



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 10680.010104/2005-97
Recurso nº 153.673 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex.: 2001
Acórdão nº 107-09.518
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente PARANASA ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 2000

**IRPJ E CSLL - DESÁGIO OBTIDO NA COMPRA DE
PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE
TERCEIROS PARA UTILIZAÇÃO NO REFIS - VALOR DO
GANHO - MOMENTO DO RECONHECIMENTO**

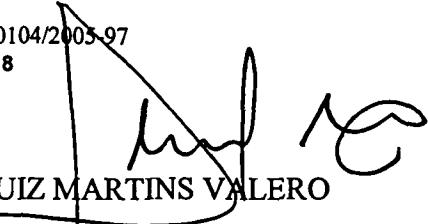
Tributa-se no momento em que produz os efeitos que lhe são próprios e específicos (redução de acréscimos legais na consolidação dos débito incluídos no REFIS), o deságio obtido na aquisição de prejuízos fiscais de terceiros. O valor tributável é o efetivamente utilizado na redução dos débitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARANASA ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir o valor tributável para R\$ 2.740.772,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima que mantinha integralmente o lançamento de IRPJ e CSLL e Hugo Correia Sotero, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Marcos Shiguelo Takata que davam provimento integral ao recurso. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para afastar a exigência de PIS e COFINS.

MARcos VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


LUIZ MARTINS VALERO

Relator

Formalizado em: 18 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente Convocado) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausentes, justificadamente as Conselheiras Silvia Bessa Ribeiro Biar e Silvana Rescigno Guerra Barreto (Suplente Convocada).

Relatório

Contra a recorrente, nos autos identificada, foram lavrados autos de infração (fls. 3/15), para exigência de crédito tributário, cuja totalidade alcança R\$ 2.919.917,19.

Do Termo de Verificação às fls. 20/25, depreende-se que a autoridade fiscalizadora acusa a fiscalizada de não submeteu à tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) o ganho representado por deságio obtido na aquisição de terceiros de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, utilizados no âmbito do REFIS, no ano-calendário de 2000.

Os prejuízos adquiridos foram utilizados como direito creditório para liquidar multas e juros relativos a débitos incluídos naquele programa de parcelamento, em montante superior ao pago às empresas cedentes. O ganho estaria na diferença entre os valores utilizados no REFIS e o preço pago pelos prejuízos e bases negativas adquiridos.

Entendeu a fiscalização que o ganho obtido representa receita e, como tal, sujeita também à incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

Foram lançadas também as contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, bem como, em processos à parte, Multas Isoladas incidentes sobre as diferenças de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, majoradas em virtude da inclusão dos ganhos nas bases de cálculo das antecipações mensais.

Fundamentação legal às fls 3/19, a saber:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ: ARTS. 244, 248, 251 e parágrafo único, 277 e 288 do Decreto nº 3.000/1999;

- Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS: arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07, de 7/09/1970, art. 2º, I, art. 8º, I, art. 9º da Lei nº 9.715/98, arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98;



- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS: art. 1º da LC nº 70/91, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98, alterado pelas Medidas Provisórias nº 1.807 e 1.858/99 e suas reedições;

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido –CSLL: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

No Termo de Verificação Fiscal a fiscalização detalha a apuração, nos seguintes termos, em síntese:

- Os direitos de créditos referentes à importância de R\$ 141.996,69 foram adquiridos da empresa “Calcinação Serra do Corumbá Ltda.” sem nenhum custo.

- Nos termos do “Contrato de Compra e Venda de Prejuízo Fiscal” (fls. 57/58) celebrado em 29/08/2000, os direitos de créditos no importe de R\$ 750.000,00 foram adquiridos da empresa Ilab Ltda., pelo custo de R\$ 60.000,00.

- Com relação ao “Contrato de Compra e Venda de Prejuízo Fiscal” (fls. 59/61), celebrado em 31/08/2000, os direitos creditórios no valor de R\$ 2.350.000,00 foram adquiridos da empresa Tratenge Ltda., pelo custo de R\$ 117.500,00,

- Foram apresentados pelo fiscalizado “Pedidos de Utilização de Créditos de Terceiros decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas” para liquidação de multas e juros constantes no REFIS, de acordo com a Lei nº 9.964/00, art. 2º, § 7º, II e § 8º, conforme se verifica nos documentos de fls. 33/35.

- Referidos créditos foram informados, em 31/08/2000, na “Declaração do REFIS” de fls. 36 a 37.

- Foram confirmados direitos aos créditos no valor de R\$ 3.241.996,37, após as devidas análises, constantes dos “Despachos Decisórios de processos Administrativos” (fls. 38/42) e; considerando a “Sentença de Processo de Mandado de Segurança” (fls. 43 a 46).

- Por intermédio dos “Extratos da Conta REFIS” e “Demonstrativos de Créditos do REFIS” (fls. 47 a 56), a fiscalização constatou “variações com registros de créditos, estornos, revalidação e volta dos registros de Créditos estornados; com os consequentes reflexos nos valores de Créditos compensados ou utilizados na liquidação dos Débitos consolidados”. Constatou ainda que prevaleceu no final a igualdade dos créditos confirmados em 2.000 e 2005.

Impugnação

Cientificada do auto de infração em 27/07/2005, fls. 03, a fiscalizada apresentou impugnação de fls. 87/139, em 26/08/2005, acompanhada de documentos constantes dos anexos I e II, deduzindo os seguintes argumentos:

- Inicialmente, requereu que a peça impugnativa fosse apreciada também em relação aos lançamentos reflexos, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, tendo em mente que os efeitos da decisão em relação ao IRPJ estendem-se aos demais lançamentos reflexos e são similares, as razões de fato e de direito a serem aduzidas.

- Teceu comentários acerca do procedimento de compra e compensação dos “Créditos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa de CSLL”, tudo em conformidade com a IN 44/2000.

- Discorreu sobre o programa do REFIS e sustentou que dentro do ano de 2000 não se deu a consolidação das dívidas e por óbvio não se confirmou a plena adequação das compensações aos ditames legais e o direito à redução dos encargos.

- Contrariou assertiva da autoridade fiscalizadora, argumentando que “o direito da Impugnante à compensação de multas e juros com créditos adquiridos das sociedades ILAB Ltda., Tratenge Ltda. e Calcinação Serra do Corumbá Ltda., reclama expressa autorização da Receita Federal, não podendo, por tal, ter se originado em junho e agosto de 2000, quando da mera cessão desses.”

- Salientou que a legislação que pertine à compensação de tributos administrados pela SRF, esclarece que a compensação de multas e juros constantes do REFIS carece de expressa anuência das autoridades fiscais. Citou que o art. 74 s Lei nº 9.430/96 em sua redação original, condicionava a compensação à autorização da SRF, por intermédio de requerimento do contribuinte, e que, por impossibilidade de operacionalizar, fora decidido aceitar todos os pedidos de compensação ainda que pendentes de análise (Lei nº 10.637/02), sujeitando-a a posterior homologação.

- Afirmou que as mencionadas cessões de créditos não lhe trouxeram ganho, tendo em vista que não ocorrida a condição para compensação dos créditos mencionadas na lei do REFIS, não cumprirão a sua finalidade. Desta forma, aduziu que teve somente dispêndios com a aquisição dos mencionados créditos.

- Requeru que todos os lançamentos fossem cancelados, com extinção dos respectivos créditos tributários, ante a inexistência de ganho no mês de agosto de 2000, decorrente da compensação de multas e juros computados no REFIS com créditos cedidos por terceiros.

- Argumentou que o direito de crédito proveniente de terceiros está incontestavelmente condicionado à prévia análise e autorização da Delegacia da Receita Federal e que somente em 2002, 2003 e 2005, os créditos obtidos pela Impugnante junto a terceiros foram acatados pelo Fisco como passíveis de compensação com multas e juros computados no débito consolidado no REFIS.

- Ademais, aduziu que o direito de crédito ocorreu em 2002, no importe de R\$ 750.000,00, R\$ 1.241.996,39 em 2003 e R\$ 1.000.000,00 em 2005 (por força de decisão judicial), aliás, ressalta que outra prova de que o crédito não se encontrava líquido e certo é o fato de a Impugnante ao ter os seus créditos glosados ter sido obrigada a manejá-los junto a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária de Goiânia/GO, em 03/12/2003, o Mandado de Segurança nº 2003.35.00020845-6, que tinha como objeto afastar a decisão proferida em âmbito administrativo e assegurar o direito à redução de multas e juros incluídos no REFIS, a partir da totalidade de créditos cedidos pela empresa Tratenge Ltda.

- Chegou à conclusão que somente nos retro mencionados anos a receita corresponde ao direito de crédito, então reconhecido, deve ser apropriada; antes era mera expectativa de direito. Citou legislação, jurisprudência e doutrina e descreveu todo o

procedimento necessário para a utilização dos créditos adquiridos, destacando que a legislação (art. 1º da IN nº 44, de 2000) condiciona a compensação pretendida à prévia solicitação de sua aprovação, tanto que cedente e cessionário devem realizar o “pedido” (“pedidos de utilização de créditos de terceiros decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas”).

- Argüiu, ainda, que a receita para ser reconhecida na escrita contábil, demanda a inexistência de qualquer reserva ou condição e que expectativa de um direito ou o negócio jurídico vinculado a uma condição suspensiva não ensejam o reconhecimento do direito em si, nem o cômputo da respectiva receita. Reitera que, condicionado o direito da impugnante aos créditos cedidos por terceiros à autorização da Delegacia da Receita Federal é inquestionável que o registro da correspondente receita ficou pendente desta homologação.

- Asseverou que a doutrina e jurisprudência rejeitam a tributação das variações monetárias e cambiais como se receitas fossem, visto que se está diante de condição que impede o pronto reconhecimento do direito do contribuinte, ou seja, a inflação futura ou o valor da moeda na liquidação da obrigação ou recebimento das quantias.

- Argumentou que, de acordo com o art. 43 do CTN, os ganhos só devem ser alvo de incidência do IRPJ e CSLL quando se deu efetivo reconhecimento, ou seja, quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

No item “Do cálculo a maior do pretenso lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL – da inobservância do princípio da competência na apuração do suposto ganho - alega violação aos arts. 150, I, da CF, arts. 3º, 9º, I, 44, 97, IV e 142, todos do CTN, art, 2º da Lei nº 7.689/88 e 247, caput e § 1º e 274, caput e § 1º do RIR/1999 e no item “Do cálculo a maior da pretensa receita tributável pelas contribuições ao PIS e COFINS” – alega violação aos arts. 150, I, da CF, 3º, 9º, I, 97, IV e 142 do CTN, e 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Asseverou que o trabalho fiscal se afastou do princípio contábil da competência e se lastreou em errôneos valores de compensação.

Argüiu que as receitas devem figurar na escrituração comercial no exercício em que se constatar a entrada líquida do ativo e os custos e despesas, ainda que não pagos, são registrados no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas. Citou jurisprudência administrativa.

De outro norte, em se entendendo que a impugnante no período-base de 2000, deveria ter registrado a receita decorrente dos ganhos tidos como auferidos na compensação de multas e juros incluídos no REFIS, também deveriam os agentes fiscalizadores computar, não apenas o custo de aquisição do crédito, como também as despesas de multas e juros que deveriam ser contabilizadas em 31/12/00.

Afirmou que os ganhos da impugnante com os créditos que lhes foram cedidos deveria se limitar ao importe efetivamente por ela aplicado na redução de multas e juros no REFIS, no montante de R\$ 2.918.272, tendo em vista que a quantia cedida não tem qualquer utilidade, além do valor passível de compensação.

Assegurou a inexistência de infração, bem como que a imputação das multas isoladas com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, somente se dá quando o contribuinte deixa de recolher as antecipações devidas a título de IRPJ e CSLL ao longo do

ano-calendário. Na espécie, como já demonstrado, os ganhos decorrentes da compensação de encargos embutidos no REFIS não devem ser registrados na competência de agosto de 2000, porem no momento em que se deu o reconhecimento dos ditos créditos, pela DRF, ou seja, em 2002, 2003 e 2005, concluindo que o procedimento administrativo atenta contra o princípio da legalidade.

Argüiu, a teor do art. 142 do CTN, o lançamento fiscal é vinculado e que autoridade administrativa deverá aplicar a penalidade cabível, eis que a impugnante não pode ser duplamente punida pela mesma falta gerada: deixar de recolher IRPJ e CSLL;

Invocou a não observância do princípio da proporcionalidade estatuído na Constituição Federal, eis que o ordenamento jurídico não alcança o excesso na imputação de penalidades, citando doutrina e jurisprudência.

Argüiu que o intuito da aplicação da multa preconizada no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 foi coibir a falta de recolhimento das antecipações de CSLL e IRPJ, objetivo que coincide com a exigência da multa predicada no inciso I da mesma disposição legal; não havendo liquidação das antecipações e também do saldo final, apenas a imputação da multa de ofício é cabível, sob pena de serem as multas aplicadas consideradas confiscatórias e afrontadoras do patrimônio da impugnante, eis que superam os tributos supostamente devidos.

Concluiu que, como já demonstrado, os ganhos obtidos por força da cessão de créditos não alcançaram o montante indicado pela autoridade fiscalizadora de R\$ 3.064.496,39 mas R\$ 335.009,49, não há que se falar em IRPJ e CSLL a recolher a título de estimativa, na competência agosto de 2000, eis que ocorridos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, a teor do art. 35, § 2º da Lei nº 8.981/95 e 2º da Lei nº 9.430/96,

Requeru o deferimento de produção de prova pericial para se chegar a verdade material e demonstrar o seu direito à reformulação das bases de cálculo dos lançamentos apurados pelos agentes fiscais, indicando, para tanto, assistente de perícia e formulando quesitos a serem respondidos.

Ao final pleiteou: (i) em relação aos lançamentos matriz de IRPJ e reflexos, que sejam cancelados, com extinção dos respectivos créditos, diante da inexistência de ganho no mês de agosto de 2000, decorrente da compensação de multas e juros computados no REFIS com créditos cedidos por terceiros; (ii) alternativamente, requereu que os créditos fossem aferidos em observância às prescrições legais de regência, para que as exações incidam sobre o montante dos créditos efetivamente aplicados na compensação dos aludidos encargos, bem como para que, no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sejam deduzidas as despesas com multas e juros que, embora devidas e plenamente demonstradas, não foram registradas contabilmente no ano de 2000; (iii) pleiteia prova pericial; (iv) no tocante aos lançamentos de multas isoladas, requer seja declarado nulo o lançamento ou seja, afastada a cobrança das penalidades isoladas, exigidas concomitantemente com a multa de ofício ou mesmo que sejam as multas canceladas, haja vista que no mês de agosto de 2000, ao computar os efetivos ganhos ditos como percebidos pela impugnante, mantém-se prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas de CSLL.

Por fim, a recorrente juntou documentos, organizados nos anexos I e II.

Decisão DRJ

Submetida à apreciação da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, em sessão de 06 de abril de 2006, a impugnação acima sintetizada não obteve êxito, uma vez que a referida Turma, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Formalizada no Acórdão DRJ/BHE nº 10.769, de Fls. 156/173, a decisão de 1ª instância contou com os seguintes fundamentos:

De inicio, rechaçaram as argumentações da recorrente quanto à constitucionalidade de atos legais, sendo tal matéria privativa do Poder Judiciário, ultrapassando os limites da competência administrativa;

Argumentaram que a jurisprudência não vincula a Administração Pública Federal, produzindo efeitos somente em relação à partes integrantes do processo;

Indeferiram o pedido de perícia, sob o argumento que desnecessária para o deslinde da questão, tendo em vista que os documentos comprobatórios estão nos autos;

No mérito, discorreu o relator que numa permuta de ativos (o que ocorreu no caso dos autos), apurará ganho aquele que receber bem ou direito de valor superior ao custo de aquisição do que der em troca. A recorrente, neste caso, desde que adquiriu de terceiros prejuízo e a base de cálculo negativa passou a ter em seu ativo um direito. Quando formalizado o pedido de utilização do valor dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL para adimplir a dívida, ocorre permuta de ativos, o que caracteriza o ganho, tendo em vista que no REFIS passou a contar com crédito para quitar o débito de multas e juros e os referidos prejuízos devem ser baixados, da escrituração do cedente ou do cessionário, mesmo que não venha a ocorrer a homologação e o débito que se pretende quitar seja restabelecido;

Argumentaram que nos autos o fato gerador ocorreu no momento em que a recorrente manifestou a pretensão em utilizar os créditos, sendo insustentável a assertiva da recorrente de que não se realiza o fato gerador enquanto não se deferir, de forma expressa, os pedidos de utilização dos créditos (apresentados pela recorrente em junho e agosto de 2000);

Citaram a Lei nº 9.964/00, e o Decreto nº 3.431/00, com o fim de motivar a decisão;

Aduziram que, embora as normas regulamentadoras do REFIS exijam a instauração de processo administrativo apartado para tramitar a pretensão de utilizar os prejuízos e as bases de cálculo negativas para quitar multas e juros, o crédito e os efeitos de liquidação do pedido ocorrem imediatamente, logo que o pleito é apresentado. Continuaram, afirmando que de acordo com o § 3º do art. 7º do Decreto nº 3.431/00, somente se constatada futuramente a ilegitimidade do crédito ou incorreções no seu valor, é que o pedido poderá sofrer parcial ou total indeferimento, restabelecido, desta forma, o valor das multas e juros quitados indevidamente. Ademais, o art. 16 do referido Decreto estabelece que considera-se definitiva a quitação de multas e juros ainda que o contribuinte seja excluído do REFIS, ressalvando-se se a exclusão decorrer do emprego de valores inexistentes.

Citaram, ainda, com o intuito de reforçarem o argumento acima, a Resolução CG/Refis nº 04, de 2000.

De acordo com os argumentos retro deduzidos, concluíram que os pedidos ora em discussão proporcionaram a disponibilização dos créditos e produziram efeitos de liquidação, configurando-se, assim, o fato gerador – ganho – ainda que pendentes as apreciações correlatas.

Ademais, sustentaram que “a circunstância de ser o pedido passível de indeferimento, ainda que acrescente incerteza à operação” e lhe aporte uma condição, não obstrui a ocorrência do fato gerador. Assim, o adquirente do crédito assume o risco do indeferimento, sendo a assunção de riscos de perda inerente a atividade empresarial, o que não pode constituir pretexto para o contribuinte se furtar do cumprimento de suas obrigações, salvo de houver disposição legal em contrário.

Arremataram a assertiva, citando o art. 116 e 117 do CTN, ou seja, não se falando em suspensão dos efeitos liquidatórios e verificando que se produziram desde a formalização do pedido de sua utilização, não se faz necessário para a caracterização do fato gerador que houvesse manifestação expressa da autoridade tributária a respeito. Desta forma, “ocorrendo o fato gerador no momento em que a autuada manifestou a sua pretensão de utilizar os créditos, a sua quantificação se dá pelo valor que foi oferecido subtraído do valor de aquisição”.

Sobre o dever do fiscal em computar as despesas de multas e juros que deixaram de ser contabilizadas em 31/12/2000, indicando o montante de R\$ 2.405.764,09, entenderam que esse entendimento não pode prevalecer, tendo em vista tal discussão ser alheia ao objeto dos autos.

Esclareceram, por fim, que qualquer ajuste que vislumbre diminuir a base de cálculo do tributo, deve constar de lei, e que no caso em apreço, não havia previsão legal para reconhecimento de ofício como dedução valores que não foram contabilizados.

Recurso Voluntário

Irresignada com a solução constante do Acórdão acima resumido, do qual foi cientificada em 22/06/2006, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 179/244, interposto em 24/07/06.

Em sua peça recursal pretende a recorrente reformar a decisão de 1^a instância, ratificando, as razões apresentadas na impugnação, acrescidas dos seguintes argumentos:

Preliminamente: Argüiram nulidade da decisão exarada – ausência de apreciação de todos os argumentos e pedidos da peça impugnatória – cerceamento de defesa, tendo em vista que em peça impugnatória, protestou, que acaso não se enveredasse pela improcedência, que o julgador *a quo*, reduzisse as bases de cálculo das exações, à diferença entre os dispêndios havidos com a aquisição dos créditos de terceiros e os montantes efetivamente compensados com multas e juros incluídos no REFIS. Entretanto, alerta neste momento que os julgadores *a quo* não enfrentaram o requerimento, o que vicia de nulidade a decisão, por força do art. 59, II, do Decreto N° 70.235/72. Citam jurisprudência a respeito.

Citaram jurisprudência administrativa no sentido de que a compensação de multas e juros preconizada na Lei nº 9.964/2000, encontra-se vinculada à previa averiguação de atendimento à mencionada norma, não podendo os fiscais se afastarem dos seus ditames.

Acrescentaram que a citada Resolução 19/2001 que jamais deixou de ser aplicada pelas autoridades fiscais, trazendo incerteza ao direito de compensação de créditos cedidos por terceiros, foi revogada em 01/12/2005. Por assim ser, reputaram evidente que o direito da recorrente à compensação de multas e juros com créditos cedidos, sempre necessitou de expressa autorização da Delegacia da Receita Federal, na podendo ter se originado em junho e agosto de 2000, no ato da cessão.

Insurge-se contra a decisão, no que tange a irretratabilidade da cessão de créditos acertada entre a recorrente e os cedentes, no momento em que contratada, configurar-se iam o direito a dedução de multas e juros e o ganho de capital alvo da tributação;

Ademais, considera míope a hermenêutica do art. 16 do Decreto nº 3.431/2000 pelo órgão julgador administrativo, tendo em vista que o que se pretende no mencionado artigo é assegurar ao contribuinte, que uma vez deferida pelo Fisco a compensação de multas e juros com créditos próprios ou de terceiros, ela não mais poderá ser desfeita, podendo este se considerar definitivamente desonerado do ônus de quitar tais encargos, mesmo que excluído do Refis;

Rechaça as interpretações dos julgadores da Delegacia da Receita Federal ditas equívocas acerca do REFIS, e aduzem que “a própria Delegacia de Julgamento não tem dúvidas de que o fato do pedido de compensação ser passível de indeferimento, acrescenta “incerteza à operação e a torna condicional”.

Reputa como fundamental o encontro de contas proposto em impugnação para se aferir o eventual ganho havido, em homenagem ao princípio contábil da competência e à jurisprudência.

Aduz que restou incontestável que a recorrente deixou de computar nos saldos passivos a totalidade dos montantes correspondentes às multas e juros que foram alvo da compensação em tela, em respeito ao princípio da verdade material esses valores não de ser considerados na apuração do lucro tributável no ano-base de 2000, caso se entenda que se deu o deságio neste período.

Argumenta que, em se entendendo que os ganhos ocorreram no ano de 2000, deverão ser aferidos sobre R\$ 2.740.773,58;

Ademais, argüi nulidade da decisão, tendo em vista que os julgadores se esquivaram da assertiva da recorrente no sentido de que caso se entenda pela legitimidade da imputação de multas isoladas pelo não recolhimento, que as penalidades sejam canceladas, eis que no mês de agosto de 2000, ao se computar os créditos cuja compensação foi deferida pelas autoridades administrativas e os efetivos ganhos ditos como percebidos, mantém-se os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, que nos termos do art. 35, caput, e § 2º da Lei nº 8.981/95, a desonera do pagamento das mencionadas participações;

Requer a redução das multas isoladas, por força do art. 106, II “c” do CTN;

Ao final pleiteia: (i) em relação aos lançamentos matriz de IRPJ e reflexos, seja declarada a nulidade do decisório procedente da Delegacia de Julgamento, devolvendo-lhe o feito para novo julgamento, uma vez que aquele ilustre órgão não emitiu expresso pronunciamento sobre as razões e pedido inscritos na impugnação apresentada, que não

acolheu a nulidade, (ii) diante da incorrencia da receita apontada pelos agentes fiscais no mês de agosto de 2000, seja cancelado o lançamento que pretende a imputação de sanções por ausência de recolhimento das antecipações mensais; (iii) no tocante aos lançamentos de multas isoladas, requer sejam canceladas, haja vista que no mês de agosto de 2000, ao se computar os efetivos ganhos ditos como percebidos pela recorrente (R\$ 335.009,49) mantém-se os prejuízos fiscais e bases de cálculo, o que desonera a recorrente do pagamento das antecipações de IRPJ e CSLL, tornando inaplicáveis as sanções pelo alegado inadimplemento, (iv), mantendo-se as penalidades imputadas, requer sejam reduzidas aos termos da nova redação do art. 44, II, 'b' da Lei nº 9.430/96, atendo-se ao comando do art. 116, I, 'c', do CTN.

Pleiteia às fls. 272/273, seja dado cumprimento à decisão judicial de fls. 274/290, cancelando-se o crédito tributário referente a contribuição ao PIS e COFINS.

É o Relatório

Voto

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e que atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Afasto a preliminar de nulidade levantada pela recorrente, pois, embora possam ter interpretado sua pretensão de forma diversa, os julgadores de Primeiro Grau apreciaram sim seu pleito de consideração dos valores relativos a multas e juros não contabilizados (fls. 173).

Considerando que a recorrente não nega a existência de matéria tributável pelo IRPJ e CSLL decorrente do deságio obtido no aproveitamento de prejuízos fiscais adquiridos, de terceiros, há dois pontos centrais no litígio:

- o momento em que houve o auferimento do ganho; e
- o efetivo montante do ganho.

Definidos esses aspectos, surge um terceiro, vinculado às exigências de PIS e COFINS: se o ganho é receita para fins das contribuições.

Pois bem, não se pode perder de vista que, tanto o imposto quanto a contribuição social sobre o lucro tem como materialidade de incidência a renda, assim entendida, nos precisos termos do art. 43 do CTN, o acréscimo patrimonial. De nada adiantaria ao contribuinte adquirir créditos com deságio e manter esses créditos em seu ativo, sem realização efetiva do ganho.

É nesse sentido que deve ser entendida a resposta à Consulta trazida pela fiscalização e não no sentido, contraditoriamente defendido pelo fisco, de que a resposta estaria a respaldar a tributação do ganho no momento da aquisição dos prejuízos.

É claro, portanto, que o ganho se realizou no momento em que houve a utilização dos créditos tributários oriundos dos prejuízos adquiridos na liquidação de juros e



multas na consolidação do REFIS. Este ato sim gera acréscimo patrimonial, pela realização do direito, via redução de passivo.

É preciso então definir quando se deu, juridicamente, a utilização. Para tanto se amolda como uma luva o disposto no art. 117 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Como bem salientou a Turma Julgadora de Primeiro Grau, aceitos os créditos, com sua utilização na liquidação de multa e juros no âmbito do REFIS, ainda que a aceitação plena tenha se dado em momento posterior, implementa-se a condição que marcou a extinção do crédito tributário representado pelos acréscimos legais compensados. A extinção produz efeitos desde o momento do pedido de utilização dos prejuízos fiscais (31.08.2000), porque é esse o momento da efetiva utilização dos créditos.

A liminar ou sentença em Mandado de Segurança tem, exatamente, o efeito de repor o direito “in natura” que fora obstado quando da apreciação do pedido. Portanto, a medida judicial noticiada pela recorrente em nada altera o entendimento acima manifestado.

Como bem destacado pela recorrente, a contabilidade deve representar todos os fatos econômicos verificados no âmbito da empresa. Logo, ainda que não tenha ela registrado em conta passiva, pelo regime de competência, as multas e juros que já incidiam sobre os débitos parcelados, no momento do pedido, com a consolidação do débito, o passivo que já existia, mostrou-se com todas as luzes.

Esse passivo, contabilizado ou não, foi reduzido com os créditos adquiridos com deságio. O fato de não ter a recorrente considerado como redutora dos resultados de períodos anteriores, ou do período da utilização dos créditos, a contrapartida do passivo (despesa) em nada altera o ganho efetivo ressaltado na data marcada como de consolidação da dívida (31.03.2000). Não é correto, portanto, o entendimento da recorrente de que o fisco deveria considerar a contrapartida de todo o passivo no ano-calendário de 2000.

Poder-se-ia admitir que a fiscalização deveria ter levado em conta, na redução do ganho, a contrapartida do passivo não contabilizado, representado pelos juros e multas incidentes sobre os débitos consolidados no REFIS que se refiram ao período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de março de 2000 (data da consolidação do REFIS), ou seja, dentro do ano-calendário objeto da ação fiscal. Entretanto, essa mensuração não se mostrava, e não se mostra nessa fase do processo viável, pois implicaria a decomposição de todos os débitos, alguns com exigibilidade suspensa, além de ter que se verificar se as multas são dedutíveis. Claro que o contribuinte tem todo o direito de refazer sua contabilidade para usufruir de eventuais efeitos positivos do refazimento das despesas incorridas à vista das recuperadas via deságio agora tributado.



Resta agora identificar o valor efetivamente utilizado na redução do passivo referenciado ao ano-calendário de 2000 (ano da consolidação do REFIS).

O valor dos prejuízos efetivamente utilizados na redução de juros e multas foi de R\$ 2.918.272,04. O custo de aquisição dos prejuízos foi de R\$ 177.500,00. Logo, fiel às premissas lançadas neste voto, o ganho auferido pelo contribuinte foi de R\$ 2.740.772,00 e não de R\$ 3.064.396,39 como considerado pelo fisco.

Quanto ao PIS e a COFINS, o ganho com o deságio, auferido quando da utilização dos créditos em 31.08.2000, não compõe suas bases de cálculos, pois a autuada é detentora de sentença judicial transitada em julgado, fls. 274 a 305, que declarou inconstitucional a ampliação da base de cálculo das contribuições trazida pela referida Lei nº 9.718/98.

Nessa ordem de juízo, voto por se dar provimento parcial ao recurso para considerar que a matéria tributável pelo IRPJ e CSLL tem o valor de R\$ 2.740.772,00 e para declarar insubsistentes as exigências de PIS e COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2008

LUIZ MARTINS VALERO

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira

Como bem esclareceu Ilustre Relator, as razões de mérito em debate dizem respeito ao momento em que houve a aferição do ganho e o efetivo montante do ganho. Com a devida vénia, divergi do entendimento do admirado Relator nesses pontos, pelas razões de voto que passo a esclarecer.

(1) Momento em que houve a aferição do ganho.

Para analisar o momento da incidência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, neste caso, é necessário observar quando ocorre a realização e a contabilização do ganho. Veremos.

(1.1) O pedido de compensação de créditos de terceiros na adesão ao REFIS não consuma a compensação pleiteada pelo contribuinte, que fica sob condição suspensiva da posterior consolidação do débito pela autoridade fiscal.

Pela leitura dos artigos 1, 3 e 5 da Instrução Normativa 44/2000, bem como do artigo 19 do Decreto 3.431/2000 e do artigo 3º da Resolução do Comitê Gestor nº 21/2001, verifico que a adesão do contribuinte ao REFIS representa mero pedido relativo aos créditos de terceiros, com condição suspensiva até que o débito do REFIS seja consolidado pela autoridade fiscal. A compensação dos créditos de terceiros só é processada quando a autoridade fiscal consolida as dívidas do REFIS e calcula as parcelas. Nessa ocasião, a autoridade pode negar o direito à compensação, ou, de outra forma, “*caso ainda não tenha ocorrido a decisão da autoridade administrativa quanto ao direito aos créditos a serem compensados, as multas e os juros serão liquidados com base nos valores informados pelo optante na Declaração Refis*”.

Então, a consolidação da dívida no REFIS representa a compensação dos créditos de terceiro, sob condição resolutória da posterior decisão da autoridade fiscal. A mera adesão ao REFIS é só uma declaração de vontade do contribuinte, que não surte o efeito de consumar a compensação do crédito de terceiros. Esse pedido está sob condição suspensiva da posterior aprovação da autoridade ou, se anterior, da consolidação do débito no REFIS.

A consolidação dos débitos da PARANASA no REFIS só foi feita em 2001, conforme artigo 5º do Decreto 3.431/2000. Aplicando a sistemática dos artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional, o deságio na aquisição dos créditos de terceiros só poderia consistir em hipótese de tributação a partir do momento em que a compensação (dação em pagamento) com os débitos próprios (juros e multa) é consolidada no REFIS, sob condição resolutória da aprovação da autoridade. Essa consolidação ocorreu em 2001, por isso, só se pode falar em qualquer hipótese de tributação a partir de 2001. Assim, resta prejudicado o lançamento nesse tanto.

Mais ainda, este Colegiado já decidiu que não se tributa ganho e não se deduz perda decorrente de crédito tributário sujeito à aprovação da autoridade fiscal! Em outras palavras, nem a consolidação seria evento suficiente para tributação, necessária seria a aprovação da autoridade fiscal.

1º. Conselho de Contribuintes / 8a. Câmara / ACÓRDÃO 108-09.166
em 07.12.2006

**RESTITUIÇÃO DE EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DA ELETROBRÁS
REPRESENTADO EM TÍTULOS - CORREÇÃO MONETÁRIA -
EXPECTATIVA DE DIREITO - EFEITOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E
BASE DE CÁLCULO DA CSLL - MULTAS (...) Não se há falar em direito
à correção monetária, ou deságio, quando se discute ainda uma mera
expectativa de direito, no caso de possível restituição de valor
monetário representativo de títulos ao portador da Eletrobrás, por força
de anterior empréstimo compulsório, não se admitindo a exclusão na
apuração do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, com efeitos no lucro
tributável, enquanto pendente de condição sujeita a aprovação da
Fazenda Nacional, por violar expressamente a regulamentação para
determinação do IRPJ e CSLL.**

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07.818 em
21.10.2004

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1990

**IRPJ E DECORRENTES - OMISSÃO DE RECEITAS - ANO-BASE DE
1989 - A receita derivada de deságio obtido na aquisição de títulos de
crédito, cujos vencimentos se deram no ano base seguinte ao do
negócio jurídico, só podem sofrer incidência tributária no ano-base dos
vencimentos (RIR/80, art. 253).**

**Processo de Consulta nº 23/02. Superintendência Regional da Receita
Federal - SRRF / 1a. RF. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa
Jurídica**

IRPJ

**Ementa: AQUISIÇÃO DE TÍTULOS PÚBLICOS COM DESÁGIO.
INCIDÊNCIA. Nas operações de amortização ou quitação de dívidas
previsionais, em permuta por títulos de responsabilidade do Tesouro
Nacional ou por créditos decorrentes de securitização de obrigações da
União, deve ser apurado o ganho de capital resultante da diferença
positiva entre o valor de alienação desses títulos ou créditos e seu
custo de aquisição, obedecendo-se a forma de tributação utilizada pela
pessoa jurídica. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999
(RIR/1999), art. 418.**

**No mesmo sentido Processo de Consulta nº 083/99, Superintendência
Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. RF.**

/

14

- (1.2) O crédito tributário adquirido de terceiro é ativo contingente e só pode ser contabilizado à conta devedora de ativo e credora de resultado quando houver a decisão administrativa ou judicial definitiva que concede ao contribuinte o direito a sua compensação. Antes disso, não há base de cálculo para apuração de contribuição social, que incide sobre o lucro líquido contábil, e também não há para apuração de imposto de renda, cuja base parte do lucro contábil.

Os ativos contingentes são assim definidos pelas regras contábeis.

“Contingência Ativa é um possível ativo, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência, ou não, de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.”

(Resolução CFC nº 1.066 de 21/12/2005, que aprovou a NBC T 19.7 – Provisão, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas)

É possível dizer então que o crédito tributário adquirido de terceiro pela PARANASA é um ativo contingente. A consequência dessa elação é que a PARANASA não está autorizada a contabilizar o valor integral desses créditos em seu ativo, em contrapartida a lucro, antes da decisão definitiva transitada em julgado, na esfera administrativa ou judicial, que garante o exercício desses direitos. Até lá, os créditos são meras expectativas não realizadas de direito que não podem transitar pelo resultado da contribuinte. Essa assertiva encontra respaldo no PN/CVM nº 15/87:

“A convenção do Conservadorismo (também denominada Prudência) estipula que entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio igualmente válidos, segundo os princípios fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações.

(...)

Por essa convenção as contingências ativas ou ganhos contingentes não devem ser registrados; somente quando estiver efetivamente assegurada a sua obtenção ou recuperação é que devem ser reconhecidos contabilmente.”

Essa disposição atualmente é assim regulada pela NBC T 19.7:

“19.7.12.1. A entidade não deve reconhecer uma contingência ativa. Contingências ativas não são reconhecidas nas Demonstrações Contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.”

(Resolução CFC nº 1.066 de 21/12/2005, que aprovou a NBC T 19.7 – Provisão, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas)

Por conseguinte, como a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro é o lucro líquido contábil, não há que se falar em tributação, pela contribuição social, até o momento em que o ativo (e correspondente ganho) é contabilizado no lucro líquido contábil. Esse momento acontece só quando a autoridade fiscal reconhece o direito do contribuinte de compensar o crédito de terceiros. Da mesma maneira, conforme artigo 247 do Decreto 3.000/00, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro líquido contábil ajustado pelas



adições e exclusões dispostas na legislação tributária. Não encontrei nesse mesmo compêndio regra que determine adicionar este ativo contingente ao resultado contábil da empresa, nem para apuração do imposto de renda, antes do momento de sua contabilização.

Então, a consolidação administrativa do débito aconteceu em 2001. A partir daí, hipoteticamente, poderia haver a tributação do imposto de renda e da contribuição social, porém, necessário seria, para isso, consumar-se a base de cálculo de acordo com a legislação tributária vigente. Essa base de cálculo verifica-se apenas com a decisão administrativa ou judicial, transitada em julgado, que garante o direito à compensação dos créditos de terceiro de forma definitiva, neste caso, em 2002, 2003, 2004.

O mesmo conceito vale para a contribuição social e para o imposto de renda. Até esses anos, não há lucro contábil a tributar. Não há base legal que exija a adição, ao lucro real ou à base da CSLL, de qualquer valor para a exação fiscal.

- (2) Ainda que o deságio relativo aos créditos adquiridos de terceiro fosse tributável quando a PARANASA fez a opção pelo REFIS, seria necessário contrapor, na apuração da base de cálculo, ao valor desse deságio, a despesa de juros e multa que fosse, por Lei, dedutível na apuração do imposto de renda ou da contribuição social.

De fato, houve um erro no procedimento fiscal. A autoridade deixou de observar o artigo 273 do Decreto 3.000/99 e o Parecer Normativo CST 72/78 na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social. A autoridade verificou que o contribuinte deixara de reconhecer, ao longo do tempo, a despesa de juros e multa sobre os tributos, objeto de adesão ao REFIS. Também deixara de reconhecer, em 2000, suposta receita de deságio.

Entendendo que a contabilização estava equivocada, cabia à autoridade proceder ao recálculo do lucro e portanto do imposto de renda e da contribuição social dos anos de 2000 e anteriores, ajustando o lucro da contribuinte como se ela tivesse contabilizado a despesa de juros e multa da obrigação tributária ao longo do tempo e tivesse depois contabilizado o deságio supostamente realizado, quando da adesão ao REFIS, pelo princípio da competência. Isso daria trabalho, sem dúvida, mas era possível de ser feito e precisava ser feito pelos comandos legais supracitados, na medida em que a fiscalização exerce um poder-dever do Estado e deve alcançar o fato gerador corretamente.

A autoridade fiscal deveria verificar se havia ou não impacto negativo ao erário pela postergação da despesa de juros e multa de tributos devidos, porém não pagos. Se não houvesse impacto, a autoridade fiscal deveria abater a integralidade dos juros e da multa que fossem dedutíveis por Lei na apuração do imposto de renda e da contribuição social devidos em 2000 e deveria apurar a base de cálculo dos tributos pelo valor líquido entre despesas dedutíveis e receitas.

Esse valor líquido é o acréscimo patrimonial, por Lei, efetivamente sujeito à exação fiscal, em respeito aos artigos 3º, 43 e 97 do Código Tributário Nacional. O Conselho já vem decidindo assim em outros casos. Quando o fato que se deseja tributar é complexo e

envolve uma série de efeitos contábeis e econômicos não observados pelo contribuinte, levam-se em conta todos esses efeitos para calcular a base de cálculo dos tributos devidos.

"REGIME DE COMPETÊNCIA – POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO – Na apuração do imposto postergado é necessário fazer os ajustes necessários à determinação segura da base imponível do tributo e isso demanda a recomposição em todos os seus efeitos do lucro real dos períodos afetados" (Acórdão 107-07693 - 17/06/2004 - SÉTIMA CÂMARA – Rel. Luiz Martins Valero)

A autoridade deixou de proceder ao confronto da receita e da despesa originárias do mesmo fato que se deseja alcançar pela tributação, qual seja, a adesão ao REFIS e a quitação da dívida fiscal. Deixou de obedecer ao comando do artigo 273 do RIR/99, que determina o que fazer quando o contribuinte não obedece ao princípio da competência na contabilização de despesas. Assim, a falta de observância desses dispositivos vicia o lançamento.

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS EM EXERCÍCIO DIVERSO – POSTERGAÇÃO – Havendo antecipação na apropriação dos custos ou despesas com inobservância do regime de competência dos exercícios, para reconhecimento desses custos e/ou despesas, cabe a aplicação do PN COSIT 02/1996, por não tipificar o ilícito "omissão de receitas" e sim postergação do imposto devido." (Acórdão 108-08698 - 26/01/2006 - OITAVA CÂMARA – Rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)

"IRPJ – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – Na recomposição da base de cálculo do imposto, em decorrência da inobservância do regime de competência, deve-se observar as orientações contidas no Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, sob pena de insubstância do lançamento, neste particular." (Acórdão 103-19544 - 19/08/1998 - TERCEIRA CÂMARA – Rel. Edson Vianna de Brito)

Por essas razões, votei por dar integral provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2008

LAVINIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA