



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

Processo nº 13974.000190/2005-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.718 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ/OMISSÃO RECEITA/DESÁGIO/REFIS/MULTA ISOLADA
Recorrente CONDOR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

IRPJ 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 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**).

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS.

Nos termos da legislação de regência, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. No crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

CSLL

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que decorrente da apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutantis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator. Quanto à multa isolada concomitante vencidos os Conselheiros Paulo Jakson da Silva Lucas (relator) e Wilson Fernandes Guimarães que mantinham a mesma.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes- Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri – Redator Designado.

EDITADO EM: 07/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte acima identificada foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica/IRPJ (R\$ 521.614,32), Contribuição para o Programa de Integração Social/PIS (R\$ 13.561,97, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social/Cofins (R\$ 62.593,71) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido/CSLL (R\$ 217.853,57), mais multa de 75% e juros.

A exigência resulta da omissão de receita financeiras caracterizadas pela falta de contabilização em conta de resultado, de deságio na aquisição de créditos de terceiros oriundos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa de CSLL.

Cientificada por via postal a interessada, por meio de seu representante legal apresentou tempestivamente, a impugnação de fls. 144/167, instruída com os documentos de fls. 170/176, em síntese, alegando que:

Preliminarmente contesta a multa de ofício de 75%, ao argumento de ser ela exorbitante e ter nítido caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade (art. 5º, XXII, da Constituição Federal) e a vedação ao confisco (art. 150, IV, da C.F.).

Argumenta que em função da oportunidade de regularização de débitos oferecida pelo Refis, entendeu por bem ajustar algumas pendências perante o fisco federal; que, por determinação legal (Resolução nº 4/2000, do Comitê Gestor), a pessoa jurídica optante do Refis pôde saldar os débitos relativos à multa de mora ou de ofício, e aos juros moratórios com créditos próprios, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, próprios ou de terceiros; que, em consequência, adquiriu de terceiros, mediante cessão de direitos, de forma irrevogável e irretroatável, saldos de prejuízos fiscais e bases negativas para fazer frente à multa e aos juros de mora incluídos no Refis, respeitando-se os redutores de, respectivamente, 15% e 8%; que após os corretos trâmites legais e a análise do fisco federal, as compensações foram levadas a efeito e o valor total do parcelamento foi enfim consolidado; que foram liquidados todos os valores relativos aos juros e às multas existentes até a adesão ao Refis, tendo a operação sido contabilizada dentro dos princípios contábeis geralmente aceitos.

Aduz que a Receita Federal em procedimento regulamentar de fiscalização entendeu que a diferença entre o valor cedido e o custo de sua aquisição (deságio) de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL consiste em ganho passível de tributação pelo IRPJ/CSLL/PIS/Cofins, sendo equivocado o entendimento fiscal, pois, o deságio existente na operação ocorreu com a anuência da própria legislação que permitiu a aquisição de créditos de terceiros, por valores inferiores ao seu real valor, operações estas regidas por norma de direito privado; que se não houve benefício, não haveria motivo de ingressar no Refis; que não havia previsão legal expressa de tributação destes valores, nas normas do Refis.

Acrescenta que a interpretação da RFB fere a lei que deve ser obedecida, sob pena de afronta aos princípios da Segurança Jurídica e da estrita legalidade; alegou que deveria

ser aplicado o princípio do in dúbio pro contribuinte; que mantida a intenção fiscal, a impugnante terá sido prejudicada, pois foi induzida em erro (cita o art.112 do CTN).

Argúi a impropriedade em se considerar deságio como renda ou lucro, discorrendo sobre seus conceitos, concluindo que os prejuízos fiscais e bases negativas não são lucro, nem renda, não sendo tributadas pelo IRPJ e CSLL, não procedendo ao entendimento do fisco que houve um ganho financeiro.

Completa que a própria denominação do IRPJ remete o intérprete ao seu fato gerador, o acréscimo patrimonial. Que conforme o artigo 43 do CTN, a renda possui como principal característica a configuração de riqueza nova que irá acrescer o patrimônio de quem a produzir e que, caso seja consumida ou investida, não implicará na redução do patrimônio. Que o IRPJ e a CSLL irão incidir sobre o acréscimo patrimonial que esteja disponível econômica ou juridicamente à pessoa que o adquiriu.

A impugnante revela que a fiscalização tributou a operação relativa ao Refis, pelo PIS e Cofins, enquadrando o mesmo como uma receita auferida pela impugnante.

Entretanto, contesta a classificação utilizada pela fiscalização, pois a amortização de juros e multa dentro do Refis não corresponderia a uma efetiva receita ou um plus.

Contesta a tributação ora feita e incidente sobre as contribuições do PIS e da Cofins, citando a Lei nº 9.718/1998, e sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.

Em relação às multas e juros, incluídos no Refis, alegou que, pelo raciocínio da fiscalização deveriam ser deduzidos do lucro real para fins de tributação. Que ainda que fosse admitida a tributação do deságio, ter-se-ia que em função desta dedução, o efeito fiscal resultaria em Prejuízo Fiscal, não gerando desta forma, qualquer tributação.

Questiona a base de cálculo utilizado pela fiscalização, havendo variação entre os valores pagos e os valores autorizados pela Receita Federal. Que ao tributar o deságio foi efetuado com base no valor total adquirido pela empresa, R\$ 2.454.655,70 ao invés de levar em consideração o real valor autorizado, R\$ 2.344.170,39.

Reclama do saldo de prejuízos fiscais acumulados no encerramento do exercício de 2000.

Em razão dos despachos de fls. 178 e 352, foi juntado por anexação a este Processo (nº 13974.000190/2005-12) o Processo nº 13974.000191/2005-67, às fls. 183 a 354.

Consta às fls. 288/290, o Auto de Infração para a exigência de R\$ 77.652,22 de multa isolada pela falta do recolhimento da contribuição social sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e / ou balanços de suspensão ou redução, tendo como enquadramento legal o artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996.

Para citada exigência consta a impugnação de fls. 318/341, onde além de apresentar os argumentos já relatados, acresce que a aplicação de multa isolada, prevista no art. 44 caput, c/c § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/ 1996, concomitantemente com a multa de 75% aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela autoridade administrativa, implicaria, indubitavelmente em bis in idem, bem como afronta a capacidade contributiva da empresa e ao confisco, o que é vedado na Constituição vigente.

A DRJ/CURITIBA (PR) decidiu a matéria por meio do Acórdão 06-20.144, de 27/11/2008 (fls. 357), julgando procedente em parte a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA/IRPJ

Ano-calendário: 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 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 (PIS/Pasep, Cofins e CSLL).

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

Legítima a aplicação da multa de ofício de 75% cobrada juntamente com a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício, porquanto em conformidade com a legislação de regência.

MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE. REDUÇÃO DE 75% PARA 50%.

A multa isolada por falta de, pagamento do imposto mensal, apurado por estimativas, deve ser aplicada sem prejuízo da eventual exigência da multa de ofício prevista para a falta de pagamento do imposto calculado, a partir do Lucro Real verificado no ajuste anual. Considera-se, contudo, a retroatividade benigna, devido à lei nova que reduziu o percentual de setenta e cinco para cinquenta por cento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

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 para amortização de juros e multas de débitos fiscais incluídos no REFIS.

A peça recursal ratifica os fundamentos da inicial (impugnação) sintetizada nos seguintes tópicos: (i) Da não tributação pelo IRPJ e pela CSLL (Impropriedade em se considerar o deságio como “renda” ou “lucro”); (ii) Da NÃO tributação pelo PIS e pela COFINS do deságio na aquisição de créditos de terceiros (prejuízos fiscais e bases negativas utilizadas no Refis); (iii) Da não incidência de Multa Isolada; IV) Da Selic sobre a Multa aplicada.

Pois bem. O valor do ganho com a aquisição do crédito (prejuízos fiscais de terceiros/base de cálculo negativa da CSLL) deve ser levado a resultado, procedimento não efetivado pela contribuinte, como descrito no Auto de Infração. Em nenhum momento, na legislação que regula o REFIS constou que tais valores seriam não tributáveis.

A ora recorrente procura desfazer a tributação que lhe foi imposta, centralizando seus argumentos no sentido da inexistência de acréscimo patrimonial, nos termos em que estabelecido no artigo 43 do CTN.

Aduz, mais:

Assim, ao se verificar o que pretende o julgador da DRJ de Curitiba, ao manter a exação cobrada pelo fisco, percebe-se que há um aumento na base de cálculo para o cômputo dos tributos devidos, posto que o deságio considerado tem sido o montante total adquirido pela empresa, qual seja, R\$ 2.454.655,70 (Dois milhões, quatrocentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e cinquenta e cinco reais e setenta centavos) ao invés de levar em consideração o real valor autorizado pelo ente tributante, que culmina em valor inferior.

Com todo o respeito, penso, que não lhe cabe razão.

A contribuinte adquiriu, para utilização no REFIS, crédito de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL da ordem de R\$ 2.454.655,70, a um custo de R\$ 368.198,31. O deságio (R\$ 2.086.457,39) 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. A aquisição de crédito fiscal representa um ativo e, portanto, um direito disponível econômico ou juridicamente. Se o crédito fiscal foi adquirido com deságio (diferença entre o preço pago e o valor do crédito compensável advindo de prejuízo fiscal), tal deságio caracteriza-se como um acréscimo patrimonial nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional e deve ser reconhecido e tributado pelo IRPJ e reflexos, mesmo que utilizado no âmbito do REFIS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 14/

02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 01/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constata-se do Relatório de Atividade Fiscal (fls. 101/114), parte integrante do auto de infração, que a autoridade fiscal tomou como valor tributável o valor do deságio (R\$ 2.086.457,31) e não, como alegado pela recorrente, o valor total da aquisição dos prejuízos fiscais e bases negativas, vejamos o seguinte excerto extraído do relatório:

“A presente fiscalização tem como escopo analisar os reflexos tributários dos lançamentos contábeis levados a efeito pela CONDOR S/A. referentes à operação de aquisição, “com deságio”, daqueles créditos de terceiros (IMPÉRIO LISAMAR S/A IND. COM. DE ALIMENTOS).

No decorrer do presente procedimento fiscal, quando da análise da composição do Lucro Líquido da Fiscalizada, constatamos que a aquisição de terceiros, com deságio, de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSSL não foi objeto de escrituração contábil em conta de Resultado (Vide crédito, às fls. 48, do montante de R\$ 2.086.457,31, na conta REFIS - PROGRAMA RECUP. FISCAL, pertencente ao Patrimônio Líquido da fiscalizada, cujo histórico é “VALOR REF. DESAGIO NA COMPRA DE PREJUÍZO FISCAL”).”

Portanto, neste tópico, sem reparos quanto ao decidido em primeira instância.

Nesse sentido reproduzo ementa do julgado por esta Turma (Acórdão 1301-001.148, Sessão de 06/03/2012, Rel. Valmir Sandri):

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.

E, mais:

Acórdão 1401-000.889, Sessão de 09/11/2012, Rel. Karem Jureidini Dias.

IRPJ DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

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 de capital, devendo, portanto, ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda, na proporção de sua utilização para quitação dos créditos tributários. A tributação do deságio está relacionada, em controle de legalidade, à despesa gerada com a

quitação dos tributos e encargos quando dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IRPJ REDUÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

Havendo prejuízo fiscal declarado, em montante superior ao do valor tributável apurado em ação fiscal, cabe à autoridade fiscal proceder à redução do referido prejuízo.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

Conforme decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em sede de recurso representativo de controvérsia, não incide a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre receitas não operacionais, dada a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

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 (Emenda Constitucional 20/1998).

Neste passo, aplicável o disposto no artigo 62^A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, razão pela qual deve ser reproduzido o entendimento de que não incide a Contribuição ao PIS e a COFINS sobre receitas não operacionais, dada a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

(iii) Da não incidência de Multa Isolada

Como já conhecido nesta Turma minha posição pessoal é pela manutenção integral das multas isoladas aplicadas, uma vez que não partilho do entendimento de nenhuma das inúmeras teses que vicejam nesta Corte Administrativa propondo o seu cancelamento, em função das circunstâncias específicas que cercam a determinação do seu montante em cada caso concreto. A meu modo de ver, a penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher as antecipações devidas está expressamente prevista em lei e não guarda qualquer correlação com o montante do imposto devido ao final do ano, nem tampouco pode ser afastada sob o argumento de concomitância com a multa proporcional eventualmente aplicada. Vejamos:

A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, aplica-se o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, com a modificação dada pela Lei 11.488, de 2007 (inciso II, 50%), *in verbis*:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 14/

02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE M

ENEZES

Impresso em 01/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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.

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano calendário.

Ausente tal demonstração, ou apurando a Fiscalização que estes balancetes revelam resultado inferior ao devido, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deve a contribuinte apurar e recolher os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceria devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, mesmo verificando que os tributos devidos ao final do ano calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, (com a nova redação dada pela Lei 11.488, de 2007) a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Inadmissível, assim, a interpretação de que as multas isoladas (50%) e a multa de ofício (75%) pela falta de recolhimento do devido no ajuste do final do exercício é caso de duplicidade de lançamento.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Enfim, neste ponto, acompanhando o quanto decidido em primeiro grau, mantenho a multa isolada (50%).

IV - Da Selic (Juros de Mora) sobre a Multa (de Ofício) aplicada.

Trata-se de multa por lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos em 2000.

O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressaltando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se, a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Para uma melhor compreensão da matéria, vejamos o que diz os dispositivos legais acerca das multas e dos juros de mora, incidentes sobre os créditos tributários não pagos nos respectivos vencimentos.

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da 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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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 de pagamento.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na

moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, se depreende claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, **tributos e contribuições** e, posteriormente, **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União.

Logo, em consonância com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, no crédito tributário estão compreendidos o valor do tributo e o valor da multa.

A própria dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “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”.

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, não exclui a multa de ofício.

No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo, sujeita-se aos juros de mora com base na taxa SELIC.

Portanto, nos termos da legislação transcrita, procede a incidência de juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

CSLL

Quanto ao auto de infração relativo à CSLL, uma vez que decorrente da apuração do IRPJ, ou seja, com base nos mesmos pressupostos fáticos e em face das mesmas razões de defesa, aplica-se *mutatis mutantis* o que foi decidido quanto à exigência do IRPJ.

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, a fim de exonerar o montante de Contribuição ao PIS e da COFINS, em razão de sua inconstitucionalidade reconhecida na sistemática do artigo 543B do CPC.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 14/

02/2015 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 01/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Valmir Sandri, Redator Designado.

Tendo acompanhado o Ilustre Relator quanto ao mérito da demanda, ouso dele discordar quanto ao entendimento por ele esposado em seu voto para manter a Multa de Ofício aplicada Isoladamente, eis que, entendo, após o encerramento do ano-calendário, inexistir base de cálculo para a incidência da referida multa, bem como, a impossibilidade da coexistência de duas penalidades sobre um mesmo tributo que deixou de ser recolhido. Explico o porque:

Os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, pelo fato de que, com a apuração do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, 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 à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, a despeito da contribuinte não ter antecipado ou ter antecipado a menor o suposto tributo que poderia ser devido ao final do ano-calendário, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o término do ano-calendário, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação.

Não fossem os argumentos acima, que no meu entendimento são suficientes para afastar a presente exigência, é de se verificar que se exige também nos presentes autos, em concomitância, a multa de ofício, não devendo também por esse motivo prosperar a exigência ora guerreada.

Isto porque, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento

fiscal, sobre base de cálculo de idêntico tributo, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

De se registrar que está matéria já se encontra pacificada na Câmara Superior, conforme se constata dos julgados a seguir transcritos por suas ementas:

Acórdão 9101-0.375, de 01/10/2009:

IRPJ. MULTA ISOLADA- Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento do tributo apurado no balanço

Acórdão 9101-00.430, de 03/11/2009, de idêntico teor aos Acórdãos nºs, 9101-00.500 de 25/01/2010; 9101-00.501 de 25/01/2010; 9101-00.502 de 25/01/2010; 9101-01.193, de 17/10/2011; 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 9101-01.455 de 15 de agosto de 2012:

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

9101- 000.844, de 22/02/2011 (de idêntico teor: Acórdãos 9101-01.237, de 21/11/2011; 9101-01.246, de 22/11/ 2011).

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Portanto, ante a jurisprudência acima citada, e por me filiar ao entendimento por ela firmado, DOU provimento ao recurso do contribuinte para excluir tal penalidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator Designado.

Processo nº 13974.000190/2005-12
Acórdão n.º **1301-001.718**

S1-C3T1
Fl. 18

CÓPIA