



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

Processo nº 16327.001915/2008-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.564 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2014
Matéria IRPJ - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO
Recorrente ING BANK N.V.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005

Ementa:

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. CÔMPUTO EM PERÍODO EM QUE NÃO HOUE RECOLHIMENTO DAS EXAÇÕES. POSTERGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em postergação do pagamento do tributo na circunstância em que a receita que deixou de ser apropriada no período em que foi auferida, o foi em momento posterior, em que as bases de cálculos das exações afetadas revelam-se negativas. No caso, aplica-se o disposto no inciso II do art. 273 do RIR/99, eis que inexistente pagamento espontâneo do imposto ou contribuição, elemento essencial à caracterização do instituto reclamado.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso. Vencido o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (Relator) em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas. Fez sustentação oral o advogado Leandro Cabral e Sousa OAB/SP nº 234.687.

Processo nº 16327.001915/2008-55
Acórdão n.º **1301-001.564**

S1-C3T1
Fl. 595

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

Paulo Jakson da Silva Lucas - Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos apurados e as razões de defesa trazidas pela contribuinte em sede de Manifestação de Inconformidade, reproduzo o relatório constante na decisão exarada em primeira instância.

1. Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supra qualificado, efetuou-se, em 18/12/2008, os lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários, consubstanciados nos autos de infração e demonstrativos de fls. 271 a 295, no valor total de R\$ 3.106.284,06, a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decomposto da seguinte maneira:

IRPJ.....	R\$ 913.121,44
Juros de mora (calculados até 28/11/2008)	R\$ 616.448,28
Multa proporcional (passível de redução).....	R\$ 684.841,07
Valor do Crédito Tributário.....	R\$ 2.214.410,79
CSLL.....	R\$ 328.723,72
Juros de mora (calculados até 28/11/2008)	R\$ 221.921,38
Multa proporcional (passível de redução).....	R\$ 246.542,79
Valor do Crédito Tributário.....	R\$ 797.187,89
PIS.....	R\$ 5.560,98
Juros de mora (calculados até 28/11/2008)	R\$ 3.503,85
Multa proporcional (passível de redução).....	R\$ 4.170,73
Valor do Crédito Tributário.....	R\$ 13.235,56
COFINS.....	R\$ 34.221,48
Juros de mora (calculados até 28/11/2008)	R\$ 21.562,24
Multa proporcional (passível de redução).....	R\$ 25.666,10
Valor do Crédito Tributário.....	R\$ 81.449,82

1.1 A lavratura se deu em função da apuração das infrações, com os respectivos enquadramentos legais, constantes das fls. 274 a 275; 281 a 282; 288 e 293.

2. O contribuinte foi notificado das autuações, no mesmo dia da lavratura dos autos de infração, ou seja, 18/12/2008, conforme ciências exaradas às fls. 273, 280 e 292.

3. O Termo de verificação fiscal, de fls. 259 a 270, traz, em síntese, o seguinte:

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 08/0

9/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por PAULO JAKSON DA SILVA

LUCAS, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 06/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.1 O contribuinte realizou pagamentos a maior de PIS e COFINS relativos aos seguintes períodos: agosto, outubro, dezembro de 2002 e janeiro de 2003, nos seguintes valores:

a.. PIS: R\$ 226.564,82, R\$ 186.098,96, R\$ 201.807,50 e R\$ 171.949,85;

b. COFINS: R\$ 1.045.683,77, R\$ 858.918,27, 931.419,24 e R\$ 793.614,70.

3.1.1 Houve compensações, com tal crédito, em 2003 e 2004 nos montantes totais de R\$ 3.652.485,78 e R\$ 1.483.135,82 respectivamente. Os valores compensados declarados em "Declaração de Compensação" não foram reconhecidos contabilmente pelo regime de competência. Somente em maio e junho de 2005 foram feitos os reconhecimentos de tais receitas, em contrapartida a conta de PIS e COFINS a recolher, sendo respectivamente R\$ 2.644.180,00 e R\$ 2.100.853,12 a título de COFINS e R\$ 480.760,00 e R\$ 404.697,74 a título de PIS. Em 2002 e 2003 os valores recolhidos a maior foram computados como despesas dedutíveis.

3.2 Configurou-se assim a inobservância do regime de escrituração das receitas que foram objeto de compensação com os valores devidos de PIS e COFINS nos anos de 2003 e 2004 quando foram realizadas as compensações com as respectivas entregas das declarações de compensação. O indébito gerado em 2002 e 2003 ingressou em 2003 e 2004 como receita decorrente de recuperação destas despesas e deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Tal prática acarretou a postergação do imposto/contribuição para o período de 2005, quando o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, o que, de acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 02/1996, item 9, não seria permitido, visto que não se pode utilizar perdas posteriores para compensar ganhos anteriores. Assim, a postergação se transformou em redução indevida do lucro real e do lucro líquido em 2003 aumento do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL em 2004.

3.3 O contribuinte foi intimado, em 27/06/2008, para esclarecer os motivos que o levaram à inobservância do regime de escrituração acima identificada. Em 11/08/2008, o mesmo respondeu, em síntese, que: i) Durante o segundo semestre de 2002, adquiriu, via leilão, contratos de Swap cambial, denominados SC2, cujos ajustes ao valor de mercado (MTM), estabelecidos pela Carta Circular nº 3.082 de 2002, e respectivos impactos em contas de resultados foram considerados para fins de apuração da base de cálculo da COFINS; ii) Em 2003, com base no artigo 35 da Lei 10.637/2002, a empresa entendeu que o procedimento adotado, relativo ao tratamento fiscal dos MTMs, havia acarretado um recolhimento a maior a título de PIS e COFINS, provocando a entrega das DCOMPs. Porém não houve reconhecimento dos valores compensados deixando-os provisionados para eventual contingência decorrente de interpretação diferente; iii) entre 2003 e 2005 há uma diferença entre o valor provisionado e o efetivamente recolhido pelo fato do MTM estar sendo considerado na base de cálculo do provisionamento e consequentemente desconsiderado para fins de recolhimento, conforme documento 1 e iv) em 2005, conforme parecer de consultores externos, baseado no que viria a ser o artigo 110 da Lei 11.196/2005 e no Ofício Circular 119/2004, emitido pela BM&F, verificou-se que o entendimento adotado estava correto, o que motivou a reversão da provisão constituída, permitindo o reconhecimento contábil da COFINS compensada e do valor provisionado a maior.

3.3.1 O documento 1 referido acima, é composto de uma planilha onde, no período de julho de 2002 a dezembro de 2004, o contribuinte demonstra que o valor do crédito considerado de pagamento a maior foi decorrente da exclusão da base de cálculo da COFINS da receita oriunda do ajuste a valor de mercado, chamada MTM, dos contratos de SC2. Demonstra, também, entre outras coisas as compensações

realizadas com o uso do referido crédito. Observa-se, também que o saldo da COFINS a recolher, conta: 4.9.4.20.90.255 do razão, acumulou um saldo entre 2003 e 2004 de R\$ 4.805.835,19.

3.3.2 O Ofício Circular 119/2004 da BM&F dispõe sobre providências a serem tomadas frente à nova legislação e no item 2.b especifica o contrato de SC2 como um contrato de Swap, ou termo de cupom cambial, não tendo a figura do ajuste diário.

3.4 Em 04/09/2008, o contribuinte é cientificado do Termo de Constatação que constata a inobservância do regime de competência relativa aos valores compensados, bem como a postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, ou redução indevida do lucro real e do lucro líquido nos anos de 2003 e 2004.

3.4.1 Em 16/09/2008, o contribuinte se manifesta dizendo que os contratos SC2 tiveram os MTMs considerados na apuração da base de cálculo dos tributos, ocasionando uma elevação do valor a ser recolhido de PIS e COFINS nos meses de agosto de 2002 a janeiro de 2003. Com a reavaliação feita em 2003, percebeu que havia feito o recolhimento a maior e optou por compensar tais valores. A antecipação do reconhecimento da aludida receita não se deu apenas para o PIS e para a COFINS, mas também para o IRPJ e a CSLL, de modo que mesmo que o requerente não tenha reconhecido a receita no momento da compensação realizada a título de PIS/COFINS, não haveria prejuízo, pois os valores indevidamente recolhidos a título de IRPJ/CSLL não foram compensados.

3.4.1.1 Com relação à manifestação acerca da não compensação dos créditos relativos ao IRPJ e CSLL, observa-se que desde a IN SRF 210/2002 somente a compensação efetuada por meio de Declaração de compensação extingue o crédito tributário. Com base nisto e no disposto no artigo 168 do CTN, não tendo o suposto direito creditório sido pleiteado no prazo de 5 anos, o mesmo restou caduco e não interfere no objeto do lançamento.

3.5 As receitas consideradas na apuração da infração podem ser decompostas em dois montantes, representados abaixo, sendo sobre aquele relativo aos juros, por ser receita nova, incide IRPJ, CSLL, PIS e COFINS:

- i. A receita do indébito tributário:
 1. 2003: R\$ 3.049.518,09
 2. 2004: R\$ 1.230.565,81
- ii. Receita dos juros incidentes sobre o indébito tributário:
 1. 2003: R\$ 602.967,69
 2. 2004: R\$ 252.569,71

3.5.1 Em 2004 e 2005 o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, como em 2004 a importância adicionada não excede o valor do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL e como, segundo a legislação de regência (Parecer Normativo Cosit 02/1996), as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores, o lançamento foi efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período inicial (2003), com os respectivos encargos legais e registrar a redução de prejuízo e da base de cálculo negativa para o ano de 2004.

3.6 O lançamento tem como enquadramento legal e base doutrinária o descrito nos itens 19 a 29 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 268 a 270).

4. Irresignado, o contribuinte apresentou, em 19/01/2008, a impugnação de fls. 302 a 321, informando e alegando, em síntese, o seguinte:

4.1 **Sobre a nulidade do auto de infração em face da postergação:**

O auto de infração seria nulo, pois em tendo sido apurada a postergação no recolhimento do IRPJ e da CSLL, como reconheceu a própria autoridade fiscal, gerou-se uma expectativa de tributo a recolher, mesmo que não se tenha efetivada no exercício imediatamente seguinte àquele em que se operou a dedução.

4.1.1 Ao contrário do aduzido pela autuante, o término do período de postergação somente teria ocorrido em 2008, em vista do auto de infração ter sido lavrado em 18 de dezembro do referido ano. Em outras palavras, tendo o impugnante apurado lucro nos anos de 2006 e 2007, o que de fato ocorreu, mister se faz o reconhecimento da postergação, independentemente do prejuízo apurado no ano de 2005. Conforme ementário de decisões administrativas colacionado, o fato de que o exercício em que a receita, antes não computada no lucro real, foi oferecida à tributação apresentar um resultado negativo (prejuízo fiscal e base de cálculo negativa), não impede a aplicação da norma prescrita pelo artigo 273 do RIR/99, uma vez que para reconhecimento da postergação deve-se verificar a existência de lucro apurado nos períodos posteriores ao de competência até o período anterior à lavratura do auto de infração. Sendo assim, a autoridade fiscal deveria ter verificado a apuração de lucro nos anos de 2006 e 2007, e, ao verificar sua existência, reconhecido a postergação no pagamento do imposto e, por conseguinte, conforme Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, exigido apenas a multa e os juros de mora devidos em vista da escrituração extemporânea das receitas.

4.1.2 Caso o impugnante não tivesse oferecido tais receitas à tributação no ano de 2005, poderia tê-lo feito em 2006 e 2007, recolhendo os tributos neste período. Portanto a autoridade fiscal deveria ter reconhecido a postergação para estes anos e só ter efetuado a cobrança de multa e dos juros correspondentes a esse atraso, conforme disposto na jurisprudência colacionada. Assim, na remota hipótese do lançamento não ser declarado nulo, deve-se, ao menos, proceder à correção do mesmo para transformar a exigência em mera postergação de imposto.

4.1.3 A antecipação do reconhecimento da aludida receita se deu tanto para o PIS e para COFINS como também para o IRPJ e a CSLL, entretanto o impugnante efetuou a compensação apenas para o PIS e a COFINS, de forma que houve um recolhimento antecipado no ano calendário 2002, a título de IRPJ e CSLL, na monta de R\$ 6.420.032,26, quantia superior aos valores lançados, razão pela qual referidos tributos não poderiam ser exigidos. Ao contrário do entendimento da autoridade fiscal, não se trata de compensação entre créditos e débitos, mas sim de equivalência de resultados entre procedimentos adotados, ainda que formalmente tenham ocorrido em momentos equivocados.

4.2 **Sobre a postergação e o prejuízo fiscal:** A apuração de prejuízo fiscal não impede a aplicação da norma prescrita no artigo 273 do RIR/99, uma vez que se trata de postergação da receita e não do tributo, não podendo ser aplicável apenas no ano em que o sujeito passivo apresente imposto a pagar. A adição à base de cálculo do IRPJ das receitas antecipadamente deduzidas, diminui o valor do prejuízo fiscal apurado, influenciando na compensação do mesmo nos anos posteriores, conforme **decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes**, cuja ementa se colaciona.

4.2.1 Além disso, conforme entendimento da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a reiteração do prejuízo fiscal acarreta impacto vinculado ao pagamento efetivo do tributo. Portanto, por qualquer ângulo que se analise a questão, resta comprovada a necessidade do reconhecimento e aplicação da postergação ao presente caso.

4.3 **Sobre o regime de apuração do PIS e da COFINS:** Não é possível adicionar a receita de juros, incidentes sobre o valor do crédito compensado, na base de cálculo do PIS e da COFINS. Isto porque o impugnante, por ser instituição financeira, continua apurando as referidas contribuições em conformidade com a Lei nº 9.718/99 (sic) e, neste passo, tais receitas não integram o conceito de faturamento (venda de mercadorias e prestação de serviços)

4.3.1 O Plenário do STF, ao julgar o RE nº 375.950, declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento, determinando que somente as receitas oriundas da venda de mercadorias e serviços comporiam a base de cálculo da COFINS. As receitas objeto de lançamento no presente caso advêm de receita de juros, consideradas financeiras, e, portanto, não inseridas no faturamento como conceituado pelo STF, sendo obrigatória a observância deste entendimento na administração pública federal, conforme determina o artigo 1º e o artigo 4º, § único do Decreto 2.346/97. Neste mesmo diapasão encontra-se o inciso I do § único do artigo 2º da Lei 9.784/99. Independentemente de eventual ação ajuizada pelo impugnante, o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 já foi declarado inconstitucional pelo STF, motivo pelo qual o crédito tributário ora combatido deve ser cancelado. Para corroborar com tal entendimento colaciona-se diversos acórdãos do 2º Conselho de Contribuintes onde se exclui as receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da COFINS.

5. Por fim requer seja julgada procedente a impugnação para que seja reconhecida a postergação no recolhimento dos tributos, bem como o recolhimento antecipado do IRPJ e da CSLL, anulando-se o auto de infração combatido e também que sejam excluídas as receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da COFINS dada a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98. (GRIFOS DO ORIGINAL)

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando os argumentos trazidos pela contribuinte, decidiu, por meio do acórdão nº 16-49.691, de 21 de agosto de 2013, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. POSTECIPAÇÃO DE RECEITAS. PREJUÍZO FISCAL. POSTERGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se considera ter havido a postergação do pagamento de IRPJ se no ano do reconhecimento das receitas, referentes a períodos de apuração anteriores, nos quais as mesmas deveriam ter sido reconhecidas pelo regime de competência, não houve o recolhimento do imposto por conta da apuração de prejuízo fiscal.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO APÓS TÉRMINO DO EXERCÍCIO. FATO NOVO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

Deve ser reconhecida como receita nos períodos das compensações efetuadas, a título de recuperação de despesas, os créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior de exercícios já encerrados, quando o indébito tenha se dado

por conta de fato novo subsequente, como, por exemplo, o surgimento de nova legislação.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. POSTECIPAÇÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. POSTERGAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não se considera ter havido a postergação do pagamento de CSLL se no ano do reconhecimento das receitas, referentes a períodos de apuração anteriores, nos quais as mesmas deveriam ter sido reconhecidas pelo regime de competência, não houve o recolhimento da contribuição por conta da apuração de base de cálculo negativa de CSLL.

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO APÓS TÉRMINO DO EXERCÍCIO. FATO NOVO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

Deve ser reconhecida como receita nos períodos das compensações efetuadas, a título de recuperação de despesas, os créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou a maior de exercícios já encerrados, quando o indébito tenha se dado por conta de fato novo subsequente, como, por exemplo, o surgimento de nova legislação.

ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. RECEITA DE JUROS. NÃO FATURAMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

A receita de juros referente à atualização do valor do crédito utilizado em compensação não decorre do exercício da atividade da empresa, mesmo que instituição financeira, devendo ser, portanto, excluída da base de cálculo da COFINS.

ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. RECEITA DE JUROS. NÃO FATURAMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA.

A receita de juros referente à atualização do valor do crédito utilizado em compensação não decorre do exercício da atividade da empresa, mesmo que instituição financeira, devendo ser, portanto, excluída da base de cálculo da PIS.

Às fls. 505/523, foi juntado o recurso voluntário protocolizado em 02 de outubro de 2013, em que a contribuinte, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita que não cabe aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 238/249, foi imputada à contribuinte a seguinte infração: inobservância do regime de escrituração de receitas, representadas por pagamentos a maior de contribuições.

A referida infração derivou dos fatos a seguir relatados.

A contribuinte efetuou pagamentos a maior de PIS e COFINS relativos a períodos de 2002 e 2003. Com base em referidos pagamentos a maior, promoveu compensações em 2004. Entretanto, os valores compensados não foram reconhecidos contabilmente pelo regime de competência, vez que somente em maio e junho de 2005 é que tal reconhecimento foi realizado.

Nos anos de 2002 e de 2003, a contribuinte computou como despesa dedutível, tanto na determinação do lucro real, como na apuração da base de cálculo da CSLL, os valores pagos (a maior) de PIS e COFINS.

Tendo a contribuinte apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no período em que as referidas receitas foram contabilizadas, a infração foi caracterizada como redução indevida do lucro, e não postergação do pagamento.

A Turma Julgadora de primeira instância pronunciou-se pela manutenção parcial dos créditos tributários constituídos. Para tanto, serviu-se dos seguintes fundamentos:

i) os lançamentos foram promovidos pela autoridade competente para tal e a contribuinte exerceu o seu direito de defesa, motivos pelos quais descabe falar em nulidade da autuação (os argumentos trazidos em sede de impugnação dizem respeito a questões de mérito e, uma vez considerados procedentes, podem, no máximo, ensejar o cancelamento total ou parcial das exigências formalizadas);

ii) a alegação da contribuinte de que o término do período de postergação teria ocorrido em 2008, ano da autuação, e não em 2005, como afirma a autoridade autuante, é merecedora de reparo, haja vista que, no presente caso, toda a receita que supostamente deveria ter sido reconhecida em 2003 e 2004 foi oferecida à tributação em 2005, sendo, assim, correta a consideração do término do período de postergação nesse último ano (2005);

iii) se parte da receita não reconhecida em 2003 e 2004 tivesse sido registrada em 2006 e 2007, anos em que a contribuinte apurou resultados fiscais positivos, poder-se-ia admitir que parte do que foi pago nesses citados anos seria de fato referente ao que era devido em 2003 e 2004 mas foi postergada para 2006 e 2007;

iv) a alegação da contribuinte de que, se não tivesse oferecido as receitas à tributação em 2005, poderia tê-lo feito em 2006 e 2007, representa mera hipótese, não correspondendo ao que de fato ocorreu;

v) relativamente à alegação de que o mesmo fato que ensejou o recolhimento a maior do PIS e da COFINS, também implicou em pagamento a maior de IRPJ e CSLL, sendo os valores correspondentes superiores aos lançados, a contribuinte deveria ter formalizado pedido de compensação, eis que não é possível a realização de tal procedimento sem que seja por meio de PER/DCOMP, e, além disso, não há como neutralizar a falta de escrituração de receitas ocorrida em 2003 e 2004 (recuperação de despesas de PIS e COFINS) com uma suposta antecipação de outra receita (ajuste ao valor de mercado dos contratos de SWAP SC2), vez que a apuração a maior em um exercício não interfere na apuração referente aos exercícios posteriores;

vi) além do disposto no item anterior, a contribuinte sequer demonstrou que, de fato, houve recolhimento antecipado de IRPJ e CSLL no montante alegado e não demonstrou, também, que as receitas envolvidas foram escrituradas e declaradas;

vii) a autoridade fiscal embasou os lançamentos no artigo 273, de modo que resta inócua a alegação de que, no caso, deve ser aplicado o referido dispositivo;

viii) a postergação do pagamento de tributos pressupõe o recolhimento, em momento posterior, do que deixou de ser pago na época oportuna, sendo que, no caso vertente, o não reconhecimento das receitas em 2003 e 2004 não acarretou o pagamento de tributos em 2005, ano em que as receitas foram reconhecidas, motivo pelo qual deve ser aplicado o disposto no inciso I¹ do art. 273 do RIR/99, que dispõe sobre a redução indevida do lucro real em 2003 e redução do prejuízo fiscal em 2004, nos exatos termos do entendimento esposado no Parecer Normativo Cosit nº 02/1996 (itens 6.1 a 6.3);

ix) assiste razão à contribuinte, relativamente ao fato de a adição das receitas causar a diminuição do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, interferindo em compensações futuras, pois a diminuição dos referidos saldos poderia ocasionar um recolhimento a maior desses tributos em anos posteriores, contudo, no presente caso, o efeito não se verifica, pois, ainda que não sejam excluídas as receitas reconhecidas indevidamente em 2005, constata-se a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em montante muito superior às compensações efetuadas em 2006 e 2007;

x) inexistência de dúvida de que a contribuinte deveria reconhecer as receitas dos créditos utilizados nas compensações como receitas decorrentes de recuperação de despesas;

xi) em que pese o fato de a contribuinte ser instituição financeira e as receitas de juros sobre a atualização do crédito, submetidas à tributação do PIS e da COFINS, também serem financeiras, inexistência de vinculação delas (das receitas) com a atividade exercida pela autuada, de modo que os valores correspondentes devem ser desconsiderados na apuração das bases de cálculo das referidas contribuições.

Esses, enfim, os elementos que serviram de suporte para a decretação da procedência parcial dos lançamentos por parte da Turma Julgadora de primeiro grau.

Decidi pela reprodução, em detalhes, dos fundamentos esposados no ato decisório recorrido, pois os tenho como irretocáveis, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

Cabe destacar que o pronunciamento feito em primeira instância amolda-se por completo à rejeição das razões recursais, eis que essas, em sua quase totalidade, representam reiteração do que foi argüido em sede de impugnação.

Improcedente, a meu ver, o argumento de que a redução do prejuízo fiscal e da base negativa equipara-se a verdadeiro pagamento de imposto, sendo, assim, aplicáveis os efeitos da postergação. A pretensão da Recorrente significa, em última análise, admitir que seja possível deixar de registrar uma determinada receita no período de competência e, em momento posterior, quando as bases de cálculo do imposto e da contribuição se revelassem negativas, apropriá-las, sem que nenhum montante pecuniário fosse carreado aos cofres públicos, o que, à evidência, não encontra respaldo na legislação de regência.

Penso não merecer maior apreciação, na linha do sustentado no ato decisório recorrido, a hipótese de uma eventual consideração dos efeitos da postergação caso a receita tivesse sido adicionada nos anos de 2006 e 2007, vez que não é disso que o processo trata. A contribuinte, na presente situação, deixou de registrar a receita nos períodos competentes para apropriá-la em momento em que não houve imposto e contribuição a recolher, portanto, descabe falar em pagamento espontâneo daquilo que deixou de ser recolhido na época oportuna, circunstância que autorizaria reconhecer os efeitos da postergação.

É fato que a decisão recorrida reconhece que a redução do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL produz efeitos em compensações futuras, mas, como já visto, ela também assinala que, no presente caso, a exclusão das receitas reconhecidas indevidamente em 2005 não provocaria nenhum efeito nos anos de 2006 e 2007, haja vista a existência de resultados fiscais negativos em montante muito superior ao que foi nos referidos anos compensado.

No caso, não se trata de ter como condição o consumo integral do prejuízo fiscal e da base negativa, mas, tão somente, de demonstração que o efeito apontado não ocorreu.

Não obstante, tendo como correta a alegação da Recorrente no sentido de que, embora os resultados negativos (prejuízo fiscal e base negativa) não tenham sido integralmente consumidos nos anos de 2006 e de 2007, eles são passíveis de aproveitamento em exercícios subseqüentes, penso que, caso a providência não tenha sido adotada, a unidade administrativa de origem deve retificar, no sistema de controle interno da Receita Federal (SAPLI), os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL relativos ao ano de 2005, de modo a possibilitar a sua utilização em períodos futuros.

Repiso, reafirmando o total acolhimento das razões de decidir esposadas pela Turma Julgadora de primeiro grau quanto a esta matéria (postergação – IRPJ e CSLL), que, no caso vertente, a Recorrente não procedeu, espontaneamente, em período posterior, ao pagamento dos valores do imposto e da contribuição social postergados, não sendo possível, assim, atrair a aplicação das disposições do subitem 6.2 do Parecer Cosit nº 02, de 1996 (“*O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, ...*”).

Quanto ao fato de o tratamento tributário originalmente conferido aos ajustes ao valor de mercado dos contratos SC2 supostamente ter gerado excesso de recolhimento de IRPJ e da CSLL no ano de 2002, ratificando o esposado no ato recorrido, penso que, diante da impossibilidade de recepcionar a neutralidade requerida, eis que relacionada a períodos distintos, caberia à Recorrente, demonstrando o efetivo recolhimento a maior das exações, formalizar o pedido de restituição ou de compensação, observada a legislação de regência.

Embora o cancelamento das exigências relativas ao PIS e à COFINS pudesse ser objeto de questionamento, na medida em que os valores envolvidos não ultrapassaram o limite previsto na Portaria MF nº 3, de 2008, a decisão exarada tornou-se irreformável administrativamente, de modo que revela-se despropositado avançar na apreciação da matéria.

No que diz respeito aos juros sobre a multa de ofício, em que pese a existência de densos pronunciamentos deste Colegiado em sentido diverso, mantenho o entendimento de que a expressão “...débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” assinalada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, não dá respaldo para que, com base no parágrafo 3º do mesmo artigo, possa ser cobrado juros SELIC sobre a multa de ofício.

Diante de tais circunstâncias, inclino-me no sentido de acolher os argumentos trazidos pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no acórdão nº 101-94.441, de 03 de dezembro de 2003.

Ali restou ementado, *verbis*:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Acolhem-se os embargos de declaração para deixar claro que, na execução do acórdão, os juros de mora à taxa selic só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada. Sobre a multa podem incidir juros de mora à taxa de 1% ao mês, contados a partir do vencimento do prazo para impugnação.

Os fundamentos de tal entendimento encontram-se a seguir reproduzidos.

[...]

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. O § 1º do mesmo artigo determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento dá-se no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora. As disposições legais que tratam dos juros de mora são as seguintes:

Lei 8.383/91

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 vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês calendário

ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

Lei 8.981/95

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 9.065/95

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (Obs. A alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei 8.847/94 e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei 8.981/95 referem-se a juros sobre parcelamentos).

Lei 9.430/96

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Como se vê, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

[...]

Nessa mesma linha, os acórdãos abaixo indicados:

ACÓRDÃO nº 107-09.344, julgado em 16/04/2008:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA – Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora de 1% (um por

cento) ao mês, nos termos do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO nº 101-96.448, julgado em 09/11/2007:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido após 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês.

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para determinar que na execução da presente decisão sejam cobrados juros de mora de 1% sobre a multa de ofício aplicada, e para que, caso a providência não tenha sido adotada, sejam retificados os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL do ano calendário de 2005 em montante igual aos das receitas tributadas por meio do presente processo.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do Ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência quanto ao entendimento acerca da incidência dos juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada.

Para o Relator, sobre a multa por lançamento de ofício incidem juros de mora de 1% ao mês. Não foi essa, contudo, a conclusão a que chegou esta Turma Ordinária.

Sobre esse tema a jurisprudência tem sido muito controvertida.

Confrontemos, pois, a legislação com o fato concreto.

Trata-se de multa por lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos em 2003 e 2004.

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.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas – Redator Designado