ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13974.000190/2005-12

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	13974.000190/2005-12
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-004.116 – 1ª Turma**
Sessão de	10 de abril de 2019
Matéria	IRPJ - DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE TERCEIROS PARA SALDAR DÉBITOS NO REFIS
Recorrente	CONDOR S/A
Interessado	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, constitui-se em acréscimo patrimonial a ser reconhecido e tributado pelo IRPJ e, por decorrência, também pelas contribuições sociais (CSLL).

AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL PARA AMORTIZAÇÃO DE JUROS E DE MULTA INCLUÍDOS NO REFIS. TRIBUTAÇÃO DO DESÁGIO. DEDUTIBILIDADE DOS JUROS E DA MULTA. IMPROCEDÊNCIA

A tributação do deságio, obtido na aquisição de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, empregados na amortização de multa e de juros, incluídos no Refis, não é causa atrativa da dedutibilidade dos juros e da multa mencionados, e vice-versa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que votou por dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 478/492) interposto pela CONDOR S/A ("Contribuinte"), em face do Acórdão nº 1301-001.718 (e-fls. 414/427), da sessão de 26 de novembro de 2014, e Acórdão de Embargos nº 1301-002.014 (e-fls. 467/472), da sessão de 4 de maio de 2016, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário.

Assim foram ementados os acórdãos:

(Acórdão nº 1301-001.718)

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.

(Acórdão nº 1301-002.014)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

São cabíveis os Embargos de Declaração para sanar omissão no acórdão embargado, consistente na falta de apreciação de relevante questão, ainda que, suprida a omissão, não se altere o resultado do julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa AQUISIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL PARA AMORTIZAÇÃO DE JUROS E DE MULTA INCLUÍDOS NO REFIS. TRIBUTAÇÃO DO DESÁGIO. DEDUTIBILIDADE DOS JUROS E DA MULTA. IMPROCEDÊNCIA

A tributação do deságio, obtido na aquisição de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL, empregados na amortização de multa e de juros, incluídos no Refis, não é causa atrativa da dedutibilidade dos juros e da multa mencionados, e vice-versa.

Trata-se de lançamentos fiscais, relativos a não oferecimento de tributação de deságio apurado na aquisição junto a terceiros de créditos, para serem utilizados para saldar

débitos no REFIS (Lei nº 9.964, de 2000, art. 2º, § 7º, inciso I). Foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e de multa isolada de estimativa mensal de CSLL (e-fls. 107/124, 139/147, 302/306).

Foi apresentada impugnação (e-fls. 150/173) pela Contribuinte, que foi julgada procedente em parte pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba (e-fls. 377/386), para alterar a multa isolada de estimativa mensal de CSLL de 75% para 50%.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 390/411), que foi provido parcialmente pelo Acórdão nº 1301-001.718, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, para afastar (1) os lançamentos de oficio de PIS e Cofins e (2) a multa isolada de estimativa mensal.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 438/442), aduzindo omissão na decisão embargada, que, se considerou tributável o deságio, deveria ter considerado as despesas a ele atreladas por conta da adesão ao REFIS.

Os embargos foram apreciados no julgamento do Acórdão de Embargos nº 1301-002.014, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento. Foram acolhidos, por restar reconhecida a omissão na análise, e sem efeitos infringentes, por entender que a dedutibilidade dos juros e da multa moratória tratados no âmbito do REFIS seria questão independente da tributação do deságio.

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte, pretendendo devolver a matéria tributação de deságio apurado na aquisição de créditos de terceiros para saldar débitos de REFIS. Aduz que, se pretendia a autoridade tributária tributar o valor relativo ao deságio decorrente da aquisição de créditos de terceiros, por outro lado, deveria também considerar as despesas com os tributos, contribuições, multa e juros pagos via REFIS, no lucro líquido dos exercícios objeto da autuação fiscal. Entende que a tributação do deságio estaria relacionada à despesa gerada com a quitação dos tributos e encargos quando dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, se por um lado o contribuinte não lançou na conta de resultado e não levou à tributação o deságio, por outro lado também não teria lançado para o resultado e deduzido da base, o valor dos juros e da multa. Deste modo, o efeito da não tributação do deságio pode ter sido total ou parcialmente anulado. Reitera o pedido de diligência para fins de verificação do efeito fiscal de se considerar as despesas atreladas ao deságio apurado. Pede deferimento.

Despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 517/523 deu seguimento ao recurso.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") apresentou contrarrazões (e-fl. 525/536). Protesta pela manutenção dos lançamentos de ofício, com base nos fundamentos expedidos pela decisão da DRJ. Requer pelo não provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 517/523, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999[1], que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecer do recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

Matéria devolvida diz respeito à tributação de deságio decorrente da aquisição de créditos tributários junto a terceiros, para serem utilizados visando saldar débitos no REFIS previsto na Lei nº 9.964, de 2000.

A utilização de créditos de terceiros, no caso, foi prevista no art. 2º, § 7º, inciso I:

> *Art. 2º O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1o.*
>
> *(...)*
>
> *§ 7º Os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, poderão ser liquidados, observadas as normas constitucionais referentes à vinculação e à partilha de receitas, mediante:*
>
> *I – compensação de créditos, próprios ou de terceiros, relativos a tributo ou contribuição incluído no âmbito do Refis;*

A autoridade fiscal, ao apreciar a contabilização da operação, elaborou a planilha demonstrativa (e-fl. 22):

---

[1] Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Valor total do débito incluso no REFIS				
LANÇTO	CONTA	DATA	VALOR CONTABILIZADO	HISTÓRICO
Débito	Refis - PL	dezembro-00	(4.825.735,79)	Valor ref débito consolidado REFIS
Crédito	Refis a Pagar - PASSIVO	dezembro-00	4.825.735,79	Valor ref débito consolidado REFIS

Valores de Créditos Fiscais comprados para amortização do REFIS				
LANÇTO	CONTA	DATA	VALOR CONTABILIZADO	HISTÓRICO
Débito	Refis a Pagar - PASSIVO	dezembro-00	(2.086.457,31)	Valor ref deságio na compra de prejuízo fiscal
Crédito	Refis - PL	dezembro-00	2.086.457,31	Valor ref deságio na compra de prejuízo fiscal
Débito	Refis a Pagar - PASSIVO	dezembro-00	(73.639,67)	Pagto honorários Martinelli Adv Empresarial S/C
Crédito	Caixa e Bancos - ATIVO CIRCULANTE	dezembro-00	73.639,67	Pagto honorários Martinelli Adv Empresarial S/C
Débito	Refis a Pagar - PASSIVO	dezembro-00	(110.459,51)	Pagto da compra de Créditos Fiscais - Império Lisamar S/A Ind e Com
Crédito	Caixa e Bancos - ATIVO CIRCULANTE	dezembro-00	110.459,51	Pagto da compra de Créditos Fiscais - Império Lisamar S/A Ind e Com
Débito	Refis a Pagar - PASSIVO	janeiro-01	(73.639,67)	Pagto honorários Martinelli Adv Empresarial S/C
Crédito	Caixa e Bancos - ATIVO CIRCULANTE	janeiro-01	73.639,67	Pagto honorários Martinelli Adv Empresarial S/C
Débito	Refis a Pagar - PASSIVO	janeiro-01	(110.459,51)	Pagto da compra de Créditos Fiscais - Império Lisamar S/A Ind e Com
Crédito	Caixa e Bancos - ATIVO CIRCULANTE	janeiro-01	110.459,51	Pagto da compra de Créditos Fiscais - Império Lisamar S/A Ind e Com

Assim descreveu a autuação fiscal:

> *A fiscalizada adquiriu créditos (Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas de CSLL) da empresa IMPÉRIO LISAMAR S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS no montante de R$2.454.655,70 com o intuito de saudar débitos consolidados (multas, de mora e/ou ofício, e juros moratórios) de sua titularidade, no Programa de Recuperação Fiscal (...).*
>
> *A Cessionária, às fls. 34 a 36, acordou com a Cedente, pelos créditos de R$2.454.655,70 (R$1.718.258,97 + R$736.396,70), o pagamento no montante de R$220.919,02 em duas parcelas fixas de R$110.459,51, e, pelos serviços de intermediação, prestados pela MARTINELLI ADVOGADOS, o montante de R$147.279,33 (...).*
>
> *Segundo constamos no livro Razão e LALUR/2000 da fiscalizada o deságio de R$2.086.457,31, respectivamente, não transitou em conta de Resultado, mas tão somente em conta do Patrimônio Líquido e não foi objeto de Adição na Apuração do Lucro Real. Logo, não foi levado à tributação do IRPJ e seus Reflexos.*

Entendo que não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

A aquisição de ativo financeiro com valor X por valor "X-1" implica na apuração de deságio, que logo na sequência foi utilizado para adimplir obrigações com o Fisco. O acréscimo patrimonial percebido é evidente, concretizando-se a hipótese prevista no art. 43 do CTN. Precisa, portanto, a tipificação da infração tributária, como omissão de receitas de natureza financeira.

Transcrevo excerto do voto da decisão da DRJ, que tratou da matéria com bastante clareza.

> *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.*
>
> *Importante salientar que prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social, por si sós, não são considerados*

receitas para fins de tributação. Para fins de apuração do tributo devido, a legislação facultou àquele que apurou prejuízo fiscal (ou base de cálculo negativa da CSLL) em um exercício, compensá-lo quando da apuração da base de cálculo do tributo em exercícios posteriores. É uma faculdade permitida pela legislação.

Na espécie não se trata de tributar prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social adquiridos de terceiro. Trata-se de tributar o ganho eventual obtido na cessão de crédito quando da aquisição de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL de terceiro para liquidação de juros e multas no âmbito do REFIS.

Observe-se que, assim como o artigo 249, do RIR71999, que trata das adições, o artigo 250, também do RIR/1999, procura mostrar que as exclusões na determinação do lucro real devem estar autorizadas/previstas na legislação. No caso, por falta de previsão legal, para a empresa que adquire prejuízos fiscais (ou base de cálculo negativa), de terceiros, o lucro que, por ventura, obtiver nessa cessão de créditos, não pode ser excluído na determinação do lucro real.

A impugnante 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.

Obviamente que o legislador ordinário não pode prever e nem elencar na legislação tributária todas as situações verificadas, concretas, que resultem em acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda (artigo 43 do CTN).

A legislação tributária não pode é afastar-se das restrições estabelecidas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar (CTN), quando dispuseram que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a <u>disponibilidade econômica ou jurídica de renda</u>. Em outras palavras, a lei ordinária não pode construir um conceito de acréscimo patrimonial (lucro real) que não corresponda à aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda real.

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

Isto significa que esteve de posse de recursos que ingressaram, não fisicamente, é verdade, em seu patrimônio, sendo que o que importa, no caso, é que o ingresso de valor (dinheiro ou direito) ocorreu, elemento essencial à caracterização do lucro real.

Não importa, portanto, ter sido a renda (crédito, fiscal/direito) consumida integralmente (por imposição legal) no abatimento de

> *multas e juros no REFIS, até mesmo porque este consumo de renda pressupõe necessariamente a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica. Logo, a diferença (deságio) entre o valor do crédito adquirido e o preço pago constitui acréscimo patrimonial a ser oferecido à tributação^1*
>
> *(...)*
>
> *O deságio auferido na aquisição do crédito fiscal dE terceiros constitui receita operacional do cessionário, compondo, desta forma, o seu lucro líquido. Esse crédito fiscal deve ser registrado no ativo da empresa, em contrapartida ao disponível (preço pago) e à receita auferida (deságio). Constituindo receita, esse deságio tem o efeito de aumentar o ativo do cessionário.*
>
> *O lucro real, por sua vez, é obtido através do lucro líquido do período ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou prescritas pela legislação de regência do imposto (RIR/1999, art. 247). Assim, somente autorização legalmente estabelecida é que poderia afastar a tributação da receita em análise. Entretanto, como não há comando neste sentido, correto é o feito fiscal.*

Aduz ainda a recorrente que, se tributável o deságio, as despesas incorridas por conta da adesão ao REFIS também deveriam ter sido também consideradas na apuração do montante tributável.

Ora, coloca-se argumento bastante questionável. A recorrente não cumpre com suas obrigações tributárias, ao contrário da maior parte dos contribuintes. Omite-se perante a sociedade. O Fisco concede uma oportunidade para a quitação das dívidas, por meio do REFIS. Oportuniza ainda a prerrogativa de se utilizar de créditos de terceiros, ou de próprios.

Se a recorrente optou por se utilizar de créditos de terceiros, deve arcar com todas as consequências, inclusive, se as transações para concretizar a aquisição dos direitos concretizarem hipótese de incidência tributária. Observe-se que, no caso concreto, foi apurado um deságio substancial. Não há nenhum problema em se efetuar um negócio lícito entre particulares no qual um ativo de X é adquirido por "X-1". Contudo, não há como se esquivar das consequências jurídicas tributárias que o fato carrega.

A utilização de créditos de terceiros foi opção dada pela lei e utilizada voluntariamente pela recorrente.

Estranho é entender que, como foi adquirido ativo de X por "X-1", e a diferença "1" foi utilizada precisamente para quitar uma obrigação com o Fisco, então o Fisco não poderia apurar ganho. O raciocínio está distorcido.

A perspectiva que se deve considerar é que a recorrente tinha dívidas com o Fisco, tanto que aderiu ao parcelamento (REFIS). E se o parcelamento conferiu opção para se utilizar de créditos de terceiros para quitar o débito, melhor ainda. E se a recorrente conseguiu quitar débitos de X junto ao Fisco adquirindo junto a terceiros créditos pelo valor de "X-1", melhor ainda. O que não pode é dizer que a transação no qual viabilizou a aquisição de créditos de valor X pelo montante de "X-1" não poderia ser oponível ao Fisco, porque para quitar as

dívidas que tinha com o próprio Fisco (!) incorreu em despesas correlacionadas com o parcelamento. Questiono: quem deu causa a tais despesas? Por acaso foi o Fisco? Foi o Fisco que se atrasou no adimplemento das obrigações tributárias?

Busca a recorrente uma comunicação inexistente entre as situações. Uma coisa é o parcelamento, e outra a maneira como ela se capitalizou para adimplir as obrigações incorridas com a adesão ao REFIS.

Vale dizer que a questão foi suscitada em embargos de declaração, e foi apreciada com precisão pelo Acórdão de Embargos, cujas razões transcrevo, por trazer fundamentação complementar e precisa, que adoto na integralidade:

> *No que diz respeito à questão de fundo, entendo que a dedutibilidade dos juros e da multa moratória tratados no âmbito do REFIS é questão independente da tributação do deságio. Este surgiu de um negócio jurídico entre a Recorrente e um terceiro, enquanto os juros e a multa moratória decorreram do atraso no pagamento de obrigações tributárias. Ainda que não houvesse o negócio jurídico que deu causa ao aparecimento do deságio – a aquisição de PF e de BCN de terceira pessoa , a questão da dedutibilidade dos juros e da multa moratória subsistiria por si mesma, tanto quanto subsistiria se, em vez de deságio, fosse apurado ágio. Vale dizer, não há uma causa comum, como também não há interdependência, determinante da atração pretendida.*
>
> *Pode-se entender que a dedutibilidade dos juros e da multa moratória é uma questão de justiça. Todavia, o processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, não é uma via aberta sem regras de acesso, sem a demarcação de suas fronteiras, sem interdições à entrada de qualquer elemento. A Embargante poderia, no prazo decadencial, promover a retificação de suas declarações e escrituração para deduzir, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, os juros e a multa moratória incidentes sobre os tributos em atraso, antes mesmo da edição da Lei nº 9.964, de 2000. Não pode fazê-lo, porém, mediante o manejo do processo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, que não é o meio adequado para se efetivar a retificação de declarações ou da escrituração comercial ou fiscal.*
>
> *O ponto de fato em comum entre a tributação do deságio e a dedutibilidade dos juros e da multa moratória é a dívida tributária que se tornou extinta com o encontro de contas entre essa dívida e o PF e a BCN. No entanto, esse ponto de fato em comum não seria fundamento suficiente para justificar, em outra senda, a título de exemplo, a invocação da dedutibilidade dos juros e da multa moratória para se tributar o deságio, se a dedutibilidade dos juros e da multa moratória fosse o objeto do recurso, e não o deságio. Pela mesma razão, não se pode admitir que a tributação do deságio é causa atrativa da dedutibilidade dos juros e da multa de mora. Essa ausência de interdependência ou de causa comum entre as mencionadas*

questões não as reúne, necessariamente, para serem contrapostas numa fórmula de um "deságio líquido".

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinatura digital)

André Mendes de Moura