistema. Não se pode tributar senão o fato gerador, ou seja, o efetivo ganho do contribuinte e, no caso, é mais do que evidente que a Metagal ganhou tão-só R\$ 5.054.336,17, e desde que seja confirmada a sentença obtida no outro mandado de segurança já referido e o fato gerador se tornar definitivo, nos termos dos artigos 116 e 117 do CTN.*
- *É preciso concluir que o mandado de segurança nº 2004.38.044782-6 perdeu o seu objeto, já que os fatos narrados nele já não se compatibilizam com os números*



atuais da conta Refis. De qualquer forma, amparou o direito da empresa, de modo que não há falar em aplicação de multa de 75%, mas, quando muito, de multa de 20%.

Termo inicial de incidência dos juros

- *O pretense ganho tributável objeto de autuação é decorrente do uso do crédito adquirido. Esse uso, contudo, vinha sendo impedido pela SRF e somente com a sentença do mandado de segurança impetrado contra o órgão é que a SRF reconheceu, precariamente, o direito ao abatimento de multa e juros.*
- *Dessa forma, não sendo acatada a argumentação anterior, ao menos deverá ser reconhecido que a apuração desse ganho e a sua tributação apenas se fazem possíveis a partir da prolação da sentença, ou seja, a partir de julho de 2004. Este deve ser, também, o termo inicial dos juros, na hipótese de manutenção da exigência do imposto.*

Pedidos

- *Pede-se que o auto de infração seja totalmente anulado, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo.*
- *Alternativamente, pede-se sua completa revisão, para que:*
 - a) *seja o ganho financeiro limitado a R\$ 5.054.336,17, o qual não renderia imposto a pagar no ano-calendário de 2001 nem importaria em insuficiência do prejuízo fiscal para o de 2005;*
 - b) *seja afastada a multa isolada de 75% e também a multa de 75% sobre o imposto apurado;*
 - c) *seja revisto o termo inicial dos juros, adotando-se a data de julho de 2004.*

Impugnação do auto de infração de CSLL

A impugnação do auto de infração de CSLL apresenta conteúdo idêntico ao da impugnação do auto de infração de IRPJ, salvo por esta conter um item de contestação a mais que diz respeito também a uma irregularidade que só foi imputada pelo lançamento de IRPJ, a saber, a glosa de compensações de prejuízos fiscais relativas ao ano-calendário de 2005. No mais não acrescenta nenhuma objeção, argumento ou pleito que já não conste de sua congênere. Por isso, deixamos de resumir ao seu conteúdo e reportamo-nos ao resumo anterior.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 340 a 362) deu provimento parcial para reduzir, em razão de retroatividade benigna, o percentual das multas isoladas de 75% para 50%. Quanto ao mais, manteve a aplicação da multa proporcional uma vez que a medida judicial não tinha o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, bem como deixou de tomar conhecimento das demais matérias em razão de concomitância com o feito judicial.

Em relação às matérias não conhecidas, vale destacar os seguintes trechos do voto condutor, que compõem o cerne dos fundamentos:

Veja-se que, ao proferir a sentença no mandado de segurança (único provimento judicial que se acha produzindo efeitos, desde a lavratura do auto de infração e até o momento), o Juiz pronunciou-se categoricamente sobre as questões suscitadas pela impugnante. Ele denegou o mandado requerido pela impetrante, por entender que o ganho financeiro ocorreu no momento em que houve a aquisição do crédito, ou seja, em fevereiro de 2001; que a quantia tributável é igual à diferença entre o que por foi pago pelo crédito e o seu valor nominal, isto é, R\$ 17.000.000,00; e que é indiferente para a sua tributação se e como seria usado posteriormente. As passagens adiante extraídas da sentença e transcritas literalmente expõem o âmbito do litígio judicial e o alcance da decisão proferida.

(...)

*Por sua vez, os trechos adiante extraídos do recurso de apelação interposto da sentença igualmente demonstram que as questões suscitadas pela impugnação concernentes à caracterização do fato gerador, ao seu aspecto temporal e à **definição da base tributária se acham submetidas ao Judiciário.** (meu negrito)*

(...)

Da mesma forma, é questão subordinada ao que se resolver no processo judicial a definição do termo inicial dos juros moratórios exigidos pelo lançamento de ofício, uma vez que os juros só passam a ser devidos caso o tributo não seja pago dentro do mês de vencimento da obrigação, e o vencimento, por sua vez, é fixado em função da data do fato gerador, ou seja, definida a data do fato gerador, define-se também, por dependência, o termo inicial de eventuais juros moratórios.

(...)

Similarmente, a disputa em torno da exigência fiscal de IRPJ relativa ao ano-calendário de 2005 decorrente da compensação indevida de prejuízos fiscais também se subordina ao que for decidido em definitivo no processo judicial. Essa exigência é consequência do aumento do lucro real e da base de cálculo da CSLL provocado pelo acréscimo do ganho financeiro resultante da aquisição dos créditos. A impugnante não suscita nenhum argumento específico quanto à exigência, mas limita-se a alegar que, sendo indevido o lançamento das exigências referentes ao ganho financeiro, ou sendo este inferior ao apurado pelo autuante, não haveria compensação indevida de prejuízo fiscal. Em outras palavras, somente se acatados os argumentos da impugnante relativos à primeira infração constante de ambos os lançamentos é que se poderia acatar também a impugnação desta outra exigência. Como os argumentos relativos à primeira infração constituem matéria submetidas à apreciação do Poder Judiciário, cumpre considerar também que a matéria relativa à compensação indevida de prejuízos se acha na mesma situação, ainda que indiretamente.



DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 369 a 394, no qual aduz as razões que se seguem.

Em relação à fixação da base de cálculo, afirma que “a extensão da base de cálculo do imposto [...] não foi diretamente discutida naquela ação judicial, pelo que não há qualquer óbice à apreciação da defesa nesse tocante”. Essa base deve ser aferida nos termos já apresentados na impugnação. Desse modo, em razão do erro na definição da base de cálculo, a autuação deve ser cancelada ou, alternativamente, seu valor deve ser revisado. Por via de consequência, deve ser revisada a autuação relativa a 2005, pois se esteia na recomposição de prejuízos no período.

Quanto aos juros, a “autuação também trouxe outros elementos não previstos na ocasião da impetração do Mandado de Segurança [...], quais sejam a data do suposto fato gerador do IRPJ e, conseqüentemente, do termo inicial dos juros moratórios e aplicação de multa isolada”. No entender da defesa, como, só a partir de 2004 por força de ordem judicial a Receita Federal reconheceu a utilidade de dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, não se poderia falar em mora entre 2001 e 2004.

No tocante à multa isolada, reitera as mesmas razões já adotadas quanto à fixação de juros, ou seja, que em 2001 não teria esse dever em razão de não ter havido o reconhecimento pela Receita Federal de seu direito de abater os prejuízos e bases negativas adquiridos. Ademais, aduz a tese da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como não ser devida concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido em definitivo.

É o relatório do essencial.



Voto

Conselheiro Relator, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Da base de cálculo

Em diversas partes da sentença, podemos claramente inferir que a autoridade judicial adotou, como premissa de julgamento, o ganho relativo à diferença entre R\$ 17.000.000,00 e R\$ 1.530.000,00, ou seja, R\$ 15.470.000,00, que corresponde exatamente à base da autuação. Abaixo transcrevo um dos trechos:

Ora, se por disponibilidade jurídica se deve entender a renda resultante do produto do capital (art. 43, I, primeira parte), não é preciso muito perquirir para se constatar que, no momento em que foi consumado o negócio entabulado entre a requerente e a empresa Montreal Engenharia S/A, onde, pagando a quantia de R\$ 1.530.000,00, adquiriram-se créditos no montante de R\$ 17.000.000,00, restou configurado o mandamento legal que prevê a obrigação de ser recolhido o imposto sobre a renda, visto que, sem dúvidas, houve substancial ganho de capital. A destinação que se dará ao crédito adquirido em nada interfere na caracterização do fato gerador do IRPJ, pois este independe daquela.

Não podemos, porém, perder de vista que tais trechos fazem parte da fundamentação, a qual não tem o condão de propagar efeitos para fora do processo e, dessa sorte, não compõe o conteúdo passível de ser concomitante com o objeto do feito administrativo.

Por exemplo, uma sentença, cuja parte dispositiva determine a emissão de certidão negativa sob o fundamento de, no entender do juízo, a exigibilidade do crédito tributário estar suspensa não tem o condão de suspender a exigibilidade. Nesse caso, a autoridade administrativa competente para emitir o documento deve fazê-lo, mas o agente incumbido da cobrança deve nela prosseguir sob pena de prescrever o direito do Fisco.

A parte da decisão que propaga efeitos é a dispositiva, a qual se limitou a julgar “improcedente o pleito exordial para denegar a segurança pretendida”.

É fundamental que o sentido da parte dispositiva seja erigido a partir do pedido, o qual, juntamente com a causa de pedir, constituem o objeto do feito judicial.

Haverá concomitância entre o processo administrativo e o judicial apenas se ambos (o pedido e a causa) forem idênticos e, nesse caso, os fundamentos da decisão podem ser indicativos do sentido dado pela autoridade judicial à inicial apresentada pela parte, mas jamais devem ser isoladamente considerados.

Tecidos esses comentários de que é possível à autoridade judicial manifestar-se acerca do critério quantitativo nos fundamentos da decisão com o fito de decidir apenas

sobre o critério temporal da tributação e, com isso, a discussão acerca da fixação da base de cálculo não compor a matéria em litígio, entendemos que não foi o ocorrido em relação à presente refrega e, desse modo, comungamos da mesma posição adotada pela autoridade julgadora administrativa de primeiro grau. Seguem-se as razões.

O impetrante pede: (i) “para que seja afastada a cobrança de IR/CSSL sobre o **aparente ganho**” (meu negrito) e (ii) “para que seja confirmada em definitivo a medida liminar que espera seja deferida e, com isso, seja assegurado à Impetrante o direito de somente vir a apurar e recolher o IR e a CSSL sobre o **eventual ganho**” (meu negrito).

Não me restam dúvidas de que o pleito é dirigido não só ao aspecto temporal da hipótese de incidência, mas também à fixação do direito aplicável para aferição da base de cálculo. Como o direito alegado no recurso (e na impugnação) é exatamente o mesmo da medida judicial, há coincidência no pedido e na causa de pedir dos feitos judicial e administrativo. Pede-se não só a postergação do marco temporal do fato gerador, mas também que o cálculo seja realizado sobre o ganho apurado com o efetivo e definitivo abatimento dos juros e multas incorporados ao REFIS.

A fixação da base de cálculo não foi discutida apenas como fundamento para pedido relativo ao marco temporal da tributação, mas foi diretamente pedida.

Desse modo, meu entendimento se coaduna com o da instância inferior, o que implica a aplicação da Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Da autuação de 2005

Como o lançamento relativo aos períodos de 2005 se esteia na autuação de 2001 e não há qualquer questão a ela específica que tenha sido suscitada pela defesa, uma vez mantida a autuação de 2001, deve prevalecer também a de 2005.

Dos juros

No tocante aos juros, todos os argumentos da defesa buscam indiretamente reabrir a discussão acerca do momento da ocorrência do fato gerador. No seu entender, uma vez que foi inicialmente impedida pelo próprio Fisco de utilizar os prejuízos para compensar juros e multas no REFIS, não poderia agora lhe serem imputados acréscimos moratórios desde a aquisição dos prejuízos e bases negativas.

Pois bem, como asseverado pela Delegacia de Julgamento, os juros são devidos em função tão-só da data do fato gerador, a qual está sob o crivo judicial. Os argumentos trazidos pela parte não podem alterar o termo inicial do fluxo moratório sem passar pelo marco temporal do fato gerador. Em outras palavras, o aduzido pela defesa é diretamente pertinente ao tempo do fato gerador e só indiretamente à fixação do prazo para pagar. Não se trata de questão capaz de interferir na mora sem modificar a data do fato gerador, como ocorre, por exemplo, no caso de suspensão da exigibilidade por meio de depósito.



Desta feita, o critério de fixação dos juros deve ser mantido.

Da multa isolada

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não



fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida.

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional. Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72



Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

O mesmo fundamento deve ser aplicado para a estimativa de CSLL:

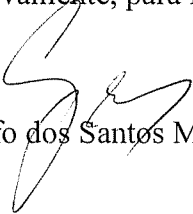
Base estimada remanescente (R\$ 8.672.863,50 – R\$ 1.736.870,86):
R\$ 6.935.992,64

Estimativa remanescente (R\$ 6.935.992,64 x 9%): R\$ 624.239,34

Multa isolada mantida (R\$ 624.239,34 x 50%): R\$ 312.119,67

Multa isolada excluída (R\$ 390.278,86 – R\$ 312.119,67): R\$ 78.159,19

Por todo o exposto, voto para não conhecer das razões do recurso relativas às matérias atinentes a base de cálculo e juros moratórios por concomitância, e para dar provimento parcial ao recurso voluntário com o fito de reduzir as multas isoladas sobre estimativas de IR e CSLL, respectivamente, para R\$ 478.306,72 e R\$ 312.119,67.


Guilherme Adolfo dos Santos Mendes



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

PROCESSO : 10660.003670/2006-61

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada nos despachos supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 16 de dezembro de 2010.


Maria Conceição de Sousa Rodrigues
Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.