



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

Processo nº 13973.000094/2005-84
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1301-001.148 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de março de 2012
Matéria IRPJ e outros
Recorrentes Fazenda Nacional
Marisol S/A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

Ementa:

IRPJ - DESÁGIO OBTIDO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE TERCEIROS. UTILIZAÇÃO NO REFÍS. TRATAMENTO FISCAL. RECEITA TRIBUTÁVEL - A diferença (deságio) entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL adquirido de terceiro, no âmbito do Refis, se constitui em acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo **IRPJ** e, por decorrência, também pelas contribuições sociais (**CSLL**). Constatado, pela autoridade fiscal, que as despesas com juros e tributos compensados não reduziram o resultado do exercício, retifica-se a matéria tributável relativa ao IRPJ e à CSLL para considerar os efeitos produzidos no lucro real e na base de cálculo da CSLL pela despesa com juros (dedutível) e não computada no lucro líquido.

PIS e COFINS - GANHOS COM DESÁGIO - Os ganhos decorrentes da aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas de terceiros, não se subsume a tributação do PIS e da COFINS.

MULTA ISOLADA-FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS - Não pode subsistir a multa de ofício por falta de recolhimento das estimativas mensais lançada após o encerramento do ano-calendário de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário, nos termos do

relatório e voto proferidos pelo relator. Vencidos os Conselheiros Paulo Jakson da Silva Lucas e Wilson Fernandes Guimarães, que votaram pela manutenção da multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues de Lima

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Cristiane Silva Costa (Suplente Convocada).

Relatório

Cuida-se de recursos, de ofício e voluntário, em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis, que julgou procedentes em parte os lançamentos de IRPJ, CSLL e das multas exigidas isoladamente, permanecendo sem alteração os lançamentos de PIS e da COFINS.

Os fatos que redundaram na autuação decorreram da constatação pela Autoridade Fiscal, de suposta omissão de receitas referentes ao ganho auferido na aquisição de créditos fiscais com deságio, quando da aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de terceiros, para a compensação no REFIS.

Em impugnação tempestiva a interessada suscitou a nulidade dos autos de infração por falta de razoabilidade e proporcionalidade, e por inobservância do princípio da verdade material.

No mérito, disse que o deságio foi possível com a anuência da própria legislação, que permitiu a aquisição de créditos de terceiros, por valores inferiores ao seu valor real, e que não havia previsão nas normas do REFIS para esta tributação, sendo regida por normas de direito privado. Alegou que, caso mantida a autuação fiscal, a empresa terá sido prejudicada, pois foi induzida a erro. Afirmou, ainda, que foi o Fisco que obteve vantagem, uma vez que os cedentes deram baixas de valores a compensar no futuro.

Apresentou demonstrativos dos lançamentos contábeis (fl. 168) para sustentar sua afirmação de que não houve lançamento contábil errado a dar amparo a pretensão fiscal, ponderando que, apesar de ter efetivado os lançamentos contábeis por seus valores líquidos, nada mudou no resultado fiscal da empresa.

Alegou que mesmo que se admitisse que o valor da multa devesse ser contabilizado, fato que não ocorreu, esse valor seria dedutível, posto que compensatória, o que tornaria nulo o efeito fiscal da tributação do deságio.

Acrescentou que não houve ingresso de qualquer renda ou lucro que justifique a tributação pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS ou pela Cofins.

Asseverou que, na verdade, ocorreu uma anistia limitada em favor dos contribuintes, que não se trata de receita, por não representar ingresso monetário algum.

Em relação à multa isolada, afirmou que está sendo penalizada duas vezes sobre o mesmo fato, qual seja: a suposta falta de tributação de IRPJ e pela CSLL sobre as receitas advindas de deságio.

Requeru diligência para a apuração de valores citados e comprovados em seus registros contábeis.

A Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou procedentes em parte os lançamentos de IRPJ, CSLL e das Multas Exigidas Isoladamente, permanecendo sem alteração os lançamentos de PIS e COFINS. O cancelamento parcial das exigências decorreu da constatação de equívoco, cometido pela autoridade fiscal, que deixou de considerar, na apuração das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL e das estimativas mensais, o valor despendido pelo contribuinte na aquisição dos prejuízos e bases negativas de terceiros, tomando o valor bruto dos créditos adquiridos. Foi interposto recurso de ofício.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual alega que, ao contrário do que entenderam os julgadores de primeira instância, não se pode tributar outra fonte senão aquela prevista na legislação, nem se ampliar à abrangência de dispositivo definidor do fato gerador de um tributo.

Afirma que, no caso em tela, não houve acréscimo patrimonial, mas sim a amortização/abatimento de juros e multa dentro do parcelamento especial – REFIS, e que prejuízos fiscais e bases negativas não podem servir de base tributável para o IRPJ e CSLL.

Destaca, ainda, que partes dos impostos utilizados no REFIS estavam contabilizados nas contas de provisões no Passivo Circulante e foram transferidos para uma conta de Provisão no Exigível a Longo Prazo.

Alega estar evidente que o crédito adquirido de terceiros para a compensação com o débito de multa e juros do REFIS foi oferecido à tributação no montante de R\$ 11.546.065,26, inclusive sem descontar o custo de aquisição no valor de R\$ 1.569.759,71.

Ressalta que, em decorrência da contabilização a menor dos juros no montante de R\$ 529.009,34, o crédito compensado, que deveria ser de R\$ 12.075.074,68, foi de apenas R\$ 11.546.065,26.

Assevera, ainda, que no resultado da conta REFIS Federal o saldo desta operação está zerado, tendo em vista que os prejuízos fiscais e bases negativas referem-se ao valor da multa e juros compensados (despesas).

Diz que o valor de R\$ 10.505.314,97, questionado pelo Fisco, foi oferecido à tributação num montante de R\$ 11.546.065,26, ou seja, um valor maior do que o autuado. Esta diferença teria se dado em razão de não ter sido descontado o custo de aquisição do crédito de R\$ 1.569.759,71, como também o não lançamento do crédito de R\$ 529.009,34, referente aos juros contabilizados a menor.

Afirma que apesar do reconhecimento da DRJ - Florianópolis em relação ao desconto do custo de aquisição, a autuação é insubsistente como um todo, haja vista que o deságio fora contabilizado e tributado pelo IRPJ e CSLL, devendo ser, portanto, cancelado.

Refuta o entendimento da DRJ, de que a multa de ofício e a multa isolada têm origens e naturezas diversas, e alega ter demonstrado que não houve falta de computação de valores na base de cálculo mensal (estimada) e, conseqüentemente, pagamento a menor a título de IRPJ.

Diz que tal entendimento caracteriza o *bis in idem* e afronta aos princípios constitucionais do não confisco e da capacidade contributiva, além de contrariar o entendimento do Conselho dos Contribuintes.

Em relação aos lançamentos decorrentes, afirma estar evidente que a Delegacia Julgadora se contradiz quando defende que a autuação do IRPJ e da CSLL é correta, porque os prejuízos e bases negativas adquiridas pela empresa representam um "direito" ou "acréscimo patrimonial", e depois, para manter a glosa de PIS e COFINS, afirma que aqueles são receitas auferidas. Dessa forma, pretende demonstrar que a exigência fiscal de PIS e COFINS sobre os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas é indevida, devendo o acórdão em discussão ser reformulado.

Aduz que, apesar de estar plenamente comprovado nos autos que a empresa contabilizou e tributou o deságio ora discutido, se os Conselheiros tiverem dúvidas destes registros/tributação, e em busca da verdade material, necessário se faz a ocorrência de diligência fiscal para imediato saneamento do feito.

Incluído em pauta em sessão de 25 de janeiro de 2007, pela Resolução nº 101-02.588 o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

(...) A vista dos argumentos acima despendidos e dos documentos carreados aos autos pela Recorrente, entendo que o processo não se encontra devidamente saneado para julgamento, eis que os documentos trazidos à colação pela contribuinte por ocasião da sua peça exordial, e agora, em grau de recurso, são insuficientes para a formação de meu livre convencimento, e sendo assim, na busca de atender à aplicação da justiça, legalidade e da verdade material, voto no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal:

a) intime a contribuinte a demonstrar a composição detalhada das contas Refis Federal - Resultado/Multa e Refis Federal - Resultado/Juros, nas importâncias de R\$ 1.432.198,14 e R\$ 10.113.867,12, respectivamente, bem como, apresente cópia(s) do(s) Livro(s) Diário(s) demonstrando os lançamentos contábeis efetuados em relação às referidas contas;

b) com base nos dados fornecidos pela contribuinte, verifique a correção dos cálculos efetuados;

c) verifique se as importâncias acima citadas transitaram pela conta de resultado do ano-calendário de 2000;

d) verifique se a contribuinte, em períodos pretéritos, apropriou juros e multa sobre as importâncias (principal) confessada no Refis e, se positivo, se transitou pela conta de resultados;

Ao final, proceda aos comentários que achar necessários para o bom deslinde da questão posta nos presentes autos, cientificando a contribuinte do resultado da presente diligência, para, se

querendo, venha aos autos se manifestar acerca de seu resultado.

Reincluído em pauta em 23 de janeiro de 2008, novamente retornaram os autos para diligência, vez que a anterior não fora cumprida como determinado pelo Conselho.

Retornam agora os autos com a complementação da diligência e manifestação do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Ambos os recursos preenchem os requisitos legais. Deles conheço.

DO RECURSO DE OFÍCIO.

A parcela de crédito exonerada, objeto de recurso de ofício, corresponde à redução das exigências de IRPJ, CSLL e multas isoladas impostas. Tal redução originou-se de retificação das respectivas bases de cálculo, tendo em vista equívoco cometido pelo autuante, que deixou de considerar o valor pago pela Recorrente para aquisição dos créditos, tributando o valor bruto, e não o deságio.

Irreparável a decisão quanto a esse aspecto, devendo ser mantida a r. decisão.

Nego provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A acusação fiscal é de que a contribuinte não registrou como receita o deságio obtido com a aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas de terceiros.

Resta claro (e a própria contribuinte expressamente assim se manifesta, ao falar sobre o resultado da diligência), que o objeto do auto de infração é exclusivamente o oferecimento à tributação do ganho auferido com o deságio na aquisição do direito à compensação de prejuízos e bases negativas de terceiros.

A contribuinte adquiriu, para utilização no REFIS, crédito de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da ordem de R\$ 12.075.074,68, a um custo de R\$ 1.569.759,71. O deságio obtido representa uma aquisição de disponibilidade de renda, eis que o valor bruto prestou-se a extinguir obrigação (juros e multa) integrantes do seu patrimônio.

Alega a Recorrente que não houve acréscimo patrimonial, mas apenas amortização de juros e multa. Contudo, o acréscimo patrimonial se dá na medida da diferença entre o valor da obrigação extinta com utilização do crédito adquirido e o montante despendido para adquiri-lo.

Toda a questão ficou restrita à comprovação de que o deságio foi oferecido à tributação, como alegou a contribuinte, o que demandou a diligência.

Na peça recursal, a Recorrente reproduz os lançamentos contábeis efetuados por ocasião da compra dos prejuízos e bases negativas para alegar estar “*evidenciado que o crédito adquirido de terceiros para a compensação com o débito de multa e juros foi oferecido à tributação no montante de R\$ 11.546.065,26, inclusive sem descontar o custo de aquisição no valor de R\$ 1.569.759,71*”.

A partir dos lançamentos reproduzidos verifica-se que a única conta de resultado manejada é conta de despesa (11.04.21.11.25).

Conforme se depreende do relatório de diligência (fls. 955/959) e da manifestação da Recorrente sobre ele (fls. 992), a empresa, ao adquirir o prejuízo fiscal e bases negativas, contabilizou o valor bruto adquirido (R\$ 13.115.824,97) a débito de conta de Passivo do grupo Obrigações Fiscais (conta 06.01.08.01.00 - REFIS Federal), tendo como contrapartida conta de Resultado do grupo Despesas Financeiras, com o histórico “Compensação de Juros e Multa Refis Federal”.

O valor de R\$ 13.115.824,97 corresponde ao somatório de multa incluída no Refis (R\$ 1.432.198,14), juros incluídos no Refis (R\$ 10.113.867,12) e custo de aquisição do prejuízo e bases negativas (R\$ 1.569.759,71).

Esses valores aparecem discriminados na contabilidade nos seguintes lançamentos:

- a) Débito de conta de resultado Despesas Financeiras (11.04.21.11.25) e crédito de conta passiva REFIS Federal (06.01.08.01.00), no valor de R\$ 1.432.198,14, com o histórico “Compensação de multa Refis Federal”;
- b) Débito de conta de resultado Despesas Financeiras (11.04.21.11.25) e crédito de conta passiva REFIS Federal (06.01.08.01.00), no valor de R\$ 10.113.867,12, com o histórico “Compensação de juros Refis Federal”;
- c) Débito de conta de resultado Despesas Financeiras (11.04.21.11.25) e crédito de conta ativo circulante – Banco Bradesco (01.01.02.01.00) no valor de R\$ 1.569.759,71, com o histórico “Aquisição de bases negativas e prejuízo fiscal”;

Como se vê, em momento algum ficou demonstrado que a diferença entre o montante da obrigação quitada com os prejuízos e bases negativas adquiridos e o valor das obrigações quitadas foi registrado como receita.

Contudo, alega a contribuinte que o não registro do deságio como receita é neutralizado fiscalmente pelo fato de as despesas com juros e multa não terem afetado o resultado do exercício. E ressaltou que o crédito compensado, que deveria ser de R\$ 12.075.074,68, foi de apenas R\$ 11.546.065,26, em decorrência da contabilização a menor dos juros no montante de R\$ 529.009,34.

A esse respeito, de se notar que a autoridade fiscal constatou que em 31/12/00 o saldo da conta de Resultados 11.04.21.11.25 - REFIS FEDERAL, encontrava-se com **saldo Zero**, nada havendo a ser transferido para Resultado do Exercício (fls. 196). Em vista disso, intimou a contribuinte a esclarecer se o saldo da conta citada foi informado na DIPJ do ano-calendário de 2000, informando a ficha e linha da DIPJ (fl. 197).

Em atendimento, a contribuinte informou (fls. 303) que a conta, em razão de possuir saldo zero em 31.12.00, não foi informada na DIPJ.

Essas informações (do auditor e da contribuinte) apontam no sentido de que o lucro líquido do exercício apurado está indevidamente aumentado em montante equivalente às despesas com juros e multas não transferidos para resultado do exercício. Ao mesmo tempo, se o lucro líquido do exercício estivesse corretamente apurado, teria havido uma falta de adição correspondente ao valor da multa.

Conquanto a contribuinte tenha alegado que o crédito adquirido (R\$ 12.075.074,68) foi compensado à menor (R\$ 11.546.065,26) em decorrência da contabilização a menor dos juros no montante de R\$ 529.009,34, essa informação não pode ser confirmada com os elementos constantes do processo, sendo impossível, à vista dos elementos carreados aos autos, inclusive pela diligência, que efetivamente a compensação a menor se refere a juros, não contabilizados, e não a multa não contabilizada.

De qualquer forma, ainda que o valor não compensado se referisse a multa não contabilizada, o valor dos juros de mora não levado a resultado do exercício (R\$ 10.113.867,12), e que é dedutível para efeito da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, compensa em grande parte o valor do deságio obtido e não contabilizado como receita (R\$ 10.505.314,97), restando, portanto, um resultado fiscal a menor de R\$ 391.447,85 que deve ser levado a tributação.

Quanto às exigências do PIS e da COFINS, não há como subsistir os lançamentos, eis que o ganho auferido com o deságio obtido na aquisição de prejuízos fiscais e bases negativas de terceiros, não se subsume ao conceito de faturamento como sendo o conjunto das receitas operacionais que a empresa realiza em decorrência de atos de compra e venda, seja de mercadorias, seja de serviços.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, que alargou a base de cálculo das referidas contribuições, não havendo, portanto, base legal para sua exigência até novembro de 2002 para o PIS e janeiro de 2004 para a COFINS, quando foram editadas as Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), quando então foi ampliada a base de cálculo dessas contribuições, já em consonância com a nova redação da Constituição dada pela Emenda Constitucional 20/1998.

Quanto à multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas, reitero meu entendimento, tantas vezes expressado, de que tal multa só se justifica quando exigida dentro do próprio período de apuração das antecipações que deixaram de ser recolhida, vez que, encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário. Por conseguinte, desaparece o bem jurídico tutelado pela norma sancionadora, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas por estimativas, não havendo, portanto, base para sua exigência.

Na verdade, o dispositivo legal que prevê a multa tem como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda ou contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Sendo inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário, de vez que, com encerramento do ano-calendário e a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário, desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), restando ausente a necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí nasce uma nova base impositiva, esta já com base no

tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente da multa de ofício sobre essa base, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade sobre o valor não antecipado. Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c./c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente por descumprimento de obrigação acessória.

Logo, entendo que não pode subsistir a multa de ofício por falta de recolhimento das estimativas mensais lançada após o encerramento do ano-calendário.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

- I- Reduzir a matéria tributável referente ao IRPJ e à CSLL para R\$ 391.447,85;
- II- Cancelar a exigência das multas isoladas incidentes sobre insuficiência de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL;
- III- Cancelar as exigências relativas ao PIS e a COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de março de 2012.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri