



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

Processo nº 12448.728012/2013-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.724 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria CESSÃO DE CRÉDITOS E PERDAS EM OPERAÇÕES DE HEDGE
Recorrente MODAL PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

CESSÃO DE CRÉDITOS. DESÁGIO.

Na aquisição de créditos mediante cessão feita por empresas que não exercem atividade de *factoring* ou securitização, o registro contábil pelo cessionário deve ser feito pelo valor de aquisição do título e o deságio na operação tem impacto tributário apenas para o cedente. Em relação ao cessionário, eventual ganho sujeito à tributação ocorreria em posterior repasse do crédito a terceiros por valor superior ao de aquisição.

PERDAS EM OPERAÇÕES DE SWAP. RECONHECIMENTO. LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO.

Nos termos do art. 32, da Lei nº 11.051/2004, os resultados positivos ou negativos incorridos em operações de swap com fins específicos de *hedge* devem ser reconhecidos por ocasião da liquidação do contrato.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à omissão de receita decorrente da cessão de créditos. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento em maior extensão para cancelar também a exigência da multa isolada. Ausente justificadamente o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto- Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2009 nos valores respectivamente de R\$ 28.803.191,00 e R\$ 10.370.228,75; aí incluídos multa de ofício proporcional, juros de mora e multa de ofício isolada.

De acordo com a autoridade fiscal, a interessada teria praticado duas irregularidades. A primeira delas foi a aquisição, com deságio, de créditos junto ao Banco Modal S/A, registrando-os na contabilidade pelo valor de compra, e não pelo valor de face dos títulos, sem reconhecer a receita correspondente ao deságio.

A outra irregularidade refere-se ao reconhecimento de perdas em operações de swap pelo regime de competência, e não quando do encerramento dos contratos conforme estipulado pela legislação.

O sujeito passivo apresentou impugnação alegando, em síntese, quanto à primeira irregularidade a impossibilidade legal de o Fisco desconsiderar os lançamentos efetuados pela recorrente e forçá-la a reconhecer os créditos adquiridos pelo valor de face o que implicaria na contabilidade refletir valores irreais e incertos. Ressalta que, mesmo na hipótese de o Fisco estar correto quanto ao modo de contabilização, a suposta receita teria sido neutralizada por despesa de igual montante quando da alienação posterior mas ainda dentro do mesmo período de apuração, desses mesmos créditos e pelos mesmos valores.

Quanto ao reconhecimento das perdas com operações de swap, alega que os resultados dessas operações, por serem relacionados à variação cambial, estariam sujeitos à tributação nos termos do art. 30, da MP nº 2.158-35/2001, que permite a opção pela tributação com base no regime de caixa ou competência, e não pelo art. 32, da Lei nº 11.051/04 conforme decidido pela Fiscalização.

Acrescenta que o art. 32, da Lei nº 11.051/04 alcança os *swaps* ditos especulativos mas não aqueles que tenham por objeto a proteção de obrigações ou direitos do contribuinte (*hedge*), como os celebrados pela recorrente. Reclama que o Fisco não poderia ter glosado os resultados negativos sem considerar que, pelo regime de caixa, impactariam o resultado de períodos subsequentes quando da liquidação dos contratos.

Foi apresentada também contestação em relação à exigência de multa isolada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo prolatou o Acórdão 16-62.049 considerando a impugnação parcialmente procedente. Foi deduzido do valor tributável da infração correspondente à perdas com operações de swap o valor de R\$ 454.617,19 que já havia sido reconhecido como receita pela impugnante.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

Em primeira apreciação, este colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência a fim de que fosse verificada a alegação do sujeito passivo no sentido de que os

contratos não encerrados em 2009, e que por isso não tiveram a perdas reconhecidas pela Fiscalização, o foram no ano-calendário de 2010, não havendo prejuízo à Fazenda.

Cumprida a solicitação, com manifestação do sujeito passivo, retornaram os autos para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

O recurso foi tempestivo e interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

1) Receita decorrente da cessão de créditos:

Nesse item a defesa sustenta a correção do procedimento por ela adotado para o registro dos créditos que recebeu em cessão, com base no fato de estarem vencidos ou com repactuação de prazo não honrada o que implicaria em grande dificuldade de recebimento.

A princípio, entenderia que tais circunstâncias não elidem a natureza da operação. A cessão de crédito é negócio jurídico abstrato e distinto da relação jurídica obrigacional da qual emerge o crédito cedido. Objetivamente, a natureza e as condições do crédito importam exclusivamente entre as partes na definição do valor da cessão, mas são irrelevantes na definição do eventual caráter tributável do montante recebido.

Entretanto, é razoável supor que a interessada não pode ser comparada a uma empresa de fomento mercantil (*factoring*) que tem como atividade preponderante a aquisição de créditos com deságio nem tampouco à uma securitizadora. Em tais casos, pressupõe-se uma expectativa real e clara de recebimento dos créditos adquiridos, o que motivaria a aquisição e justificaria o cômputo do deságio como receita, nos termos estipulados na legislação.

Não vislumbro as mesmas circunstâncias no situação sob exame. Ao que parece, a cessão não teve como escopo gerar qualquer ganho para a interessada mas sim melhorar a situação dos ativos da instituição financeira.

O fato de o deságio representar uma despesa para a instituição financeira cedente não significa a necessária correspondência com uma receita na cessionária. Isso porque o crédito ora cedido foi, pelo regime de competência, anteriormente contabilizado como receita pela cedente, quando da realização da operação que lhe deu origem. Correto, destarte, o cômputo por ela do deságio como despesa correspondente à parcela do crédito não recebida.

Em relação à cessionária (interessada) a operação reflete simplesmente uma aquisição de ativos que devem ser registrados pelo custo de aquisição, exatamente nos moldes realizados pela recorrente. Posteriormente, argumentando-se em tese, caso o crédito correspondente seja recebido junto ao devedor, trata-se de receita tributável. Sendo objeto de nova cessão, se em valor superior ao custo de aquisição o ganho de capital seria tributável, se em valor inferior o deságio seria indedutível.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso neste item.

2) Apropriação das perdas em operações de hedge:

Nesse item, a recorrente sustenta a existência de norma específica representada pelo art. 30, da MP nº 2.158-35/2001 que estabelece a opção pelo regime de caixa

ou competência para registro das variações monetárias dos direitos de crédito ou obrigações vinculadas à taxa de câmbio. Assim, tal dispositivo prevaleceria sobre a regra geral estabelecida no art. 32, da Lei nº 11.051/2004, base legal da exigência.

Na linha da decisão recorrida, entendo em sentido exatamente contrário ao argumento de defesa. O art. 32, da Lei nº 11.051/2004 trata de questão específica qual seja o resultado incorrido em operações realizadas em mercados de liquidação futura enquanto o art. 30, da MP nº 2158-35/2001 faz referência a variações monetárias de direito de crédito.

A jurisprudência trazida pela defesa não lhe favorece, pois não aborda a existência da norma hostilizada.

Improcedente a alegação.

Também não procede o argumento de que o art. 32, da Lei nº 11.051/2004 só se aplica às operações especulativas até porque, se assim o fosse, tal restrição deveria estar expressa no texto. Nesse ponto a linha de defesa traz um arrazoado teórico sobre o *hedge* para concluir pela impossibilidade de tributar as operações protegidas pelo regime de competência e os resultados do *hedge* pelo regime de caixa.

Com todo o respeito que merece a recorrente, não vislumbrei a problemática suscitada. A própria legislação mencionada no recurso não lhe favorece. No caso do IRRF, por exemplo, a Lei estabelece a retenção no momento de liquidação do contrato. Exatamente nos termos aqui discutidos.

Em relação ao argumento de que os contratos não encerrados em 2009 o foram em 2010 implicando em neutralidade tributária ou, no máximo, em postergação, a diligência esclareceu, após ressaltar divergências na escrituração da interessada no ano-calendário de 2010, que não foi apurado imposto ou contribuição devida nesse período o que desqualifica a arguição de postergação.

Manifestando-se sobre o resultado da diligência, a interessada admite que apurou resultado negativo em 2010 mas teria auferido resultados positivos em anos subsequentes que consumiram os resultados negativos em 2009 e 2010. Traz o LALUR do ano-calendário de 2015 como exemplo.

Importa esclarecer nesse caso, que o entendimento da turma julgadora ao determinar a diligência foi estabelecer a obrigatoriedade à Fiscalização de verificar o impacto tributário dos contratos sob exame no ano em que venceram, pois é nesse período que a lei estabelece a contabilização dos resultados.

Daí porque o argumento de que os alguns contratos venceram em 2010 mereceu averiguação específica. Confirmado que, em função da apuração de resultado negativo nesse ano-calendário, não houve postergação descabe exigir da autoridade lançadora que perpetue a ação fiscal ao longo do tempo com vistas a constatar que um período de apuração distante foi impactado pelos resultados de 2009 e 2010.

Chama atenção inclusive que, segundo a recorrente, tal fato ocorreu apenas em 2015. Considerando que o procedimento fiscal foi realizado em 2013, não se poderia exigir da Fiscalização o conhecimento premonitório.

Do exposto, nenhum argumento de defesa merece guarida nesse item.

3) **Exigência da multa isolada:**

No que se refere à necessidade de auto de infração específico para exigência da multa isolada importa ressaltar que a jurisprudência administrativa **recente** desta Corte entende que, nos casos em que os lançamentos dependam dos mesmos elementos de prova, como é o caso, a aplicação do art. 9º, do Decreto nº 70.235/72 envolve a apuração da exigência de forma bem definida, a fim de permitir o pleno exercício de defesa, sem que para isso haja obrigatoriedade de autuação específica.

AUTOS DE INFRAÇÃO DISTINTOS PARA TRIBUTOS DISTINTOS. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA. REUNIÃO EM UM ÚNICO PROCESSO. Correto o procedimento do Fisco de lavrar autos de infração distintos para exigências de tributos distintos. Desde que a comprovação dos ilícitos depende dos mesmos elementos de prova, também correta a reunião dos autos de infração em um único processo administrativo. (Acórdão 1301-001.974, sessão de 05/04/2016).

AUTOS DE INFRAÇÃO. IRPJ. CSLL. MESMO PROCESSO. A legislação determina que as exigências de crédito tributário serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição e, se formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Acórdão 1402-002.144, sessão de 05/04/2016)

O próprio acórdão 1802-001.467 trazido pela defesa caminha nesse sentido. Ao justificar a anulação do lançamento da multa isolada a decisão não estabelece a necessidade de auto de infração específico, mas sim da perfeita identificação da exigência:

[...]

Nota-se que de fato o direito de defesa da Recorrente foi claramente cerceado pela autoridade administrativa, eis que fez uma consolidação de seus lançamentos sem qualquer individualização de fatos geradores, tributos e metodologia de cálculo de apuração da multa isolada. Isto porque a fiscalização deveria efetuar um lançamento para a estimativa de IRPJ, respeitando os períodos de competência (ao invés de lançar tudo em dezembro/2003,

Tal irregularidade não ocorreu no presente caso. A demonstração da base de cálculo da multa isolada está perfeitamente identificada conforme Anexo ao Termo de Constatação Fiscal, o enquadramento legal devidamente mencionado e os valores mensais consolidados foram identificados nos lançamentos (item 003 dos autos de infração).

Nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

Quanto à suposta violação do art. 97, V e 113 do CTN, na cobrança da multa isolada, o recurso não merece melhor sorte. Isso porque a incidência dessa multa tem previsão expressa em lei formal, cuja aplicação não pode ser afastada pelo julgador administrativo. Curioso que a defesa afirma não desejar a declaração de ilegalidade da norma mas sim da sua ilicitude. Este relator confessa não saber como fazer uma coisa sem a outra.

No mérito, Quanto ao mérito da multa, o pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

***Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de

estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescentado)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, 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, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, 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.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

² Idem, Idem

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

4) **Juros de mora sobre a multa de ofício:**

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, este relator poderia rebater as razões de defesa sob o embasamento teórico pertinente.

Entretanto, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que os acórdãos apresentados contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

6) **Resumo:**

Em resumo do exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência referente à omissão de receita decorrente da cessão de créditos.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Relator

Processo nº 12448.728012/2013-55
Acórdão n.º **1402-002.724**

S1-C4T2
Fl. 1.350
