



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

Processo nº 13971.000698/2005-41
Recurso nº 173.363 Voluntário
Acórdão nº **1802-00.814 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 23 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente WALTEC ELETRO-ELETRÔNICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

**NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CRITÉRIOS
PARA APRECIÇÃO DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
- CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA**

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se pretende questionar o fundamento de validade de uma norma que foi validamente inserida no ordenamento, partindo de uma abstrata conjugação de princípios, como o da capacidade contributiva, da vedação ao confisco etc. Correto o critério adotado pela Delegacia de Julgamento na apreciação dos argumentos relativos à inconstitucionalidade de lei.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO POR FALTA DE FUNDAMENTO
LEGAL - INOCORRÊNCIA**

Diante dos dispositivos legais mencionados no auto de infração, e do grande detalhamento das informações contidas no Termo de Verificação de Infração, não tem razão de ser a alegação de ausência de fundamento legal para as exigências fiscais. A base impositiva do imposto de renda é bastante ampla, conforme indica o art. 43 do Código Tributário Nacional, abrangendo não apenas a renda normalmente auferida em razão da atividade usual da empresa, mas também os proventos de qualquer natureza que impliquem em acréscimo patrimonial, e não é razoável exigir que o Regulamento do Imposto de Renda traga uma regra específica para cada situação que possa configurar acréscimo patrimonial.

**DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE
CÁLCULO NEGATIVAS - GANHO TRIBUTÁVEL**

A diferença apurada entre o preço pago e o valor do crédito compensável, advindo de prejuízos fiscais adquiridos de terceiros, no âmbito do Refis, constitui ganho patrimonial, devendo, pois, ser acrescido à base de cálculo de

apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS - ASPECTO TEMPORAL

O momento de reconhecimento do deságio para fins tributários é a aquisição do direito creditório contra a Fazenda Nacional. O Pedido de Utilização de Créditos de Terceiros Decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas produz de imediato os efeitos que lhe são próprios, qual seja, a redução ou liquidação de acréscimos legais (multa e juros) na consolidação dos débitos incluídos no REFIS. Não é aplicável ao caso o art. 373 do RIR/99, porque não estamos diante de ganhos decorrentes de créditos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração. O parcelamento se dá para débitos já líquidos dos créditos adquiridos.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA PELA TAXA SELIC

O acolhimento das alegações sobre o percentual da multa de ofício e sobre a taxa SELIC implicaria no afastamento de normas legais vigentes (artigos 44 e 61 da Lei 9.430/96), por suposto vício de inconstitucionalidade ou afronta ao Código Tributário Nacional - CTN, e falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS E COFINS. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF - EXTENSÃO ADMINISTRATIVA

Ao julgar os recursos extraordinários nºs. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, por meio de lei ordinária, violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. Nos termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. O ganho obtido na aquisição de créditos de terceiros não integra a receita bruta e, portanto, não deve sofrer a incidência de PIS e Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **REJEITAR** as preliminares suscitadas e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para afastar a exigência relativa ao PIS e à COFINS, nos termos do voto do Relator.

Processo nº 13971.000698/2005-41
Acórdão n.º **1802-00.814**

S1-TE02
Fl. 217

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Gilberto Baptista, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Nelso Kichel, Nereida de Miranda Finamore Horta e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, conforme autos de infração de fls. 61 a 78, nos valores de R\$ 159.518,28, R\$ 4.188,79, R\$ 58.641,29 e R\$ 19.332,91, respectivamente, incluindo-se nesses montantes a multa de 75% e os juros moratórios.

O Auto de Infração de IRPJ, às fls. 61 a 64, indica como fundamento das autuações a seguinte infração:

“001 – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS

Omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de receita obtida com o deságio na aquisição de créditos fiscais, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação. Esta infração está detalhada no Termo de Verificação de Infração, parte integrante deste Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
---------------------	------------------------------------	-----------------

<i>31/12/2000</i>	<i>R\$ 257.391,36</i>	<i>75,00”</i>
-------------------	-----------------------	---------------

A mesma infração deu causa ao lançamento dos outros tributos mencionados acima, por tributação reflexa.

Instaurada a fase litigiosa, com as impugnações de fls. 80 a 149, e conforme descrito na decisão de primeira instância, Acórdão nº 07-12.553 (fls. 152 a 157), a Contribuinte apresentou os seguintes argumentos:

- preliminarmente, alegou ausência de fundamentação legal que ampare o lançamento. Segundo ela, a legislação mencionada como fundamentação legal seria inaplicável ao caso. Discorreu também sobre o princípio da legalidade e sobre o princípio da tipicidade cerrada;

- quanto ao fato gerador, afirmou que não existe no RIR/99 previsão expressa capaz de obrigar a empresa a computar na apuração de seu lucro as supostas receitas com o deságio, decorrente das aquisições de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL para amortizar débitos incluídos no REFIS;

- mencionou as várias situações elencadas no RIR/99 (art. 385, 386 e 783) que envolvem a tributação de deságio, dentre as quais não se enquadra a Impugnante;

- alegou que se para o cedente não gerava impactos tributários, conforme art. 7º, I, do Decreto 3.342/2000, não sendo dedutível a perda, o tratamento a ser adotado pela cessionária deveria ser o mesmo;

- discorreu que este tipo de deságio não é receita, para concluir que "...a 'receita' apurada com o deságio na aquisição dos créditos tributários não pode sofrer a incidência da exação em comento porque não há previsão legal capaz de fundamentar tal exigência";

- admitiu, apenas para argumentar, que a suposta "receita" obtida com o deságio na aquisição dos créditos para amortização de juros e multas incluídos no REFIS, não poderia ter sido considerada integralmente na data de aquisição dos créditos, tendo-se em vista que o aproveitamento dos mesmos ocorrerá de forma parcelada;

- assim, se fosse o caso, a suposta "receita" só poderia sofrer incidência de tributação de forma diferida, *pro rata tempore*; ou seja, a tributação só poderia ocorrer nos períodos-base em que forem efetivamente aproveitados os créditos, que, no presente caso, é de forma parcelada, em virtude dos parcelamentos dos débitos no REFIS;

- questionou a aplicação dos juros de mora;

- e também da multa de ofício de 75%, acusando o efeito de confisco e o desrespeito à capacidade contributiva, o que seria vedado pela CF.

Como mencionado, a DRJ Florianópolis/SC considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2000

Deságio Obtido na Aquisição de Prejuízos Fiscais de Terceiros. Utilização no Refis. Tratamento Fiscal. Receita Tributável.

A diferença (deságio) entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL adquirido de terceiro, se constitui em acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo IRPJ na data de sua aquisição para utilização no pagamento de multa e juros no âmbito do Refis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2000

Lançamento de Ofício. Multa Aplicável

As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

A exigência de multa de ofício, processada na forma dos autos, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições contra a sua cobrança.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/2000

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

CSLL PIS. COFINS. Lançamento Decorrente. Efeitos.

Mantida a matéria tributável apurada no lançamento do IRPJ, sendo a mesma que deu causa ao lançamento das contribuições, permanece inalterado o lançamento destas, face à íntima relação de causa e efeito entre os lançamentos de IRPJ (principal) e os ditos decorrentes.

Lançamento Procedente

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 02/06/2008, a Contribuinte apresentou em 02/07/2008 os recursos voluntários de fls. 161 a 213, onde desenvolve os argumentos sobre os tópicos abaixo.

PRELIMINARES

Nulidade da decisão:

- por ocasião de sua impugnação, a Recorrente sustentou a inconstitucionalidade e a ilegalidade de diversas questões envolvidas no Auto de Infração, tais como a inconstitucionalidade/ilegalidade da multa exigida, bem como da taxa SELIC;

- contudo, esses e outros argumentos não foram sequer analisados. A DRJ entendeu que não poderia apreciar razões relacionadas à inconstitucionalidade/ilegalidade;

- imperativo que se tenha em vista o que dispõe o art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal. A ampla defesa, como esclarecem estes dispositivos, está assegurada aos litigantes tanto no processo judicial quanto no administrativo, conferindo o legítimo direito, à Recorrente, de resistir à agressão sofrida, pelo fato de não ter todos os seus pedidos e fundamentos analisados pelo julgador administrativo de 1ª instância;

- o Fisco tem a obrigação de analisar a constitucionalidade dos dispositivos legais que aplica, pois (a) só assim terá a certeza de não estar julgando contra a Constituição Federal, e (b) estará respeitando os princípios do contraditório e da ampla defesa. Os mesmos argumentos são aplicáveis à análise da legalidade das exigências;

- impõe-se reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, caracterizado o cerceamento de defesa pela não apreciação de fundamentos e requerimentos aventados pela empresa, e pelo indeferimento de outros aventados no exercício regular dos citados direitos.

Nulidade do AI — Ausência de fundamentação legal:

- os “Fundamentos Legais do Débito” apresentados pela Fiscalização fazem referência a dispositivos legais totalmente inaplicáveis à exigência;

- olvidou-se a autoridade administrativa que o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e os arts. 50 e 53 da Lei nº 9.784/99 têm como principal objetivo possibilitar que o contribuinte saiba, exata e claramente, com base em quais fundamentos está sendo exigido o débito;

- se o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99 exigem que sejam relacionados os dispositivos de lei que fundamentam o “débito” compreendido no Auto, evidente que os dispositivos ali relacionados não cumprem esse requisito, uma vez que são totalmente inaplicáveis à infração supostamente cometida, e também pelo fato de não terem sido eles instituídos por lei;

- para que um tributo possa ser exigido, é necessário que haja previsão legal, conforme previsto no art. 97 do CTN e no art. 150, I, da Constituição Federal;

- convém esclarecer também que os supostos fundamentos legais mencionados no Auto de Infração (arts. 244, 248, 251 e parágrafo único, 277 e 288, do Decreto nº 3000/99) não vedam a prática dos atos descritos no Auto, nem mencionam qualquer sanção ao contribuinte pelo descumprimento de seus preceitos;

- o entendimento da autoridade julgadora vai de encontro às normas em tela, motivo pelo qual a decisão de primeira instância não pode prosperar.

MÉRITO

Afronta aos princípios da Legalidade e da Tipicidade Cerrada:

- apenas as hipóteses tributárias contempladas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e nas Leis Complementares em vigor, obrigam os contribuintes ao pagamento do tributo;

- a própria Fiscalização reconhece esse princípio quando registra que “(...) as adições e exclusões na determinação do lucro real devem estar previstas/autorizadas na legislação tributária” (fl. 154);

- se para as hipóteses de adição e exclusão na determinação do lucro real, é necessária a previsão/autorização da lei, como faz entender a autoridade julgadora, não seria nem um pouco lógico dispensar tal exigência no que diz respeito à hipótese de instituição válida de um tributo;

- a tipicidade cerrada, por sua vez, é a materialização do princípio da legalidade, o que significa dizer que a lei formal que institui tributo novo deve elencar todos aqueles elementos descritos no art. 97 do CTN;

- contudo, como o presente caso trata de situação não abordada na hipótese normativa, não poderá a contribuinte ser atingida pela referida imposição tributária.

Deságio na aquisição de créditos fiscais:

- os dispositivos legais utilizados para fundamentar a exigência não fazem qualquer menção expressa à tributação do deságio na aquisição de créditos fiscais de terceiros;

- o Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica trata do ágio/deságio em situações específicas, podendo ser citados os seguintes artigos: art. 385, que trata do desdobramento do custo de aquisição de participação em investimento em sociedade coligada ou controlada; o art. 386, que prevê o tratamento tributário do ágio ou deságio nos casos de incorporação, fusão ou cisão; e o art. 783, que prevê a retenção do imposto de renda na fonte no caso de rendimentos auferidos por determinadas entidades, dentre as quais a Recorrente não está inserida;

- portanto, fácil é a percepção de que não há no Regulamento do Imposto de Renda determinação legal no sentido de computar os valores relativos ao deságio na aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, como receita tributável;

- a legislação instituidora do REFIS possibilitou a utilização de créditos decorrentes de prejuízos fiscais e bases negativas para a amortização de multa e juros incluídos no referido programa. No entanto, a Lei nº 9.964/00, igualmente ao RIR/99, não previu a tributação dos referidos valores;

- a bem da verdade, estamos diante de um caso de não incidência;

- o referido deságio sequer foi indicado no campo das exclusões do lucro líquido. Afinal, ele não é nem faturamento, nem receita. Tanto não é receita que a própria Fiscalização também não o reconhece como despesa, pelo outro lado;

- a empresa contabilizou tais valores como receitas não operacionais pelo simples fato de referidos ganhos não terem qualquer relação direta com suas atividades. Na verdade, tais operações apenas são registradas para fins contábeis, sem efeitos fiscais. Do ponto de vista tributário, o suposto ganho com a referida operação não representa ingresso tributável de receitas.

Do aproveitamento dos créditos:

- se fosse o caso, a suposta “receita” só poderia sofrer a incidência de tributação nos períodos bases em que forem efetivamente aproveitados os créditos, o que, na situação sob exame, ocorre de forma parcelada, em virtude do parcelamento dos débitos no REFIS;

- a tributação derivada do deságio obtido na aquisição de créditos só poderia, na pior das hipóteses, e para argumentar, ser tributada *pro-rata-tempore*, quando forem

amortizadas as parcelas dos débitos incluídos no REFIS e conseqüentemente a multa e juros a ele relativos.

Da inaplicabilidade da taxa SELIC:

- a taxa SELIC não foi verdadeiramente instituída por lei. O que existe, a rigor, são leis que apenas prevêem a sua aplicação, seja na esfera federal ou no âmbito estadual, sobre débitos tributários, mas estas normas não estabelecem sequer diretrizes básicas a serem observadas na fixação do respectivo percentual;

- isto implica dizer que os débitos decorrentes de tributos são plenamente manipuláveis pelo próprio Estado, já que não há lei prevendo nem mesmo os critérios básicos para o “cálculo” da taxa SELIC;

- aplicação da taxa SELIC, portanto, acaba permitindo que o Estado, independentemente da prévia edição da lei ordinária, possa majorar tributo, procedimento que infringe o princípio da estrita legalidade tributária, e, ao mesmo tempo, o art. 150, inciso I, da CF e o art. 97 do CTN;

- segundo o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, apenas com expressa disposição de lei ordinária, a taxa do juros moratórios poderá ser diferente de 1% ao mês.

Da multa aplicada:

- a multa de 75% contraria os artigos 150, IV e 5º, XXII, da Carta Política;

- a multa deve ser proporcional ao valor do tributo, de modo que não permita ao Estado, no exercício do poder de tributar, destruir o patrimônio do contribuinte, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 18.331;

- a falta de proporcionalidade reside na circunstância de que tal exigência sequer leva em consideração a finalidade primordial da Sanção. Ao contrário, revela seu caráter eminentemente destrutivo, acarretando ao contribuinte graves conseqüências econômicas;

- o art. 44 da Lei nº 9.430/96 comina a multa de 75% no caso de falta de pagamento, e o presente caso não trata de hipótese em que tenha o contribuinte deixado de pagar tributo.

Especificamente em relação ao Pis e à Cofins, a Contribuinte apresenta ainda outros argumentos.

Da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98

Da Base de Cálculo:

- a Lei nº 9.718/98 ampliou a base de cálculo do PIS e da COFINS, que antes incluía apenas as vendas de bens e serviços, querendo abranger toda espécie de receita;

- esta ampliação não estava amparada pela Constituição pátria vigente à época da edição da lei. Portanto, as alterações trazidas pela nova lei não podem ser tidas como eficazes, por estarem destituídas de validade constitucional;

- ante a flagrante inconstitucionalidade do “novo conceito de faturamento”, a Contribuinte não está obrigada ao recolhimento do tributo.

Da Alíquota da Cofins:

- as regras trazidas pela Lei nº 9.718/98 ainda feriram o princípio constitucional da isonomia, por dar tratamento diferenciado a empresas, beneficiando aquelas mais lucrativas (em decorrência do parágrafo 1º do artigo 8º, que permitia a compensação de até 1/3 do valor a ser pago a título de COFINS com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL);

- as empresas que obtivessem prejuízo não poderiam compensar o aumento da alíquota (de 2% para 3%) com referida contribuição, devendo arcar com mais esse encargo;

- o legislador, ao conceder tratamento diferenciado às empresas mais lucrativas, (a) não definiu claramente os objetivos da medida, ou sua finalidade, (b) não se baseou em motivos extrafiscais para o tratamento diferenciado, (c) não definiu critério de distinção razoável para a discriminação, e (d) tratou de maneira diferente pessoas de mesma classe ou categoria;.

- o aumento de alíquota, acompanhado da possibilidade de compensação do mesmo aumento, mas beneficiando apenas as empresas mais lucrativas, contraria o princípio da igualdade tributária (CF, art. 150, II), motivo suficiente para afastar a exigência;

- qualquer alteração nos critérios de incidência (no caso, aumento de alíquota) da COFINS deve ser veiculada por lei complementar, o que torna inválido o aumento implementado pela Lei Ordinária nº 9.718/98.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio diz respeito à exigência de IRPJ e reflexos, fundada em omissão de receita operacional no ano de 2000. De acordo com a Fiscalização, essa receita corresponderia ao ganho auferido em uma operação de aquisição de créditos fiscais com deságio.

Tais créditos decorreram de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, que foram adquiridos pela atuada junto a terceiros, para serem utilizados no âmbito do REFIS, na quitação de multa e juros relativos aos débitos que iriam ser incluídos naquele parcelamento.

Quanto à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por não terem sido apreciados os argumentos relativos à inconstitucionalidade de lei, precisamos, primeiramente, não deixar de reconhecer a dinâmica no processo de interpretação e aplicação das leis.

Os estudos de hermenêutica revelam, inclusive, a impossibilidade de uma aplicação mecânica de normas, como às vezes se pretende que a Administração Pública o faça, uma vez que o trabalho com as palavras somente é possível mediante processos de interpretação.

Deste modo, quem aplica sempre interpreta, e interpreta à luz da lei maior, no caso do sistema jurídico brasileiro, porque este consagra a supremacia da Constituição. E é assim que as normas jurídicas concretas, no caso a caso, fazem repercutir os princípios e regras constitucionais.

Mas isso não implica dizer que o processo de interpretação das leis está livre de limites, porque o Direito, visando a própria estabilidade das relações jurídicas, formaliza e delimita este processo.

A grande amplitude no trabalho de interpretação das leis está, na verdade, a cargo do Poder Judiciário, especialmente quando se pretende questionar o fundamento de validade de uma norma que foi validamente inserida no ordenamento, partindo de uma abstrata conjugação de princípios, como o da capacidade contributiva, da vedação ao confisco etc.

Do contrário, estaria instituído um verdadeiro caos jurídico, na medida em que os Agentes e Órgãos da Administração, ainda que judicantes, pudessem, sob a justificativa de uma determinada interpretação, negar aplicação a qualquer norma emanada do Poder Legislativo ou das instâncias superiores da própria Administração Pública.

Deste modo, correto o critério adotado pela Delegacia de Julgamento na apreciação dos argumentos relativos à inconstitucionalidade de lei.

Em relação à outra preliminar de nulidade, que aponta a falta de indicação de fundamento legal para a exigência fiscal, cabe transcrever alguns dos dispositivos mencionados no auto de infração, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, com a citação da respectiva base legal:

Art.248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art.251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

Art.277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, §1º).

Art.288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

É importante também transcrever as informações contidas no Termo de Verificação de Infração, fl. 53 a 58:

(...)

O Programa de Recuperação Fiscal, conhecido como REFIS, permitiu às empresas que por ele aderissem, a possibilidade de deduzir, além de créditos próprios e de terceiros, os prejuízos /bases negativa de cálculo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL próprios ou de terceiros, do valor das multas e juros dos débitos consolidados no programa fiscal.

Em decorrência dessa possibilidade de utilização de créditos tributários, prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, poderão surgir diferenças entre o valor de aquisição e o valor de utilização desses créditos e, também, entre o valor contábil e o valor de venda a terceiros.

Quando a empresa adquire o crédito fiscal (prejuízos fiscais e bases negativas de cálculo de CSLL) para ser utilizado no REFIS (para abatimento de multas e juros), ela está de posse de um crédito, de um ativo, de um direito, que irá, conforme a lei permitiu, lhe proporcionar reduzir suas despesas de encargos legais para com o Fisco.

Isto significa que esteve de posse de recursos que ingressaram (não fisicamente, é verdade) em seu patrimônio e que, se contribuíram ou não para reduzir seus dispêndios ou tiveram destinação específica, tal se mostra irrelevante. O que importa, no caso, é que o ingresso de valor (dinheiro ou direito) ocorreu, elemento essencial à caracterização do lucro real.

Não importa, portanto, ter sido a renda (crédito fiscal/direito) consumida integralmente (por imposição legal) no abatimento de multas e juros no REFIS, até mesmo porque este consumo de renda pressupõem necessariamente a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica.

Da análise desta operação, constatou-se que a empresa não contabilizou o valor do ganho com a aquisição do crédito - deságio, contabilizando somente o valor líquido da operação, lançando a débito de uma despesa não dedutível e a crédito de um passivo a pagar.

Oportuno destacar que, para a empresa que vende (cedente) os prejuízos fiscais, a perda que por acaso tiver nessa cessão de créditos, não é dedutível na determinação do lucro real.

É o que consta no Decreto nº 3.431, de 24 de abril de 2000, que regulamentou a execução do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS:

(...)

Se o legislador ordinário entendesse que, no lado do adquirente, as receitas eventualmente obtidas devessem ser excluídas na determinação do lucro real, teria, evidentemente, consignado tal intenção na legislação tributária, mas assim não o fez.

Deste modo, o valor referente ao deságio obtido na aquisição do crédito tributário, será incluído de ofício na apuração da base de cálculo do IRPJ e reflexos.

Diante de todas essas informações fornecidas pela Fiscalização, não tem razão de ser a alegação de ausência de fundamento legal das exigências, pelo que a segunda preliminar também deve ser rejeitada.

O que precisa ficar claro é que a base imponible do imposto de renda é bastante ampla, conforme indica o art. 43 do Código Tributário Nacional, abrangendo não apenas a renda normalmente auferida em razão da atividade usual da empresa, mas também os proventos de qualquer natureza que impliquem em acréscimo patrimonial:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

E nesse contexto, não é razoável exigir que o regulamento do imposto de renda traga uma regra específica para cada situação que possa configurar acréscimo patrimonial, até porque isso seria impossível.

Já adentrando no mérito, uma vez que esta questão também embasa os argumentos acerca dos princípios da Legalidade e da Tipicidade Cerrada, é importante notar que a própria Recorrente admitiu implicitamente em sua defesa ter havido fato gerador do imposto de renda quando sustentou, às fls. 182, que:

contabilizou tais valores como receitas não operacionais pelo simples fato de referidos 'ganhos' não terem qualquer relação direta com suas atividades. Na verdade, tais operações apenas são registradas para fins contábeis, sem efeitos fiscais. Do ponto de vista tributário, o suposto ganho com a referida operação não representa ingresso tributável de receitas.

Como já mencionado, o fato gerador do IR não se resume apenas aos ganhos que guardem relação direta com a atividade da empresa. A incidência do imposto de renda recai também sobre os ganhos decorrentes das chamadas “outras receitas operacionais”, das “receitas não operacionais” e sobre os demais acréscimos patrimoniais, admitidas as exclusões previstas em lei.

Nesse passo, cabe ressaltar que as hipóteses de adição e exclusão ao lucro real é que devem estar expressamente indicadas na lei. As primeiras, para restringir a dedução de despesas/perdas que em princípio seriam dedutíveis, enquanto que as outras, para excluir da incidência da norma tributária ganhos/acréscimos que normalmente seriam tributados.

No caso em questão, foi o que ocorreu em relação às perdas sofridas pela cedente do crédito, posto que, conforme já destacado pela Fiscalização, a regulamentação do REFIS trouxe regra expressa determinando que “as perdas porventura apuradas em decorrência da cessão não serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido”.

Contudo, não houve uma outra regra para determinar a exclusão do ganho auferido pela adquirente do crédito, no caso, a Recorrente.

E por se tratar de um benefício fiscal, que admitiu a possibilidade de compensação de prejuízo fiscal e base negativa apurados por terceiros, tal exclusão não pode decorrer de uma mera equivalência adotada pelo aplicador da norma.

Em relação à referida transação, o ganho obtido pela Recorrente está abrangido no campo de incidência do IRPJ, e dele não foi excluído, cabendo, portanto, a incidência do tributo.

Acerca das questões envolvendo o período de aproveitamento dos créditos, e do argumento de que a tributação do suposto ganho deveria ocorrer *pro-rata-tempore*, apenas quando fossem amortizadas as parcelas dos débitos incluídos no REFIS e conseqüentemente a multa e juros a eles relativos, razão teria a Recorrente se estivessemos diante de ganhos decorrentes de créditos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração.

O próprio RIR/99 traz regra específica nesse sentido:

Art.373.Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, §3º).

Mas o referido dispositivo não é aplicável ao caso, uma vez que a quitação da multa e dos juros, mediante a compensação dos créditos adquiridos, já se deu no início do parcelamento.

A lógica não é de parcelar primeiramente a multa e os juros, para depois ir quitando estas rubricas mediante a compensação com os créditos adquiridos de terceiros, como sugere a Contribuinte, e sim parcelar o débito já líquido destes créditos.

O próprio demonstrativo apresentado pela Contribuinte à Fiscalização (fl. 21), juntamente com os comentários contidos no Termo de Verificação da Infração, à fl. 55, a respeito da forma de contabilização da operação em pauta, não deixam dúvidas de que o débito a título de multa e juros, no valor de R\$ 328.734,27, foi parcialmente quitado pela compensação do crédito de R\$ 302.813,36 (que foi adquirido por R\$ 45.422,00), restando um saldo a pagar pelo Refis no valor de R\$ 25.920,91.

Segundo ainda o mencionado demonstrativo de fl. 21, “o valor R\$ 25.920,91 foi lançado no passivo a LP e liquidado somente em 2001”.

Assim, verifica-se que o aproveitamento/realização dos créditos adquiridos ocorreu de uma só vez, para quitar os débitos relativos a multa e juros acumulados até o parcelamento, não se sustentando o argumento de que a realização destes créditos se daria de forma diferida, na medida da quitação das parcelas do Refis. Tal quitação diz respeito, na verdade, às parcelas que remanesceram em aberto, a serem pagas em dinheiro, após o aproveitamento dos mencionados créditos.

Deste modo, nenhum problema há quanto ao período de reconhecimento e de tributação do ganho auferido pela Recorrente.

No que toca à alegação da Recorrente sobre a desproporcionalidade e o efeito de confisco da multa de ofício, cujo acolhimento implicaria no afastamento de norma legal vigente (art. 44, I, da Lei 9.430/96), por suposta inconstitucionalidade, cabe ressaltar que falece a esse órgão de julgamento administrativo competência para provimento dessa natureza, que está a cargo do Poder Judiciário, exclusivamente.

Portanto, em relação a essa matéria, adoto o mesmo critério da decisão de primeira instância.

Oportuno lembrar que apenas de modo excepcional, havendo prévia decisão por parte do Supremo Tribunal Federal, e cumpridos os requisitos do Decreto nº 2.346/97 ou do art. 103-A da Constituição, o que não ocorre no presente caso, é que a Administração Pública deixaria de aplicar a norma legal.

O mesmo se pode dizer da aplicação da taxa “Selic”. Não compete a esse órgão administrativo de julgamento afastar a aplicação de norma legal em pleno vigor.

O art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, estabelece que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora...*, e no seu parágrafo primeiro determina que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês*.

Portanto, a taxa de juros de mora a ser exigida sobre os débitos fiscais de qualquer natureza para com a Fazenda Pública pode ser definida em percentual diferente de 1%. Basta que uma lei ordinária assim determine.

Neste contexto, o artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispõe:

Artigo 61 – Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria de Receita Federal cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

E o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, estabelece que:

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente

ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Portanto, incumbe a esse órgão julgador cumprir a norma legal que se encontra em pleno vigor, aplicando-a às situações concretamente verificadas, não lhe cabendo a apreciação da alegada inconstitucionalidade ou ilegalidade da taxa SELIC.

Apenas vale frisar que essa mesma taxa de juros é garantida aos contribuintes nos casos de restituição de indébitos. O tratamento, portanto, é isonômico, ou seja, tanto vale para a cobrança, quanto para a devolução de valores, o que reforça a justeza de sua aplicação.

Registro ainda que tanto a apreciação de inconstitucionalidade de lei, quanto o cabimento da aplicação dos juros Selic configuram matérias já sumuladas no âmbito deste órgão:

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Finalmente, em relação aos argumentos específicos sobre a incidência de PIS e COFINS, procedem os apelos da Contribuinte.

Essa matéria já se encontra pacificada no âmbito desse Conselho, segundo o entendimento de que a decisão plenária definitiva do STF que declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 deve ser estendida aos julgamentos efetuados pelo CARF, de modo a excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins outras receitas que não sejam as receitas da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta) da pessoa jurídica, conforme se extrai da ementa do Acórdão nº 202-18.536, de 22 de novembro de 2007, *in verbis*:

(...)

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o Pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins por meio de lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.

Nos termos do art. 42, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da

Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Excluem-se, portanto, da tributação, as variações monetárias e demais receitas financeiras

Cabe ainda salientar que referida matéria se encontra em lista de RE e RESP julgados em desfavor da Fazenda Nacional na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, com dispensa para recurso da PFN, nos termos da Portaria PGFN 292/2010, disponível na página da internet da PGFN (<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/listas-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer>), com o seguinte teor:

1.1 – Lista de temas julgados pelo STF sob a forma do art. 543-B do CPC, e que não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN

1- RE n. 585.235

Relator: Min. Cezar Peluso

Recorrente: UNIÃO

Recorrido: IRMAZI – Administração e Participações LTDA.

Data de julgamento: 10/09/2008

Resumo: É inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98, eis que tais exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta).

Com efeito, o ganho obtido pelo deságio na aquisição de créditos de terceiros, os quais foram aproveitados pela Contribuinte no âmbito do Refis, não integra a receita bruta, devendo, portanto, ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Deste modo, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, DOU provimento PARCIAL ao recurso para cancelar a exigência relativa ao PIS e à Cofins.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 13971.000698/2005-41
Acórdão n.º **1802-00.814**

S1-TE02
Fl. 233
