

VOLUME I

ACÓRDÃOS DA PRIMEIRA  
SEÇÃO DE JULGAMENTO E  
PRIMEIRA TURMA DA CSRF

# ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP





# ACÓRDÃOS SELECIONADOS

TEMAS RELEVANTES

- 2017 -

2ª EDIÇÃO

COORDENAÇÃO

Francisco Marconi de Oliveira - CARF

Miguel Arcanjo Simas Nôvo - ANFIP



## Corpo diretivo do Ministério da Fazenda e CARF

Ministro da Fazenda  
Henrique de Campos Meireles

Secretário-Executivo MF  
Eduardo Refinetti Guardia

Presidente do CARF  
Carlos Alberto Freitas Barreto

Presidente da Primeira Seção de Julgamento  
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Presidente da Segunda Seção de Julgamento  
Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente da Terceira Seção de Julgamento  
Rodrigo Costa Póssas

Secretário-Executivo do CARF  
Marcelo Nascimento de Araújo

## Comissão Organizadora

Francisco Marconi de Oliveira - Coordenação

Eduardo Tadeu Farah

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Marcelo Cuba Netto

Marcelo Giovanni Vieira

Ricardo Manoel de Oliveira Borges

Wilson Fernandes Guimarães

---

## ANFIP - Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

### Conselho Executivo

Vilson Antonio Romero

Presidente

Carmelina Calabrese

Vice-Presidente Executivo

Miguel Arcanjo Simas Nôvo

Vice-Presidente de Assuntos Fiscais

Florianio Martins de Sá Neto

Vice-Presidente de Política de Classe

Antônio Silvano Alencar de Almeida

Vice-Presidente de Política Salarial

Décio Bruno Lopes

Vice-Presidente de Assuntos da Seguridade Social

Misma Rosa Suhett

Vice-Presidente de Aposentadorias e Pensões

Creusa Dantas Gama

Vice-Presidente de Cultura Profissional

Dulce Wilennbring de Lima

Vice-Presidente de Serviços Assistenciais

Renato Albano Junior

Vice-Presidente de Assuntos Jurídicos

Manoel Eliseu de Almeida

Vice-Presidente de Estudos e Assuntos Tributários

Carlos José de Castro

Vice-Presidente de Administração, Patrimônio e Cadastro

Carlos Alberto de Souza

Vice-Presidente de Planejamento e Controle Orçamentário

João Alves Moreira

Vice-Presidente de Finanças

Leila Souza de Barros Signorelli de Andrade

Vice-Presidente de Comunicação Social

Maruchia Mialik

Vice-Presidente de Relações Públicas

João Laércio Gagliardi Fernandes

Vice-Presidente de Assuntos Parlamentares

Paulo Correia de Melo

Vice-Presidente de Tecnologia da Informação

### Conselho Fiscal

Albenize Gatto Cerqueira

Marcia Irene Werneck

Maria Geralda Vitor

### Conselho de Representantes

AC - Heliomar Lunz

AL - Lindenbergue Fernando de Almeida

AM - Cleide Almeida Nôvo

AP - Emir Cavalcanti Furtado

BA - José Antônio Moreira Icó da Silva

CE - Tereza Liduina Santiago Félix

DF - Maria José de Paula Moraes

ES - Rozinete Bissoli Guerini

GO - Crésio Pereira de Freitas

MA - Antonio de Jesus Oliveira de Santana

MG - Ilva Maria Franca Lauria

MS - Isabel Nascimento Elias Pereira

MT - Benedito Cerqueira Seba

PA - Maria Oneide Santos

PB - Maria dos Remédios Bandeira

PE - Rita de Cássia Cavalcanti Couto

PI - Lourival de Melo Lobo

PR - Ademar Borges

RJ - José Arinaldo Gonçalves Ferreira

RN - Maria Aparecida Fernandes Paes Leme

RO - Francisco Raia

RR - André Luiz Spagnuolo Andrade

RS - César Roxo Machado

SC - Luiz Carlos Aguiar da Silva

SE - Jorge Cezar Costa

SP - Sandra Tereza Paiva Miranda

TO - José Carlos Rego Morais



# Sumário

APRESENTAÇÃO .....	7
Responsabilidade da sucessora por infrações cometidas pela sucedida - Art. 132 do CTN.....	9
Denúncia espontânea - repetitivo do STJ.....	19
Ilegitimidade passiva - vício material no lançamento .....	31
Preços de transferência. Método Preço de Revenda menos Lucro, com margem de sessenta por cento (PRL 60) - Legalidade da Instrução Normativa SRF N° 243/2002.....	47
Preços de transferência. Inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado .....	107
Ágio. Impossibilidade da amortização de ágio interno sem dispêndio.....	169
Ágio. Prazo de amortização para fins fiscais - prevalência da norma tributária sobre a norma societária .....	199
Lucros do exterior. Acordo para evitar a dupla tributação .....	217
Compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da contribuição social de períodos anteriores. E encerramento das atividades da pessoa jurídica - limite de 30% .....	255
Contratações com órgãos governamentais - diferimento da tributação sobre o resultado.....	289
Juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.....	345
Cooperativa. Tributação - insumos intermediários e embalagem.....	421
Atividade imobiliária - arbitramento do lucro .....	449
Arbitramento do Lucro. Ausência parcial de registro de notas fiscais.....	465
Arbitramento do Lucro. Vinculação da autoridade administrativa .....	487
Ganho de Capital. Incorporação de ações .....	515

Bolsas de valores. Desmutualização - devolução do patrimônio aos associados .....	533
Despesas financeiras. Artificialidade na emissão de Debêntures .....	553
Ganho de Capital. Reavaliação no regime de Lucro Presumido .....	589
Depreciação acelerada na lavoura de cana-de-açúcar .....	605
Presunção legal de omissão de receitas - depósitos bancários sem comprovação de origem .....	643
Coisa julgada - modificação legislativa .....	663
Multa isolada em razão de compensação indevida - qualificação .....	733
Multa regulamentar por atraso no cumprimento de obrigação acessória. Inaplicabilidade da denúncia espontânea .....	755
Multa isolada. Aplicação concomitante com a multa de ofício imposta ao final do ano-calendário por falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e do CSLL .....	763

# APRESENTAÇÃO

A Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP é uma entidade associativa de âmbito nacional, fundada em 22 de abril de 1950, que congrega, representa e defende coletiva, individual, judicial ou extrajudicialmente os servidores públicos federais, pertencentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil–AFRFB, da carreira Tributária e Aduaneira da Receita Federal do Brasil.

A ANFIP apresenta, nesta 2ª edição, a publicação de Acórdãos Selecionados – Temas Relevantes, escolhidos por conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão colegiado paritário, que julga em segunda instância os recursos sobre o processo administrativo fiscal – PAF, sendo composto de três seções, de quatro câmaras cada, integradas por turmas ordinárias e especiais, e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, esta formada de três turmas e de um Pleno. A presidência do CARF é exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional, enquanto a vice-presidência é exercida por conselheiro representante dos contribuintes.

Em linhas gerais, acórdão é a manifestação de um órgão judicial colegiado, que adota um posicionamento argumentado sobre a aplicabilidade de determinado direito a uma situação fática específica. Portanto, o acórdão reforça o arcabouço jurídico de um país, uma vez que, por se tratar da manifestação de um colegiado, representa uma decisão debatida em seus vários pontos fáticos e jurídicos.

Nessa publicação apresentamos uma seleção de acórdãos que disponibiliza aos leitores uma vasta visão das decisões emanadas do CARF, proporcionando dessa forma uma preciosa fonte de consulta e de conhecimentos para toda sociedade. A presente seleção não é exaustiva, nem significa jurisprudência consolidada ou majoritária. Ainda que relevantes, algumas destas decisões podem ser alteradas em função de recursos da Fazenda ou do Contribuinte.

No momento – mais do que nunca – verificamos que nosso país busca, com urgência e celeridade, entre tantas demandas, que os serviços públicos prestados sejam transparentes e eficientes, como ocorre na atuação do CARF, em que há a disponibilização de suas decisões em seu sítio [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br) e em que seus acórdãos são citados e utilizados pelos Juízes e Tribunais Federal.

Com essa publicação a ANFIP busca auxiliar seus associados na realização de suas atividades, assim como beneficiar todos os operadores do Direito Tributário, com importante material para consulta, reflexão, análise, concordância ou discordância, utilização em seus estudos e trabalhos.

## CONSELHO EXECUTIVO DA ANFIP





Responsabilidade da sucessora por infrações cometidas  
pela sucedida - Art. 132 do CTN







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

**Processo nº** 16327.000033/2008-72  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-002.212 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 3 de fevereiro de 2016  
**Matéria** MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrente** ALVORADA CARTÕES, CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SISTEMÁTICA DE RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELOS CONSELHEIROS DO CARF.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelo art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente que esse crédito esteja formalizado, antes ou depois do evento sucessório, por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

22/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO

PEREIRA VALADAO

Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a Conselheira Cristiane Silva Costa. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Maria Teresa Martinez Lopez.

*(Assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

*(Assinado digitalmente)*

EDITADO EM: 19/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal De Araújo e Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, repito o trecho do relatório da decisão recorrida, que interessa a este julgamento:

*(...)*

*Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, formalizadas a partir da imputação das seguintes infrações:*

- 1. ausência de oferecimento à tributação de lucros auferidos por filial domiciliada no exterior (BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO – GRAND CAYMAN), nos anos de 1996 e de 1997;*
- 2. tributação parcial dos lucros auferidos por filial domiciliada no exterior (BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO – LONDON), nos anos-calendário de 1996 e de 1997, em razão da utilização das taxas cambiais da data em que foram auferidos os citados lucros (31 de dezembro de 1996 e 31 de dezembro de 1997), e não a da data da disponibilização (31 de dezembro de 2002);*
- 3. tributação parcial dos lucros auferidos por filial domiciliada no exterior (BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO – NEW YORK), nos anos-calendário de 1996 e de 1997, em razão da utilização das taxas cambiais da data em que foram auferidos os citados lucros (31 de dezembro de 1996 e 31 de dezembro de 1997), e não a da data da disponibilização (31 de dezembro de 2002);*

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

22/02/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 19/02/2016 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO

Impresso em 29/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4. tributação parcial, para fins de CSLL, de lucros auferidos por controlada domiciliada no exterior (BANK FINASA – ILHAS CAYMAN), nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, haja vista as disposições da MP nº 1.8586/99;

5. ausência de tributação dos lucros auferidos por coligada domiciliada no exterior (BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO INTERNACIONAL S/A - LUXEMBURGO), nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 (30 de setembro e 31 de dezembro), em razão da utilização da participação societária para fins de subscrição e integralização de capital na constituição da sociedade FINASA HOLDING S/A - (LUXEMBURGO) em 28 de dezembro de 2001 (afirma a Fiscalização que tal fato não está comprovado, mas restou constatado que a empresa incorporada pela atuada detinha, em 2002, 100% do BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO INTERNACIONAL – LUXEMBURGO, sendo, assim, os lucros tributáveis, por força das disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001);

6. tributação parcial do lucro auferido por coligada domiciliada no exterior (FINASA HOLDING S/A), no ano-calendário de 2002, em razão da utilização da taxa cambial da data em que foi auferido o citado lucro (31 de dezembro de 2001), e não a da data da disponibilização (31 de dezembro de 2002);

7. tributação parcial do lucro auferido por coligada domiciliada no exterior (FINASA HOLDING S/A) no ano-calendário de 2001, haja vista as disposições do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Registrou a autoridade atuante (Termo de Verificação Fiscal – fls. 686) que as verificações empreendidas dizem respeito às operações do BANCO MERCANTIL DE SÃO PAULO, incorporado pela ora Recorrente.

Apreciando os argumentos expendidos pela atuada em sede de impugnação, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, por meio do acórdão nº 16-17.526, de 19 de junho de 2008, julgou parcialmente procedentes os lançamentos tributários efetivados.

O referido julgado foi assim ementado:

(...)

**RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.**

Não é aplicável o art. 132 do CTN antes do arquivamento dos atos de incorporação na Junta Comercial.

(...)

(...)

Irresignada, a contribuinte impetrou o recurso voluntário de fls. 939/1000, argumentando, em apertada síntese:

(...)

**Relativamente à responsabilidade do sucessor:**

*que o artigo 132 do CTN determina, clara e expressamente, que a pessoa Jurídica sucessora/incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica incorporada, deixando patente que essa responsabilidade limitar-se-ia aos tributos, e não às multas;*

(...)

O Colegiado proferiu acórdão cuja ementa transcrevo, na parte que interessa ao presente litígio:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SUCESSORES.*

*A expressão “crédito tributário” contida no art. 129 do Código Tributário Nacional (CTN) alcança tanto o valor do tributo porventura devido, como os demais acréscimos incidentes sobre estes, incluídas aí as multas de ofício regularmente aplicadas.*

Inconformada, a contribuinte apresenta Recurso Especial por divergência, argumentando, em síntese, que os autos de infração foram lavrados contra si na qualidade de sucessora do Banco Mercantil de São Paulo S/A., razão pela qual pleiteou a exoneração da multa de ofício, por entender ser tal penalidade inaplicável à sucessora, o que foi negado pela Turma Julgadora.

Entende que a multa de ofício somente lhe poderia ser aplicada, na qualidade de sucessora, se a exigência da multa já se encontrasse formalizada no momento da incorporação da sucedida, ou se as empresas sucedida e sucessora fizessem parte de um mesmo grupo econômico, o que, absolutamente, não é o caso dos autos.

Fundamenta-se em julgado do Supremo Tribunal Federal (STF) de 1978, no Recurso Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de nº 923.012-MG, de 2010, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973) (recursos repetitivos) e na Súmula CARF nº 47.

O recurso foi admitido pela presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas quais, preliminarmente, arguiu a inadmissibilidade do recurso especial interposto, em face da aplicação do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do Resp nº 923.012-MG.

No mérito, defende que se revela irrelevante o fato de as empresas sucessora e sucedida se encontrarem sujeitas ou não a controle comum ou integrarem ou não o mesmo grupo econômico, sendo desnecessário, do mesmo modo, a identificação do momento em que o lançamento da multa de ofício foi realizado em confronto com a data em que ocorreu o evento sucessório.

É o Relatório.



**Voto**

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

A matéria posta à apreciação da Câmara Superior refere-se à aplicabilidade da multa de ofício à sucessora, no caso de o lançamento dessa multa ser posterior à sucessão [art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)].

Dispõe o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (grifei):

*Art. 62. (...).*

*(...).*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

No presente caso, tanto o recurso especial interposto pelo sujeito passivo, quanto as contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional fazem expressa referência ao Recurso Especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ) de nº 923.012-MG, julgado em 9 de junho de 2010, fundamentando-se, ambos, na disposição acima.

Está assim ementado o referido Recurso Especial:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. [...].*

*1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)*

*2. “(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de*

comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra “roupagem institucional”. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (*Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701*)

[...].

9. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

Realmente, mencionado Recurso Especial não é claro em suas disposições, citando, como precedentes, acórdãos do STJ que decidiram ora em relação à multa imposta anteriormente à sucessão [REsp nº 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004; REsp 745.007/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/05/2005, DJ 27/06/2005 p. 299; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990 p. 13245], ora posteriormente àquela [REsp nº 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009].

Tendo em vista esse fato, foram interpostos Embargos de Declaração àquele julgado, sob o seguinte fundamento:

2. *Afirma a companhia embargante que há contradições, obscuridades e omissão no acórdão recorrido; isso porque, ao contrário do que afirmou o aresto embargado, os julgados citados pelo ilustre Relator para amparar a sua tese, em verdade, são no sentido de que, na incorporação, o sucessor somente pode ser responsabilizado pelas multas caso elas tenham sido constituídas através do respectivo lançamento de ofício (art. 142 do CTN) efetuado antes da incorporação, pois, neste caso, e somente neste caso, o passivo relativo às multas já integraria o patrimônio líquido a ser incorporado.*

Nos referidos Embargos de Declaração, assim foi decidido, em 10 de abril de 2013, pondo fim à controvérsia:

*EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). [...]. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.*

[...].

4. *Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida*

*a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

*5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.*

*6. Embargos Declaratórios rejeitados.*

De todo modo, como aquele Recurso Especial possui, entre os seus precedentes, o REsp nº 959.389/RS, o qual é expresso em se referir a obrigação anterior e lançamento posterior à sucessão empresarial, outro não poderia ser o entendimento senão o de que aquele Resp (de nº 923.012-MG) também alcança essa situação.

Noticia-se, por fim, a recentíssima aprovação (DJ-E do STJ de 15/12/2015) de Súmula do STJ, de nº 554, de seguinte teor:

*Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.*

*Referência: CPC, art. 543-C. CTN, arts. 113, § 1º; 129; 132; 133 e 139.*

Ainda que a Súmula do STJ nº 554 não seja expressa relativamente à sua incidência nos casos de lançamento efetuado após o evento sucessório, entendendo, pelos precedentes, i.e., o entendimento jurisprudencial, e pela lógica aplicável a esses casos (de que um mero acordo ou ato privado não pode fazer desaparecer a incidência de multas), que esta Súmula se aplica a lançamentos efetuados antes ou depois do evento sucessório, indistintamente.

Isto posto, nego provimento ao recurso especial do contribuinte.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator





Denúncia espontânea - repetitivo do STJ







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

**Processo nº** 16327.720350/2011-12  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-001.716 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2016  
**Matéria** Compensação.  
**Recorrente** BANCO ITAUCARD S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. HIPÓTESE CONFIGURADORA.**

Conforme decidido no REsp nº 1.149.022/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, (i) quando o contribuinte declara o tributo e não efetua o pagamento no vencimento, mas o faz (acompanhado dos juros de mora) antes de iniciado o procedimento fiscal, não se trata de denúncia espontânea, sendo exigível, portanto, a multa de mora (cf. Súmula nº 360 do STJ); e (ii) quando o contribuinte declara o tributo de forma parcial e subsequentemente (antes de iniciado o procedimento fiscal) retifica a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora), configura-se a denúncia espontânea em relação à correspondente infração, sendo, portanto, descabível a exigência de qualquer multa (de mora ou de ofício).

**DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUITAÇÃO.**

Para efeitos do que foi decidido no REsp nº 1.149.022/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, caracteriza-se a quitação, que dá ensejo à denúncia espontânea, nos casos de compensação declarada até a apresentação da correspondente declaração retificadora.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário a fim de reduzir, para o valor de R\$ 328.897,78, a insuficiência do débito de PIS referente ao fato gerador 09/2006.

Processo nº 16327.720350/2011-12  
Acórdão n.º 1401-001.716

SI-C4T1  
Fl. 371

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas-Bôas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Julio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO ITAUCARD S.A. contra acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro I que concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade acerca de compensações do saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2005.

A unidade de origem, Deinf/SP, reconheceu a totalidade do direito creditório pleiteado no valor de R\$ 20.538.666,06. Contudo, não homologou a totalidade das compensações declaradas porque entendeu que a recorrente, indevidamente, excluiu a multa de mora dos débitos de PIS e COFINS correspondentes aos fatos geradores 05/2006 e 06/2006. Com isso, aplicou a imputação proporcional e verificou a insuficiência de R\$ 347.059,36 para saldar o débito de PIS referente ao fato gerador 09/2006.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu as razões da manifestação de inconformidade:

Irresignada com o referido Despacho Decisório, do qual tomou ciência em 04/05/2011 (fl. 185), a Interessada protocolizou, em 03/06/2011, manifestação de inconformidade (fls. 186/196), alegando, em síntese: — QUE a não homologação integral das compensações deveu-se ao fato de a autoridade fiscal haver computado multa de mora sobre os débitos de PIS e COFINS relativos aos meses de maio e junho de 2006; QUE, no tocante aos débitos do mês de maio de 2006, reconhece a procedência da multa, razão pela qual providenciará o pagamento do saldo devedor correspondente; QUE já em relação às contribuições do mês de junho de 2006, a cobrança da multa de mora é indevida, haja vista a ocorrência da denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional; QUE o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido do descabimento da exigência da multa moratória, nos casos em que o pagamento é anterior a qualquer procedimento fiscalizatório; QUE o mesmo pretório manifestou o entendimento de que, em se

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

Autenticado digitalmente em 10/10/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/10/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2

tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, descabe a aplicação de multa de mora quando o recolhimento extemporâneo do débito não está conjugado a qualquer declaração ao Fisco (cfr. REsp nº 1.149.022/SP; EDcl no Resp nº 1.055.853/PR; e EDcl nos EDcl no REsp nº nº 1.055.853/PR); QUE no caso em análise, os débitos informados na DCOMP de nº 37919.10633.150806.1.3.02-0884, referentes ao PIS e à COFINS do mês de junho de 2006, só foram declarados em DCTF após o seu pagamento via compensação; QUE, diante de tais circunstâncias, nenhum outro ônus, à exceção dos juros de mora, pode recair sobre a dívida em questão.

A 15ª Turma da já mencionada DRJ/Rio de Janeiro I proferiu, então, o Acórdão nº 12-067.459, de 08 de agosto de 2014, por meio do qual concluiu pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Assim figurou a ementa daquele julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitivamente constituída, na esfera administrativa, a parcela da exigência correspondente à matéria não impugnada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para que fique caracterizada a hipótese de denúncia espontânea descrita no Ato Declaratório PGFN nº 08, de 20/12/2011 — situações “em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), notificando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente” —, é necessário que haja o recolhimento integral do débito declarado originariamente a menor.

Cumprе esclarecer que a instância *a quo* observou que uma parte do saldo devedor apurado no presente processo constitui matéria não litigiosa, uma vez que a interessada reconheceu a procedência da multa de mora na valoração dos débitos de PIS e COFINS do mês de maio de 2006. Nesse sentido, determinou que a unidade de origem adotasse as providências necessárias à cobrança da referida parte.

Além disso, por maioria de votos, entendeu que seria devida a totalidade da outra parte do saldo devedor porque não se caracterizou a hipótese de denúncia espontânea, uma vez que, para isso, seria necessário ter havido o pagamento integral dos débitos de PIS e COFINS, referentes a junho de 2006, originariamente declarados (um dos julgadores,

Processo nº 16327.720350/2011-12  
Acórdão n.º 1401-001.716

SI-C4T1  
Fl. 373

inclusive, apresentou declaração de voto no sentido de agravar esse posicionamento por entender que a existência de alteração, para maior, dos valores originariamente declarados exigia a extinção dos correspondentes débitos, também, por meio da via do pagamento e, não, da compensação).

Ademais, como salientado, a votação não foi unânime. Isso porque um outro julgador entendeu que a apresentação de DCTF retificadora dos débitos daqueles tributos para o mês de junho de 2006, na qual foram informados valores maiores que os originalmente declarados, caracterizou a espontaneidade da correspondente parcela alterada. Por isso, votou no sentido de homologar parcialmente a compensação a fim de reduzir, para o valor de R\$ 328.897,78 (conforme cálculos que efetuou), a insuficiência do débito de PIS referente ao fato gerador 09/2006.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, repete os argumentos deduzidos na manifestação de inconformidade. Acrescenta, no entanto, que o entendimento do STJ é no sentido de que não há diferença entre regularizar um débito mediante pagamento ou compensação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Com efeito, para a configuração da denúncia espontânea, há que ocorrer a totalidade do pagamento devido antes de iniciado o procedimento fiscal. Esse é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recurso repetitivo (artigo 543-C do Código de Processo Civil), no REsp nº 1.149.022/SP, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 10/10/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/10/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver reconhecida a denúncia espontânea em razão do recolhimento do tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório. Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Consequentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine.

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente

Processo nº 16327.720350/2011-12  
Acórdão n.º 1401-001.716

SI-C4T1  
Fl. 375

*punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.*

*8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Portanto, restou sedimentado que:

- (i) quando o contribuinte declara o tributo e não efetua o pagamento no vencimento, mas o faz (acompanhado dos juros de mora) antes de iniciado o procedimento fiscal, não se trata de denúncia espontânea, sendo exigível, portanto, a multa de mora (cf. Súmula nº 360 do STJ);
- (ii) quando o contribuinte declara o tributo de forma parcial e subsequentemente (antes de iniciado o procedimento fiscal) retifica a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora), configura-se a denúncia espontânea em relação à correspondente infração, sendo, portanto, descabível a exigência de qualquer multa (de mora ou de ofício).

Como se sabe, o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, determina que os julgados preferidos pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, são de observância obrigatória por este Colegiado. Confira-se:

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Para melhor compreensão do que está em discussão, vale a pena identificar os seguintes valores, referentes ao PIS e à COFINS do fato gerador junho/2006, que foram originalmente declarados em DCTF e, posteriormente, retificados:

DCTF ORIGINAL (transmitida em 05/08/2006):

*DÉBITO de PIS - Junho/2006 ..... R\$ 1.149.500,90*

*PAGAMENTO (Darf) ..... R\$ 1.042.644,79*

Documento assinado digitalmente em 22/09/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/10/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 13/10/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 13/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.720350/2011-12  
Acórdão n.º 1401-001.716

SI-C4TI  
Fl. 376

*SUSPENSÃO (Proc. Judicial 2006.100011/82-94 – 24ª Vara SP) ..... R\$ 106.856,11*  
*TOTAL DOS CRÉDITOS informados na DCTF ..... R\$ 1.149.500,90*

*DÉBITO de COFINS - Junho/2006 ..... R\$ 7.073.851,70*  
*PAGAMENTO (Darf) ..... R\$ 6.416.275,65*  
*SUSPENSÃO (Proc. Judicial 2006.100011/82-94 – 24ª Vara SP) ..... R\$ 657.576,05*  
*TOTAL DOS CRÉDITOS informados na DCTF ..... R\$ 7.073.851,70*

DCTF RETIFICADORA (transmitida em 11/01/2007):

*DÉBITO de PIS - Junho/2006 ..... R\$ 1.174.613,43*  
*PAGAMENTO (Darf) ..... R\$ 1.042.644,79*  
*COMPENSAÇÃO (Dcomp 37919.10633.150806.1.3.02-0884) ..... R\$ 131.968,64*  
*TOTAL DOS CRÉDITOS informados na DCTF ..... R\$ 1.174.613,43*

*DÉBITO de COFINS - Junho/2006 ..... R\$ 7.228.390,31*  
*PAGAMENTO (Darf) ..... R\$ 6.416.275,65*  
*COMPENSAÇÃO (Dcomp 37919.10633.150806.1.3.02-0884) ..... R\$ 812.114,66*  
*TOTAL DOS CRÉDITOS informados na DCTF ..... R\$ 7.228.390,31*

Portanto, originalmente, os valores de R\$ 106.856,11 (PIS) e R\$ 657.576,05 (COFINS) foram declarados, mas não foram pagos no vencimento (esclareça-se que, segundo a decisão recorrida, a afirmação de que esses valores estariam com a exigibilidade suspensa foi posteriormente "desmentida"). Enquadram-se, assim, na hipótese (i) acima. Ou seja, sobre eles, é exigível a multa de mora.

Por sua vez, as diferenças a maior declaradas na retificadora, isto é, os valores de R\$ 25.112,53 (PIS) e R\$ 154.538,61 (COFINS), acompanhadas dos juros de mora, foram incluídas em uma das compensações objeto do presente processo. A correspondente PER/DCOMP foi apresentada em 15/08/2006, isto é, antes da mencionada DCTF retificadora. A questão, então, está em saber se a compensação apresentada nessas condições caracteriza a hipótese (ii) acima. Ou seja, saber se sobre as referidas diferenças configura a denúncia espontânea e não é exigível a multa de mora.

A exigência estatuída no julgado do STJ é bastante clara: há que se retificar a declaração, noticiando e quitando concomitantemente a diferença informada (acompanhada dos juros de mora). O requisito da "quitação concomitante", a meu ver, é perfeitamente satisfeito com a compensação. Isso se extrai daquilo que está previsto no § 2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:



*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

O legislador, obviamente, pretendeu impor à compensação declarada o mesmo efeito que anteriormente havia sido atribuído ao pagamento antecipado, para a hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no § 1º do artigo 150 do CTN. Veja-se:

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

Em ambos os casos, a ulterior homologação (da compensação e do lançamento) é a condição resolutória da extinção do crédito tributário. Portanto, essa extinção já se perfaz, para todos os efeitos, desde o momento em que a compensação é declarada ou o pagamento é antecipado (podendo ser desfeita em caso de expressa não homologação). As dúvidas que existiam sobre essa sistemática de entender a extinção do crédito tributário, relativamente ao instituto do pagamento antecipado, foram afastadas com a interpretação autêntica veiculada no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05. Por isso, não vejo motivos para adotar um interpretação diferente quando se trata do instituto da compensação declarada.

Por tais razões, diferentemente do que pensa a maioria vencedora na instância *a quo*, considero que a compensação declarada caracteriza, sim, a quitação concomitante reclamada pela jurisprudência do STJ (no presente caso, a quitação é, até mesmo, anterior pelo fato de a DCTF retificadora ter sido apresentada depois da PER/DCOMP).

Para reforçar o entendimento, uma vez que chega as mesmas conclusões, reproduzo os seguintes trechos da declaração de voto do julgador vencido na DRJ:

Existe todavia uma diferença, no valor de R\$ 25.112,53, relativa ao PIS, do mês de junho/2006 e outra diferença, no valor de R\$ 154.538,61, que foram declaradas, a meu juízo, espontaneamente, seja na DCTF entregue 11/01/2007, ou na PER/DCOMP nº37919.10633.150806.1.3.02-0884, entregue em 15/08/2006, que foram pagas antes de qualquer procedimento de ofício e das quais o Fisco até então não tinha conhecimento, que são discriminadas a seguir, segundo o que consta nas DCTF (original e retificadora):

(...)

Tais diferenças, que **não constavam da DCTF original**, constituem **fatos novos**, desconhecidos pelo Fisco, porém agora espontaneamente confessados pelo contribuinte ao Fisco, ao espírito do que se encontra na Nota Técnica COSIT nº 1, de 18 de janeiro de 2012.

Falta saber, contudo, se foram pagos concomitantemente. Neste caso, note-se bem, não houve pagamento concomitante, mas sim uma *extinção antecipada*, pela via da compensação, efetuada através da PER/DCOMP nº 37919.10633.150806.1.3.02-0884, em 15/08/2006, já que a DCTF retificadora só foi entregue somente posteriormente em 11/01/2007.

Numa outra compreensão, pode-se dizer, tomando como base a PER/DCOMP nº 37919.10633.150806.1.3.02-0884, entregue em 15/08/2006, que tais parcelas - R\$ 25.112,53 (PIS-junho-2006) e R\$ 154.538,61 (COFINS-junho-2006), foram extintas na própria data de entrega da PER/DCOMP. Ou seja, os fatos geradores desconhecidos pelo Fisco foram devidamente informados e quitados concomitantemente, com o que se efetivou a denúncia espontânea.

Conclusivamente, sobre os débitos nos valores de R\$ R\$ 25.112,53 (PIS-junho-2006) e R\$ 154.538,61, devem incidir apenas os juros de mora, ao abrigo do comando extraído da na Nota Técnica COSIT nº 1, de 18 de janeiro de 2012 e ainda do Recurso Especial nº 1.149.022/SP.

Fundado em tais razões retifiquei os cálculos de fls. 168/170, como demonstrado a seguir.

Destarte, não se pode concordar com a recorrente, que pretende ver reconhecidos os efeitos da denúncia espontânea para a totalidade dos valores não pagos no vencimento, nem com a maioria vencedora da decisão recorrida, que não reconhece aqueles efeitos para a parcela da diferença a maior informada na DCTF retificadora. Como já explicitado, a razão está com o julgador vencido na instância *a quo*. É, assim, que concordo em homologar parcialmente a compensação na exata conformidade dos seus cálculos.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário a fim de reduzir, para o valor de R\$ 328.897,78 (conforme cálculos contidos na declaração de voto proferida pelo julgador vencido da decisão recorrida), a insuficiência do débito de PIS referente ao fato gerador 09/2006.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator





Ilegitimidade passiva - vício material no lançamento





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

**Processo n°** 16095.000147/2006-21  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-002.536 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2017.  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VV EDITORA LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ART. 142, DO CTN. ARTS. 10, E 59, DO DECRETO 70.235/1972.

Recurso especial conhecido diante da similitude fática com acórdãos paradigmas que tratam da nulidade de lançamento por violação ao artigo 142, do CTN e 10, 11 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO . VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL.

Define-se como vício formal a omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato, na forma do artigo 2º, parágrafo único, alínea *b*, da Lei nº 4.717/65.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE MATERIAL.

A identificação equivocada do sujeito passivo é causa de nulidade material do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Luis Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de **(a) IRPJ, PIS, COFINS e CSLL**, diante de omissão de receitas pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada, tendo como base tributável o valor de R\$ 1.349.360,00, com multa aplicada no percentual de 112,5%, fato gerador em 2001; **(b) Imposto de Renda Retido na Fonte (IRF)**, com base ajustada de R\$ 5.000.000,00 para R\$ 7.692.307,69 (acréscimo de 35%), diante de pagamento a beneficiários não identificados, tendo fato gerador em 03/08/2001, com a aplicação de multa de 112,5%.

Consta do Termo de Verificação e Constatação (fls. 121/130 - volume 1):

*Preliminarmente, houve a liberação, pelo Banco Santos S/A de um empréstimo no valor de R\$ 5.019.649,34. Esta mesma quantia foi transferida, no dia seguinte, para o Banco Real. Também na mesma data, foi emitido um cheque, no valor de R\$ 5.000.000,00, a favor da empresa Quality para a aquisição de crédito de exportação, conforme instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação, celebrado em 02/08/2001. (...)*

*Os empresários eram atraídos por menores taxas de juros ou melhores condições de pagamento em relação às normalmente encontradas no mercado financeiro.*

*As operações casadas propiciavam rendimentos que acabariam por pagar por si só o custo do investimento principal, garantindo com isso a anuência dos clientes que acabavam por se beneficiar com a operação, obtendo dinheiro a baixo custo ou a custo zero. (...)*

*Visando dificultar a vinculação das tais operações recíprocas ao Banco Santos, criaram-se várias empresas "de fachada", também conhecidas como "paper companies" (companhias que existem apenas no papel), entre elas a Quality Negócios e Participações Ltda. (...)*

*O Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito de Exportação celebrado entre a fiscalizada e a Quality, não se reveste das formalidades legais exigidas para serem considerados válidos juridicamente perante terceiros ou que assegurem a sua anterioridade, visto que não identifica os signatários quer da Quality, quer da fiscalizada, não estão registrados, além de não apresentarem anuência dos verdadeiros titulares créditos de exportação (Silex Trading S/A e o fabricante dos produtos a serem exportados pela Silex) e que, por essa razão, poderia ser confeccionado a qualquer tempo.*

*Por todo o acima exposto, concluímos que não foi comprovada a causa do pagamento, no valor de R\$ 5.000.000,00, efetuado mediante a emissão do cheque nominal à empresa Quality, já considerada pelo MPF como sendo empresa "de fachada" e cujos documentos comprobatórios apresentados não se mostraram hábeis e idôneos, fato que configura pagamento sem causa, tipificado nos artigos 674 e 675 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999) - RIR/99.*

*No tocante ao DOC recebido no Banco Real, no valor de R\$ 1.349.360,00, não restou esclarecido, pelos documentos acostados aos autos pelo contribuinte, a origem da quantia recebida, configurando depósito de origem não comprovada com infração ao disposto nos artigos 287, 288 e 849 do RIR/99.*

A contribuinte apresentou Impugnações Administrativas, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas pela cancelamento do lançamento de IRF e procedendo-se à recomposição das bases de cálculo de IRPJ e CSLL por conta de apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa (447/468 - volume 3):

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2001*

*Decadência. Imposto sobre a Renda Retido na Fonte. Pagamentos a Beneficiário não Identificado ou sem Causa.*

*Nas hipóteses de incidência de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa não se sustenta a aplicação do prazo decadencial do §40 do art. 150 do CTN, visto que a lei não atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o IRRF devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas, pelo contrário, atribuiu ao Fisco o dever de efetuar o lançamento de ofício, quando apurada qualquer daquelas hipóteses de incidência descritas na norma jurídica.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA*

*FONTE - IRRF*



*Data do fato gerador: 03/08/2001*

*Pagamento a Beneficiário não Identificado ou sem Causa. Sujeição Passiva. Desvio de Recursos.*

*Comprovado que se trata de recursos desviados do patrimônio de instituição financeira, por fraude perpetrada por seus dirigentes, que são os responsáveis também pela constituição das "empresas" de fachada, beneficiárias dos pagamentos, configura-se indevido o lançamento de IRRF por pagamento sem causa contra cliente do banco.*

*Nos termos da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal, os clientes da instituição financeira eram utilizados como meros intermediários nas comprovadas operações de desvio fraudulento de*

*recursos em favor de "empresas" não financeiras, inexistentes de fato, constituídas e controladas indiretamente pelos próprios dirigentes do banco.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA*

*JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2001*

*Omissão de Receitas. Depósito Bancário. Falta de Comprovação da Origem.*

*Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*Recomposição da Base de Cálculo.*

*Em face da apuração de prejuízo Fiscal no período fiscalizado, impõe-se a recomposição da base de cálculo do IRPJ.*

*Compensação de Prejuízos Fiscais.*

*A compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, observado o limite máximo de trinta por cento do lucro líquido ajustado, somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.*

*Multa agravada. Falta de Atendimento à Intimação.*

*Caracterizada a falta de atendimento às intimações, sem qualquer justificativa oportunamente apresentada, procedente a imputação da multa agravada.*

Destaca-se das razões da relatora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, conforme íntegra do voto da Relatora:

*No entendimento desta Relatora, o lançamento de IRRF deveria ter sido efetivado contra os próprios administradores do Banco Santos, por basicamente dois motivos: (i) porque o pagamento sem causa foi efetuado comprovadamente com recursos desviados do patrimônio da instituição financeira; e (ii) porque a destinatária dos recursos é "empresa" de fachada, constituída pelos mesmos dirigentes do banco para a perpetração das fraudes contra a pessoa jurídica do Banco. (...)*

*Em face do exposto, não deve prevalecer o lançamento de IRRF, por pagamento sem causa, contra a VV Editora.*

Não foi interposto recurso voluntário pela contribuinte, razão pela qual desmembrou-se o processo para cobrança do crédito tributário incontroverso (16091.000296/2007-10), remetendo-se os autos ao CARF para análise do recurso de ofício no que concerne ao crédito tributário exonerado.

A 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu a decadência, em acórdão assim ementado (fl. 481):

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2002*

*Ementa:*

*DECADÊNCIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, §4º do CTN. Preliminar acolhida. Recurso de ofício prejudicado.*

Esta Turma da CSRF reformou o acórdão recorrido, dando provimento ao recurso especial da Procuradoria para aplicar o artigo 173, I, do CTN, afastando a alegação de decadência (fls. 550/556):

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercício: 2002*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM FATOS APURADOS EM AÇÃO FISCAL. No caso de lançamento de ofício resultante de ação desenvolvida por iniciativa fiscal em que dos levantamentos e investigações realizadas emergiram fatos imputáveis que de outra forma não teriam vindo à lume, a contagem do prazo decadencial é deslocado para a regra geral do artigo 173, inciso I do CTN, sendo incabível, in casu, falar-se em homologação de pagamento antecipado de tributo ou da ação envidada pelo sujeito passivo para demonstrá-lo inexistente, mesmo porque outra não fora a acusação fiscal senão a de que a atuada, dissimuladamente, tudo fizera para dele se eximir.*

Nesse contexto, os autos foram remetidos à Turma Ordinária, que analisou os demais temas do recurso de ofício, negando-lhe provimento:

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF*

*Exercício: 2002*

*Ementa: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTO SEM CAUSA. É ilegítima a incidência de IRRF fonte, sob acusação fiscal de “pagamento sem causa” (Lei n. 9.430/96, art. 61), na hipótese em que resta comprovado que os recursos utilizados pela Contribuinte para tal pagamento jamais lhe pertenceram de fato.*

*Recurso de ofício negado.*

Consta do voto do relator, ex-Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho:

*No que interessa a esta instância recursal, entendeu o acórdão que não seria legítima a exigência de IRRF face à Contribuinte por alegado pagamento sem causa, visto que os recursos respectivos não teriam sido desviados de seu patrimônio, mas sim do patrimônio de instituição financeira (Banco Santos) em decorrência de fraude perpetrada por seus dirigentes, que eram os responsáveis também pela constituição das “empresas” de fachada, beneficiárias dos pagamentos.*

*Segundo o acórdão, “as disposições do art. 61 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, têm por escopo a tributação dos pagamentos, contabilizados ou não, efetuados a beneficiário não identificado ou sem causa, de forma a obstar justamente o desvio indevido de recursos do patrimônio da pessoa jurídica ou a utilização de recursos mantidos à margem da escrituração”. Em assim sendo, tratando-se de recursos desviados do patrimônio do Banco Santos (apesar de o pagamento sem causa ter sido efetuado pela Interessada), haveria incorreta identificação do sujeito passivo de IRRF por pagamento sem causa. (...)*

*Cinge-se a controvérsia em saber se é legítima a incidência de IRRF fonte, sob acusação fiscal de “pagamento sem causa” (Lei n. 9.430/96, art. 61), na hipótese em que resta comprovado que os recursos utilizados pela Contribuinte para tal pagamento jamais lhe pertenceram e por ela apenas transitaram para viabilizar prática de crime ao sistema financeiro nacional (transferência irregular de recursos do (e pelo) Banco Santos a empresa a ele ligada). (...)*

*Para fins tributários, a própria Fazenda Nacional defende veementemente a tese de que a análise dos fatos e relações entre particulares deve ser prioritariamente material (conteúdo) e contextual para identificação de suas conseqüências jurídicas; e não mais eminentemente formal e individualizada, tal como ocorria em passado recente. De fato, a Fazenda Nacional, assim como a própria jurisprudência atual desta Corte, não admite como válidos e regulares planejamentos tributários embasados em operações societárias sucessivas, sem substância econômica, ainda que o contribuinte atendessem ao rigor e publicidade das formas aplicáveis à espécie.*

*Em sentido contrário, por coerência, parece-me inadequado considerar fatos ou operações realizadas pelo contribuinte apenas em seu sentido formal, desprezando-se seu efetivo*

*conteúdo, causas e finalidades, tal como ocorre no caso em apreço.*

*No caso, conforme bem assinalado pelo acórdão recorrido, os recursos utilizados no pagamento que justificaram a tributação jamais integraram de fato o patrimônio da Contribuinte. Citados recursos sempre pertenceram (e, de fato, pertencem) ao Grupo Econômico do Banco Santos. Apesar de o repasse em referência ter sido efetuado formalmente pela Contribuinte, é certo que o propósito (conteúdo econômico) da operação jamais foi de "pagamento" de obrigação a empresa ligada ao Banco Santos, mas sim, exclusivamente, de instrumento para transferência de recursos do próprio Banco Santos a empresa de seu Grupo Econômico (o que é vedado por norma do sistema financeiro nacional).*

*De fato, o Banco Central do Brasil apurou-se ser prática comum no Banco Santos, condicionar a liberação dos recursos aos seus correntistas à realização de uma operação casada de reciprocidade, por meio da qual o cliente comprava um ativo em geral debêntures ou export notes emitidas por diversas empresas ligadas, formal ou informalmente, ao Grupo Santos – com recursos oferecidos pelo próprio banco. Veja-se, sobre o tema, trecho do relatório da Comissão de Inquérito do Banco Central do Brasil, pelo qual se constatou que era reiterada e generalizada a prática de operações casadas pelo Banco Santos (...)*

*Pois bem, diante de tais evidências, ou bem se reconhece que os recursos em referência jamais pertenceram à Contribuinte (e, portanto, jamais poderiam ensejar a tributação de IRRF por "pagamento sem causa", tal como reconhecido pelo acórdão recorrido); ou bem se reconhece que o pagamento em referência teve por causa a aquisição de export notes pela Contribuinte que poderiam lhe trazer resultados positivos, o que também, de per si, afastaria por completo a acusação de pagamento sem causa feita pela Fiscalização e, por conseguinte, o próprio lançamento tributário. O que não se pode admitir, no meu entender, é destacar de toda esta operação apenas uma de suas etapas, para, desprezando-se todo o seu contexto, atribuir-se efeitos tributários tão somente a esta etapa.*

A Procuradoria foi intimada em 13/12/2012 (fls. 581), interpondo recurso especial em 17/12/2012 (582/585), no qual sustenta divergência na interpretação da lei tributária para identificação do vício do lançamento como **nulidade formal**, indicando como paradigmas os acórdãos **(i) 301-31.801** (processo nº 10715.001961/97/26), no qual se decidiu: "O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento (...) autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal" e **(ii) 203-09.762** (processo administrativo nº 13839.000527/2001-12), constando desta decisão que "Comprovado o equívoco na identificação do sujeito passivo, anula-se o lançamento por vício formal". A Recorrente indica outros acórdãos adotando interpretação dissonante do acórdão recorrido, sem identificá-los como paradigmas (**304-40.005 e 106-10.087**).

O Presidente da 1ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Marcos Aurélio Pereira Valadão) deu seguimento ao recurso especial (fls. 605/608), conforme trecho a seguir colacionado:

*No acórdão recorrido, muito embora o relator do acórdão não tenha utilizado a expressão ilegitimidade passiva, constata-se que foi este, efetivamente, o motivo do cancelamento da autuação, uma vez que, nos termos dos excertos do voto condutor a seguir transcritos, resta claro que a autuação deveria ter-se voltado contra outra pessoa jurídica (no caso, o Banco Santos S/A) (...)*

*Ocorre que, enquanto o acórdão recorrido cancelou o lançamento, o acórdão paradigma no 203-09.762, ao se defrontar com situação em que ocorreu o erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva), decidiu pela anulação, por vício formal, do lançamento efetuado, conforme se constata da sua ementa, ao norte transcrita. (...)*

*Ocorre que, enquanto o acórdão recorrido cancelou o lançamento, o acórdão paradigma no 203-09.762, ao se defrontar com situação em que ocorreu o erro na identificação do sujeito passivo (ilegitimidade passiva), decidiu pela anulação, por vício formal, do lançamento efetuado, conforme se constata da sua ementa, ao norte transcrita. (...)*

*Assim, tem-se que, diante de uma mesma situação, as decisões tomadas pelos colegiados, nos acórdãos confrontados, se deram em sentido divergente.*

*Com relação ao primeiro paradigma, com a devida vênia, a divergência não restaria comprovada, uma vez que o caso não trata de situação em que configurada a ilegitimidade passiva, mas sim outras circunstâncias, tais como a omissão de fundamentação legal na autuação e a falta de prévia intimação do contribuinte nos termos de legislação específica, as quais não se fazem presentes no caso dos autos. Assim, a caracterização destas circunstâncias como vícios meramente formais configura entendimento da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes veiculado no acórdão paradigma que não encontra correspondência no acórdão recorrido, de modo a se aferir possível divergência jurisprudencial. (...)*

*Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e foi demonstrada a divergência jurisprudencial, DOU SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL interposto pela Fazenda Nacional.*

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial, em 09/11/2015, alegando que inexistia similitude fática entre o acórdão recorrido e os dois acórdãos paradigmas e, no mérito, requerendo a manutenção do acórdão recorrido pela existência de vício material no lançamento (fls. 614/621). Requereu, a despeito de mencionar a falta de similitude fática, o não provimento ao recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Inicialmente, esclareço que não tomo conhecimento do 3º e do 4º acórdãos mencionados pela Recorrente em razões de recurso especial (304-40.005 e 106-10.087), em observância ao artigo 67, § 7º, do atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015). Em sentido similar previa o artigo 67, § 5º, do Regimento Interno do CARF anterior (Portaria MF 256/2009), vigente ao tempo da interposição do recurso pela Procuradoria.

O recurso especial é tempestivo, preenchendo tal requisito para seu conhecimento. Assim, passo à análise da divergência, analisando os dois primeiros acórdãos paradigmas indicados em razões do recurso (301-31.801 e 203-09.762). Lembro que a contribuinte aponta suposta falta de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

O acórdão recorrido anulou o lançamento, conforme razões reproduzidas a seguir, extraídas do voto do Relator:

*Tratando-se de recursos desviados do patrimônio do Banco Santos (apesar de o pagamento sem causa ter sido efetuado pela Interessada), haveria incorreta identificação do sujeito passivo de IRRF por pagamento sem causa.*

A nulidade no acórdão recorrido decorre da equivocada identificação de sujeito passivo, sem que aquele acórdão tenha explicitado os dispositivos legais infringidos. De toda forma, o erro na identificação do sujeito passivo decorre da aplicação dos artigos 142, do CTN e aos artigos 10, 11 e 59, do Decreto nº 70.235/1972.

Dispõe o artigo 142, do Código Tributário Nacional:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Destacamos, ainda, a redação dos artigos 10, 11 e artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do notificado;*

*II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*

*III - a disposição legal infringida, se for o caso;*

*IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

*Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.*

Art. 59. São nulos:

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

O primeiro acórdão indicado como paradigma (acórdão **301-31.801**) tem a seguinte ementa:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.*

*O descumprimento de requisitos essenciais do lançamento como omissão dos fundamentos pelos quais estão sendo exigidos os tributos e aplicadas as multas e acréscimos legais, além da falta da prévia intimação estabelecida na legislação específica, tudo em contradição ao disposto no art. 142, do CTN e nos art. 11 e 59, do Decreto 70.235/72, autorizam a declaração de nulidade desse lançamento por vício formal.*

*PRECEDENTES: Ac. 303-29972, 302-96334 e 301-29966.*

*Recurso de Ofício negado*

Trago à colação trechos destes acórdão que demonstram a nulidade verificada no auto de infração pela Turma julgadora:

*A não comprovação da chegada da mercadoria ao local de destino do trânsito, notadamente aquele constante da DTA-S n. 94001841-1, iniciado em 11/02/94 (fl. 03), pressupõe a intimação do beneficiário pela autoridade aduaneira da jurisdição local, para que ela apresente as informações necessárias à identificação e valoração da mercadoria instruída com os respectivos documentos comerciais e de transporte de acordo com a IN/SRF n. 84/89, item 24, com redação dada pela IN/SRF n. 47/95.*

*Esse pormenor faz-se necessário em razão do procedimento fiscal denominado de conclusão do trânsito aduaneiro, até então parcial, haja vista que os dados do manifesto ou dos documentos de importação podem ser insuficientes para viabilizar a classificação fiscal e mesmo a valoração aduaneira daquela mercadoria.*

***Demais disso a notificação de lançamento (fl. 23) não atende aos dispositivos contidos no art. 11 do Dec. 70.235/72, é omissa quanto à fundamentação legal que prevê a incidência do tributo (I.I.), como também para a imputação da infração e para a respectiva cominação, limitando-se a citar o art. 521, inciso II, alínea "d" do RA, aprovado pelo Dec. 91.030/85 e Lei 9430/96 para os juros de mora (...)***

*O descumprimento dos requisitos apontados caracteriza preterição do direito à ampla defesa do contribuinte (art. 59, Dec. 70.235/72), enseja a declaração, de ofício, da nulidade do lançamento ah initio, por vício formal, em cumprimento aos dispositivos contidos nos arts. 142 do CTN, 10, 11 e 59 do Dec. 70.235/72.*

A falta de preenchimentos dos requisitos de lançamento, tratados pelo artigo 142, do CTN, e artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/1972, foram objeto de análise por ambos os acórdãos. Assim como a consequente decretação de nulidade, tratada pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972. Por tal razão, entendo presente a similitude fática necessária ao conhecimento do recurso especial.

De toda forma, ressalto que o acórdão paradigma não trata da erro na identificação do sujeito passivo, mas de outra causa de nulidade por conta dos dispositivos legais enumerados.

O segundo acórdão paradigma (203-09.762) - mencionado pela decisão que admitiu o recurso especial - tem similitude fática ainda mais clara com o acórdão recorrido. É o teor da ementa deste paradigma:

*NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - Comprovado o equívoco na identificação do sujeito passivo, anula-se o lançamento por vício formal.*

*IPI - PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS - Em virtude do princípio da autonomia dos estabelecimentos, o lançamento tributário deve ser formalizado isoladamente para cada um deles.*



*Recurso negado.*

Extrai-se do voto da relatora, acolhido à unanimidade pela Turma de julgamento neste acórdão paradigma (203-09.762):

*O sistema de escrituração e apuração do IPI baseia-se na autonomia dos estabelecimentos, conforme previsto nos arts. 22, parágrafo único, 217 e 392, IV, do Regulamento do IPI (RIP1182), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982; bem como nos arts. 23, parágrafo único, 291 e 487, IV, do RIP1198, aprovado pelo Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998.*

*Em conseqüência, todos os estabelecimentos da mesma firma devem ter suas próprias notas e livros fiscais, separadamente arquivados e escriturados, devendo cada um deles cumprir as respectivas obrigações tributárias principal e acessória previstas nos aludidos regulamentos, independentemente do fato de ser matriz ou filial.*

*A inclusão de ilícito tributário referente ao estabelecimento filial, com autonomia no que concerne ao IPI, no lançamento formalizado contra o estabelecimento matriz, acarretou erro de identificação do sujeito passivo tomando nulo o lançamento por vício formal.*

Note-se que não há identidade fática entre o segundo acórdão paradigma e o acórdão recorrido, mas similitude. Afinal, ambos tratam da nulidade de lançamento no qual identificado sujeito passivo ilegítimo, a despeito de mencionarem tributos diferentes e suas particularidades.

Sobreleva considerar, ainda, que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício. Assim, provavelmente, a Turma *a quo* interpretou que se tratava de nulidade material do lançamento, deixando de aplicar o artigo 173, II, que menciona a anulação de lançamento por vício formal. Tal fato reforça que, embora analisando fatos similares, os colegiados trataram de forma distinta a lei tributária, interpretação a ser avaliada por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por tais razões, analisando ambos os paradigmas, **conheço do recurso especial da Procuradoria.**

Passo à análise do mérito recursal.

A relevância da distinção entre nulidade formal e material decorre do artigo 173, do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

A nulidade por vício formal é tratada pela Lei nº 4.717/1965, que regula a ação popular, conforme artigo 2º, alínea *b* e Parágrafo único, alínea *b*:

*Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:*

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

*Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas: (...)*

*b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;*

Apenas na hipótese de “*omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato*” é possível se reconhecer nulidade por vício formal.

Em sentido similar, decidiu esta Turma da Câmara Superior nos autos do processo nº 10280.005071/2007-21, sob relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000*

*NULDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.*

*Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal.*

No caso destes autos não há qualquer indício de nulidade formal no lançamento.


Como menciona o ilustre Presidente da 1ª Câmara da Primeira Seção, em decisão sobre admissibilidade do recurso especial, “*muito embora o relator do acórdão não tenha utilizado a expressão ilegitimidade passiva, constata-se que foi este, efetivamente, o motivo do cancelamento da autuação, uma vez que, nos termos dos excertos do voto condutor a seguir transcritos, resta claro que a autuação deveria ter-se voltado contra outra pessoa jurídica (no caso, o Banco Santos S/A)*”.

A ilegitimidade de parte é causa de nulidade material do lançamento tributário, razão pela qual nego provimento ao recurso especial da Procuradoria, mantendo o acórdão recorrido.

Por tais razões, **voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria, mantendo o acórdão recorrido.

(Assinado Digitalmente)

Cristiane Silva Costa



Preços de transferência. Método Preço de Revenda menos  
Lucro, com margem de sessenta por cento (PRL 60) -  
Legalidade da Instrução Normativa SRF N° 243/2002





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

**Processo n°** 10880.729277/2011-74  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.527 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** SCHERING DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia quando as explicações e elementos documentais juntados aos autos compõem instrução probatória suficiente para a formação do convencimento do julgador.

MÉTODO PRL60. CÁLCULOS SEGUNDO INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE. DESCABIMENTO. AUSÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE A LEI n°. 9.959/2000 E A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF n°. 243/2002.

A normatização do denominado método “PRL60”, empreendida no art. 12 da IN SRF n°. 243/2002, se analisada sob o prisma de uma interpretação gramatical, lógica, finalística e sistemática se mostra em perfeita consonância com as normas veiculadas no art. 18 da Lei n°. 9.430/97, com a redação estatuída pelo art. 2º da Lei n°. 9.959/2000.

MÉTODO PRL60. IN 243/2002. PONDERAÇÃO DE CUSTOS. ISOLAMENTO. EFEITO BENÉFICO.

A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ( $PPn = \%nPL - 60\% \times (\%nPL)$ ) se modifica em relação à sua formulação genérica prevista na literalidade da Lei ( $PP = PLV - 60\% PLV - VA$ ) ao incorporar a técnica da ponderação, contudo esse aspecto específico visto de forma isolada, ao contrário do apregoado diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além do que essa nova “roupagem” também não macula sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de

comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido, o que não acontece na fórmula da IN 32/2001 ((PP= PLV - 60%(PLV - VA ) nem na fórmula genérica encontrada da literalidade Lei ((PP= PLV - 60%PLV - VA)).

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de venda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR o pedido de perícia, em AFASTAR a preliminar de nulidade e no mérito em NEGAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: 1) Por maioria de votos, NEGAR provimento em relação a "ilegalidade da IN 243/2002". Vencido o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório acompanhou pelas conclusões; 2) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação ao pedido de abatimento do crédito presumido do PIS e Cofins do Preço de Revenda para efeito de cálculo do preço parâmetro. Vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas e Aurora Tomazini de Carvalho. O Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório apresentará declaração de voto defendendo a legalidade da IN com outros fundamentos..

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de São Paulo I-SP.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata-se de ação fiscal desenvolvida com a finalidade de verificar a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação à dedutibilidade de custos de bens importados em operações praticadas pela contribuinte com pessoas jurídicas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior, em conformidade com o disposto nos artigos 18 e 23, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº Lei nº 9.959/2000, e com a Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Consoante relatório fiscal (fls. 2020/2156), a contribuinte atua no segmento da indústria farmacêutica e, no ano-calendário de 2006, efetuou ajuste ao lucro líquido no montante de R\$ 908.164,98, decorrente da aplicação de métodos de preço de transferência, tendo informado nas Fichas 32 – Operações com o Exterior – Importações de sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica do exercício 2007, o seguinte:

(...)

Depois de analisar as informações prestadas pela contribuinte, a autoridade tributária constatou diferenças entre os preços praticados pela contribuinte e os preços parâmetros obtidos depois de aplicar o do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), tendo efetuado de ofício um ajuste adicional às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2006 de R\$40.581,373,46:

Valor Total do Ajuste PRL 20%	R\$ 2.796.155,66
Valor do Ajuste Insumos PRL 60%	R\$ 9.408.376,71
Valor do Ajuste Acondicionamento PRL 60%	R\$ 29.285.006,07
Valor Total do Ajuste Apurado pela Fiscalização	R\$ 41.489.538,44
Valor Total do Ajuste Efetuado nela Empresa (DIPJ/2007)	R\$ 908.164,98
VALOR TOTAL DO AJUSTE A SER EFETUADO	R\$ 40.581.373,46

Em face do exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos (fls.

2157/2166):



<b>Crédito Tributário</b>	<b>Enquadramento Legal</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ</b>	001 – ADIÇÕES – PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE CUSTOS, DESPESAS, ENCARGOS – BENS, SERVIÇOS, DIREITOS ADQUIRIDOS NO EXTERIOR – PESSOA VINCULADA  Art. 241 do RIR/99.	10.145.343,35
Juros de Mora (até 31/05/2011)	Art.6º, § 2º, da Lei nº 9.430/96.	4.596.855,07
Multa Proporcional	Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 .	7.609.007,51
	TOTAL	22.351.205,93

<b>Crédito Tributário</b>	<b>Enquadramento Legal</b>	<b>Valor (R\$)</b>
<b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL</b>	001 – CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO  Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art.1º da Lei nº9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art.37 da Lei nº 10.637/02	3.652.323,61
Juros de Mora (até 31/05/2011)		1.654.867,82
Multa Proporcional		2.739.242,70
	TOTAL	8.046.434,13

Notificada dos lançamentos em 29/06/2011 (fls. 2160 e 2165), a contribuinte apresentou impugnação ao feito em 27/07/2011 (fl. 2176/2191), deduzindo, em resumo, as seguintes razões:

(i) O Auto de infração é nulo pelo erro insanável contido na base de cálculo das exigências fiscais, decorrente da equivocada utilização de valores arbitrados de contribuição ao PIS e de COFINS às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, sobre o preço de venda de todos os medicamentos nele constantes;

(ii) No entanto, a Requerente não recolhe a contribuição ao PIS e a COFINS sobre todos os seus medicamentos, por suas classificações fiscais se enquadrarem no disposto nos artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 10.147/2000, que desoneraram tais medicamentos visando "a repercussão nos preços da redução da carga tributária" e, assim, não deveriam compor o cálculo do preço parâmetro do método PRL 20% e do PRL 60%;

(iii) Da mesma forma como o cálculo do preço de transferência deve ser individualizado por produto, a D. Autoridade Fiscal deveria ter verificado a correta e individualizada tributação dos produtos pela contribuição ao PIS e pela COFINS, o que não foi feito;

(iv) A lógica e motivação da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, que tentou privilegiar a geração de valor no país, foi totalmente invertida e desvirtuada pela IN SRF nº 243/2002, que penaliza indevidamente o setor industrial brasileiro e contribui para o perigoso processo de desindustrialização da economia brasileira;

(v) A IN SRF nº 243/2002 extrapola as regras previstas na Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 9.959/2000, não podendo ser aplicada para fundamentar as exigências fiscais contidas no Auto de Infração, sob pena de violação do princípio da estrita legalidade tributária;

(vi) A exemplo da IN nº 38/1996, cuja aplicação foi afastada pelo E. CARF por conter regulamentação em sentido divergente da Lei nº 9.430/96, a IN SRF nº 243/2002 também deve ser afastada pelo mesmo motivo de ilegalidade que foi reconhecido pelo próprio Poder Executivo (doc. 10), razão pela qual tentou, sem sucesso, corrigir tal equívoco por meio da edição da Medida Provisória nº 478/2009, que não foi convertida em lei; e,

(vii) Protesta pela apresentação posterior de novos documentos e pela realização de perícia técnico-contábil acerca dos produtos e matérias-primas importados, a fim de comprovar que seus cálculos de preços de transferência obedeceram ao disposto na Lei nº 9.430/1996.

A DRJ MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano- calendário: 2006

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO. JUNTADA POSTERIOR.  
CONDIÇÕES EXCEPCIONAIS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvada a ocorrência de algumas das hipóteses previstas nas alíneas "a" a "c" do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, a ser demonstrada pelo autuado.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia quando as explicações e elementos documentais juntados aos autos compõem instrução probatória suficiente para a formação do convencimento do julgador.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao IRPJ se estende à CSLL, por decorrerem os lançamentos dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

IMPORTAÇÃO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO. REGIME ESPECIAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. PIS/PASEP. COFINS. INCIDÊNCIA. DEDUÇÃO DO PREÇO DE VENDA.

É cabível a dedução dos valores correspondentes à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos. Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

O feito foi baixado em diligência para averiguação e ajuste da não consideração do crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS a que teria direito alguns de seus produtos em função da adesão à regime especial.

Às fls. 2.473/2.590,. consta Relatório Fiscal do retorno de diligência.

Às fls.2.592/2.749, consta manifestação de inconformidade ao retorno de diligência em que a Recorrente propugna pelo acatamento dos ajustes feitos pelo fiscal na medida em que neutralizou o PIS e a COFINS sobre os produtos (medicamentos) constantes em regime especial. A Recorrente repisa novamente os argumentos recursais contra todo o auto de infração combatendo novamente a ilegalidade da IN 243, bem assim aduzindo novos argumentos contra essa ilegalidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

Preliminarmente, a recorrente imputa a nulidade do feito por questões gerais que mais se ligam ao mérito da lide. Alega vício na apuração das bases de cálculo dos lançamentos, uma vez que a autoridade fiscal teria computado indevidamente valores do PIS e da Cofins nos preços de vendas de medicamentos que, segundo a contribuinte, não seriam, em sua maioria, devidos.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

*Art. 59 - São nulos:*

*I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;*

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da atuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato, enquadramento legal e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade. E como ficará bem demonstrado mais adiante, nem mesmo isso aconteceu.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada

### Perícia

A contribuinte requer a realização de perícia/diligência, bem assim se insurge contra a decisão de primeira instância que a considerou prescindível. Porém, conforme se verificará na exposição mais adiante do mérito, assim como também ficou bastante claro em todo o contexto da decisão de primeira instância, os elementos indispensáveis à solução do litígio encontra-se nos autos, motivo pelo qual o pedido de perícia deve ser indeferido nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Ademais, o deferimento de diligência e perícia é uma decisão do âmbito de discricionariedade do julgador, cabendo a ele fazê-la ou não a

depende da formação de sua convicção (diligência) ou mesmo que se lhe exigirá conhecimentos técnicos específicos que somente um perito especializado poderia ter (perícia), o que não é o caso dos autos em que se requer apenas análise de meros dados contábeis, fiscais e legais., perfeitamente dentro da alçada de competência do Auditor Fiscal. Outrossim, conforme muito bem colocou a decisão de piso:

o pedido de realização de perícia para demonstrar que seus cálculos de preços de transferência estão corretos deve ser indeferido, haja vista que esta circunstância deveria ser demonstrada neste momento, em sede de impugnação, mediante juntada de memórias de cálculos, acompanhadas das explicações necessárias para evidenciar seu ponto de vista.

Portanto, indefiro o pedido de perícia/diligência.

### MÉRITO

O mérito da lide se resolve por duas questões atacadas pela recorrente:

- A) Ilegalidade da IN 243/2002
- B) Base de cálculo equivocada – Não considerou o crédito presumido do PIS/PASEP e da Cofins a que tem direito alguns de seus produtos em função à adesão a regime especial

### A) LEGALIDADE DA IN SRF 243/2002 - Da possibilidade de alteração de critério jurídico em função de mudança de interpretação da Lei

O ponto relevante da primeira questão trazida à baila pela Recorrente refere-se à questionamento relacionado à legalidade da IN SRF 243/2002.

Trata-se de Instrução Normativa que veio regulamentar as determinações da Lei 9.430/96, alterada pelo artigo 2º da Lei 9.959/00, no que tange ao cálculo do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL (60%) para determinação do Preço Parâmetro.

O **preço parâmetro (PP)** por sua vez é o preço limite apurado “de cima para baixo”, a partir do Preço de Revenda Líquido (PRL) visando estimar a dedutibilidade dos custos e margem de lucro relativos aos bens importado por pessoas vinculadas localizadas no exterior. O produto importado cujo preço ultrapassar esse preço parâmetro calculado, sofrerá ajustes tornando essa parcela excedente indedutível para efeito de tributação.

Em primeiro há que se confirmar a existência de uma Instrução Normativa anterior, a IN 32/2001, que dava uma interpretação da Lei divergente da IN 243/2002.

Ora, é sabido hodiernamente que não existe uma única interpretação correta para um texto de Lei. Isso porque toda lei é feita de texto, e texto tem suas idiosincrasias que independem da nossa vontade de perseguir o máximo de objetividade e univocidade.

É uma pena que essa mesma cantilena é repetida infinitamente pelos doutrinadores e o que é pior, é absorvida sem resistência pela grande maioria dos operadores de direito. Pensar assim, *data máxima venia*, passa despercebido de questões epistemológicas

essenciais, tais como os limites da linguagem. Desconhece que os conceitos possuem uma textura aberta, como muito bem demonstrou Hart ainda no seu clássico. O conceito de Direito e Alf Ross em seu insuperável livro *Justiça e Direito*, através dos quais trouxeram, para arejar o Direito, as novidades da revolução linguístico-pragmática instalada principalmente pelo “Segundo Wittgenstein” (*Investigações Filosóficas*). Nessa mesma linha, temos Ronald Dworkin.

A doutrina e a jurisprudência têm se enredado nessa difícil missão de extrair “definibilidade” e “precisão” das regras e dos conceitos jurídicos, em “casos fronteiros”, ou seja em casos tais em que ocorre uma indeterminação semântica no uso de termos gerais inerente a toda e qualquer linguagem, justamente em função do fenômeno da “**textura aberta**” da linguagem. Essas chamadas “lacunas de reconhecimento” podem representar tanto uma “vaguidade de grau” quanto uma “vaguidade combinatória”. A primeira se refere a dúvidas quanto à quantidade ou grau de presença de uma das propriedades constitutivas de um conceito que deve estar presente no caso particular para que a aplicação do conceito seja possível. A segunda lacuna, a de “vaguidade combinatória”, referir-se-ia à imprecisão a respeito de quais são as propriedades constitutivas de um conceito e a maneira pela qual elas devem estar combinadas para que o uso do termo geral possa ser empregado de forma legítima. Afora isso, para na interpretação de qualquer texto o “mal” da ambigüidade, dando margem mais de uma interpretação, como parece ser o caso concreto e que se demonstrará mais adiante com mais vagar.

Em resumo, por trás de uma interpretação da norma não existe uma realidade objetiva com o qual pudesse ser confrontado diretamente a validade do seu resultado. Nesse sentido, o princípio basilar da legalidade não pode ser usado como escudo para persuadir que a “ferro e fogo” existe uma única interpretação correta de uma texto de Lei.

Nesse diapasão, soa peremptório a utilidade dos atos infralegais que visam aclarar a norma e lhes dar concretude. É preciso não cair na ilusão de achar que todo o sentido da norma deva estar registrado literalmente com todas as palavras, como se o legislador fosse um demiurgo todo poderoso que conseguisse prever todas as situações fáticas e complexas que envolvem a realidade a ser coberta por uma determinada norma jurídica.

Outrossim, causa espécie quando no trato dessa matéria, não sei se por ingenuidade ou sagacidade, se compara a interpretação da Lei com a Interpretação da IN . Ou por outras palavras, quando se compara a interpretação da Lei n. 9.959/2000 com a interpretação trazida pela IN SRF nº 243/2002. Ora, mas não se pode fazer tal comparação uma vez que a interpretação mais adequada da Lei é o que se está em jogo, é o que se pretende provar.

Nesse passo, quem usa desse artifício comete a chamada **petição de princípio**, que é a falácia utilizada por aqueles que dão por provado aquilo que pretendem ou deveriam pretender provar. Quando se usa açodadamente o princípio da legalidade para dizer que uma determinada interpretação da Lei é a mais adequada, nada mais faz o postulante do que reconhecer que não está fazendo o seu serviço direito, indo para o caminho mais fácil de dar por provado aquilo que deveria tentar provar.

O presente voto vai se valer então de todos os tipos de interpretação tradicionais para tentar provar se a IN 243/2002 é legal ou não, justamente por submetê-la à toda prova. O que garante que uma interpretação é mais adequada do que outra é verificar como essa interpretação se sai ao se submeter aos mais variados testes de resistência. Antes de fazer isso,

nenhuma valia tem se agarrar em uma determinada interpretação e dizê-la que tal ou qual seria a interpretação legal.

O art. 146 do CTN, embora trata de questão mais específica envolvendo um mesmo sujeito passivo que foi submetido temporalmente pela Administração Pública a dois critérios jurídicos distintos, na verdade vem amparar a Administração Pública da possibilidade de se fazer uma mudança de critério jurídico, seja porque a interpretação anterior estava visivelmente equivocada, seja porque a Lei sendo interpretada, comportava claramente mais de uma interpretação jurídica.

Nesse passo, não há dúvidas que a IN 243/2002, se comparada com a IN 32/2001 implementou mudanças de critério jurídico que passam a valer apenas a partir de 2003. A IN 32/2001 foi, sim, uma interpretação abraçada pela SRF até 2001 e como tal deve ser aplicada até esse limite de tempo.

Embora as mudanças de critérios jurídicos não sejam salutares para a segurança jurídica, a Administração Pública não pode ficar “engessada” indefinidamente a uma interpretação equivocada feita por ela mesma.

#### **LEGALIDADE DA IN 243/2002**

Posta essas questões preambulares passemos ao enfrentamento direto da questão da legalidade da IN 243/2002, começando obviamente por uma interpretação gramatical que é o ponto de partida de qualquer interpretação. Depois, exploraremos aspectos matemáticos relacionados à simplicidade de cada uma das fórmulas em questionamento. A seguir faremos uma interpretação sistemática e finalística buscando pela racionalidade das fórmulas. Demonstraremos matematicamente alguns “mitos” que giram em torno da proporcionalização efetivada pela IN 243/2002. Por fim, submeteremos a um “teste de resistência” os mais fortes argumentos utilizados pelos doutrinadores no que tange a colocar à prova a legalidade da IN 243/2002.

A grosso modo a Recorrente se insurge contra a metodologia de cálculo aplicada pela fiscalização com lastro na IN SRF nº 243/2002. Segundo ela, a metodologia de cálculo da Lei nº 9.430/96 não deixaria margens para qualquer mudança por meio de ato infralegal, onde modifica completamente o texto da norma com a inserção inclusive de conceitos de participação de bens importados no preço de revenda final, majorando assim a sua carga tributária em relação a IN anterior.

A princípio esclareça-se, por importante, que a Lei nº 9.430/96 em sua redação original somente previa para o cálculo da margem de lucro um percentual de 20% a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou direitos.

Uma interpretação apenas gramatical da referida norma apontava então para a impossibilidade de aplicação do referido método a situações que não fossem simples revenda de produtos importados sem a agregação de custos por meio de produção local. Nesse sentido, a Lei foi disciplinada pela IN SRF nº 38/97, que claramente vedava a utilização do PRL nessa situação específica, restando apenas como opção os métodos PIC (Preços Independentes Comparados) do CPL (Custo de Produção mais Lucro).

Tal fato foi questionado pelos Contribuintes e o então “Conselho de Contribuintes”, atual CARF, produziu jurisprudência contra essa interpretação meramente

gramatical. No caso a jurisprudência passou a afirmar a possibilidade aplicação do método PRL aos casos em que se agrega valor no país e não somente para os casos de simples revenda.

É nesse contexto e vindo dar guarida às pretensões dos contribuintes é que foi editada a Lei nº 9.959/00, que alterou o art.18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, cuja interpretação passou também a ser a base da presente controvérsia. No caso, criou-se também a margem de lucro de sessenta por cento, dessa feita para os casos em que sobre a importação se agrega valor no país para subsequente revenda. Mas, a lide circunscreve-se não sobre esse percentual, mas sobre a base de cálculo sobre a qual ela incide.

Eis os seus exatos termos do referido preceptivo legal:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, **diminuídos**:

- a) **dos** descontos incondicionais concedidos;
- b) **dos** impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) **das** comissões e corretagens pagas;
- d) **da** margem de lucro de:

1. sessenta por cento, **calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País**, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)

A interpretação gramatical é a primeira interpretação que se faz e é muito importante, pois apesar de não conseguir no mais das vezes definir univocamente uma determinada interpretação, ela serve sobretudo para eliminar inúmeras outras interpretações. Esse é o ponto!

Dessa forma, essa etapa sempre será seguida por outros métodos de interpretação que possuem o fim de submeter à teste de adequação as hipóteses concorrentes elencadas na etapa anterior. Somente a partir do resultado final desse processo é que poderemos nos referir a uma interpretação adequada para determinada norma. Antes disso, como já se colocou, se referir a uma interpretação legal a partir da semântica apenas do texto da norma ou afirmar que a carga tributária seria maior ou menor é cair na falácia da petição de princípio, dando por provado aquilo que se quer provar. Outrossim, o efeito tributário também é uma consequência da interpretação mais adequada que se dê ao texto da norma, nunca podendo ser a causa ou justificativa para uma interpretação.

### Interpretação Gramatical



Fórmula adotada pela IN 32/2001 e pela Recorrente

A Recorrente faz a seguinte leitura gramatical do texto acima da Lei:

“60% sobre o valor integral do preço líquido de revenda do produto menos o valor agregado no País”, representando a seguinte fórmula:

$$PP1 = PLV - 60\%(PLV - VA) \text{ ou}$$

$$PP1 = 40\% PLV + 60\% VA$$

PP1=Preço parâmetro

PLV=Preço líquido de Revenda

VA =Valor agregado

Fórmula adotada pela IN 243/2002**Fórmula geral analítica:**

$$PP2 = PLV - 60\% PLV - VA^1$$

**Fórmula sintética:**

$$PP2 = 40\% PLV - VA$$

A diferença entre elas, matematicamente falando é apenas os parêntesis, denotando de plano um problema comum na linguagem, que é o da ambigüidade no plano semântico.

Uma outro aspecto que transparece da fórmula é da IN 32/2001 em contraponto com a da IN 243/2002 é da feiúra da primeira e falta de simplicidade.

O famoso fisico Richard Feynman expressou essa verdade intuitiva quando disse:

“Você pode reconhecer a verdade por sua **beleza** e **simplicidade**. Quando você a apreende corretamente, é óbvio que ela é correta – pelo menos se você tem alguma experiência... Os inexperientes, os birutas e pessoas assim, fazem suposições simples, mas você pode perceber imediatamente que eles estão errados, de modo que isso não conta. Outros, os estudantes inexperientes, fazem suposições que são muito

<sup>1</sup> A fórmulação exata constante na IN 243/2002 ( $PPn = \%nPL - 60\%( \%nPL )$ ), onde se incorpora efetivamente o fator ponderação de custos para fazer face à produto final revendido que incorpora mais de um insumo importado, será analisada em tópico à parte mais adiante no voto.

complicadas, e de certo modo parece que está tudo certo, mas sei que não é verdade porque a verdade sempre se revela mais simples do que pensava.”<sup>2</sup>

Apenas olhando para as duas fórmulas meu senso matemático indica que a fórmula da IN 243/2002 é mais simples e bonita. Mas, vamos avante.

No plano gramatical e semântico, a favor da interpretação da IN 243/2002 temos que a expressão “diminuídos” concorda gramaticalmente em um primeiro momento com “sessenta por cento sobre o valor líquido de revenda” e a seguir com a expressão “... do valor agregado no país”.

Outro ponto a favor dessa interpretação gramatical, está no fato de que teria optado em manter a expressão “e do valor agregado” junto no mesmo item porque caso se criasse um terceiro item isso ficaria incompatível com a existência de apenas duas metodologias de cálculo e não três, afinal o item estava sendo utilizado para representar de forma autônoma cada uma das metodologias: PRL 60 e PRL 20.

De outra banda, em favor da interpretação conduzida pela Recorrente teríamos a ausência de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado” para ficar bem caracterizado aí a ausência dos parêntesis.

Ora, mas se o objetivo do legislador fosse este mesmo de diminuir o valor agregado da margem de lucro por meio de parêntesis:  $PP = PLV - 60\%(PLV - VA)$ , por óbvio que o seu esforço de bem representar essa situação mais específica deveria ser seguida de uma redação mais robusta que contemplasse essa peculiaridade. Não se desincumbido bem dessa carga de prova, seja através da explicitação da fórmula matemática propriamente dita, como fazemos neste voto, seja através de uma formulação lingüística que ficasse mais claro isso, só se pode interpretar a formulação sem a existência dos parêntesis, ou seja, o valor agregado diminuindo diretamente o PLV para se chegar ao isolamento do preço parâmetro do produto importado (PP).

Como se vê, ambas as interpretações poderiam ser possíveis a nível gramatical ou semântico, muito embora num cotejo raso entre as duas, existam mais pontos a favor da interpretação da IN 243/2002. Outrossim, se sopesarmos o valor de um erro de concordância nominal contra um erro de vírgula, parece-me cristalino que pressupor um erro de concordância nominal seria mais grave do que um mero erro de vírgula.

Nesse sentido, no nível sintático/gramatical, parece mais razoável que a norma esteja a prescrever no cálculo da margem bruta de lucro, que seja considerado 60% sobre o valor líquido de revenda, portanto, daquela parcela que foi importada e, posteriormente, revendida diminuídos depois do valor agregado no país.

Mas, por amor ao debate avancemos nos próximos métodos de interpretação.

### **Interpretação lógica e matemática**

<sup>2</sup> Richard Feynman, citado em Hiperespaço, Rocco, página 149.

Um outro aspecto que transparece da fórmula é da IN 32/2001 em contraponto com a da IN 243/2002 é da “feiúra” da primeira e falta de simplicidade.

Como já se colocou retro, mas não custa repetir, o famoso físico Richard Feynman expressou essa verdade intuitiva quando disse:

“Você pode reconhecer a verdade por sua **beleza** e **simplicidade**. Quando você a apreende corretamente, é óbvio que ela é correta – pelo menos se você tem alguma experiência... Os inexperientes, os birutas e pessoas assim, fazem suposições simples, mas você pode perceber imediatamente que eles estão errados, de modo que isso não conta. Outros, os estudantes inexperientes, fazem suposições que são muito complicadas, e de certo modo parece que está tudo certo, mas sei que não é verdade porque **a verdade sempre se revela mais simples do que pensava.**”<sup>3</sup>

Essa mesma intuição não passou despercebida de Polizelli<sup>4</sup>:

**A aceitação da fórmula 60% sobre ( o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País) implicaria em se vencer um verdadeiro desafio interpretativo**, pois cria um novo método de determinação de preço parâmetro distinto do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, cuja previsão legal determina que as margens de lucro sejam sempre sobre o produto ou parcela importada ou revendida.

Por outras palavras, com essa interpretação perde-se uma característica básica do método que é o “isolamento”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente partimos do Preço de Revenda e vamos retirando tudo aquilo que seja possível até chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subseqüente comparação com o preço real importado. Uma vez isolado o preço de importação é que sobre ele deve incidir a margem bruta de lucro de 60%. Somente a fórmula da IN 243/2002 persegue esse desiderato e faz o isolamento de forma perfeita, pois ela retira todo o valor agregado, que é uma variável complicadora e muito peculiar do caso concreto e como tal deve ser expurgada, mesmo porque a margem bruta de 60% vem justamente substituí-la.

A fórmula da IN 32/2001 ela não expurga o valor agregado, ela faz algo diferente, ela adiciona 60% do valor agregado!

$$PP1 = PLV - 60\%(PLV - VA) \text{ ou}$$

$$PP1 = 40\% PLV + 60\% VA$$

Como se vê ela falha em simplicidade, na medida em que a referida fórmula contempla a subtração do Valor Agregado que por sua vez diminui o Preço de Revenda isso tudo no contexto de uma outra diminuição realizada sobre o Preço de Revenda, o que redundava em uma adição “disfarçada” do Valor Agregado para a formação do Preço Parâmetro.

<sup>3</sup> Op. Cit.

<sup>4</sup> “Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência”. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo:

Documentos assinados em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, afora a questão de falta de simplicidade da fórmula, por que motivo adicionar e não subtrair, e apenas parte do valor agregado e por que nesse percentual de sessenta por cento? Afinal o percentual de 60% seria apenas para cobrir a margem de lucro bruta? Todos os termos de uma fórmula matemática tem que ter uma razão de ser bem objetiva e explicável. Não há razão lógica alguma para esse fato, a não ser admitirmos que essa interpretação é produto de um erro dando origem a essa fórmula por acaso.

### **Interpretação finalística**

A fórmula da IN 32/2001 ao deixar de subtrair o valor agregado como era de se esperar para atingir o isolamento do valor importado a ser comparado, e ir pelo caminho ilógico de adicionar 60% do valor agregado para apurar o preço parâmetro, faz com que a fórmula deixe de funcionar adequadamente, deixando de fazer os ajustes necessários nos casos de manipulação de preços importados entre partes relacionadas, objetivo maior do Preço de Transferência.

E essa distorção acontece, justamente porque a variável independente Preço Parâmetro (PP) a ser calculada aumenta diretamente proporcional a 60% do Valor agregado (VA). Ou seja, quanto maior o valor agregado no país maior se torna o PP e consequentemente menores vão ficando os ajustes até o ponto de não ter mais ajuste nenhum, independente de se fazer manipulação no Preço de importação. Um comportamento absurdo. Nunca esperado para essa fórmula.

Outrossim, os Preços Parâmetros calculados com base nessa metodologia distorcida não guarda a mínima correspondência com o valor do bem importado, o que é outro absurdo e precisaria ser explicado.

Apesar de taxar de ilegal a IN SRF nº 243/02 o tributarista Schoueri, termina por concordar com a distorção acima apresentada:

“7.6.1.3.1 Segundo tais autores, a fórmula acima seria criticável, já que, ao incluir o valor agregado na parcela da margem, surge um encontro de subtrações, o que implica uma adição. Em outras palavras, quanto maior o valor agregado, maior seria o preço parâmetro e, portanto, menor a necessidade de ajuste fiscal.

7.6.1.3.2 Essa observação leva a uma aparente incongruência na aplicação do método. Afinal, se a margem de lucro deve ser suficiente para cobrir todos os custos locais, então lógico seria que quanto maior fosse o volume dos custos locais, tanto maior fosse a margem; aplicando-se a fórmula acima, chega-se ao contrário: a margem de lucro diminui conforme se agrega valor no País. No limite, caso se agregasse enorme valor no País (e, portanto, caso se necessitasse de uma margem de lucro suficiente para remunerar tal agregação de valor), a margem resultante da aplicação da fórmula acima seria negativa.

7.6.1.3.3 O argumento é forte e coerente e, de fato, não parece passível de contestação a partir da lógica dos preços de transferência. Seria de se esperar que tivesse o legislador cuidado de ampliar a margem de lucro conforme houvesse maior agregação de valor, nunca o contrário.<sup>5</sup>

Documento assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO. Assinado digitalmente em 21/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Porém, o mesmo renomado autor objeta que isso seria um efeito indutor positivo previsto pelo legislador para favorecer a agregação de valor no país e que não poderia ser desprezado. Ora, mas o objetivo do mecanismo de preço de transferência é outro completamente diferente não podendo se amoldar a tal desiderato. Na verdade o que se tenta justificar é um efeito errático da fórmula, se seguida uma interpretação errônea, que coincidentemente dá ensejo a um efeito indutor, mas que por óbvio não pode ser considerado um objetivo maior do Preço de Transferência, mormente quando esse efeito indutor torna a fórmula inútil para evitar-se manipulação de preços importados advindos de aquisições entre partes relacionadas, finalidade maior desse instituto.

Outro aspecto da fórmula não explicado pelos defensores da lógica da IN 32-2001 seria o porquê do legislador se utilizar da expressão matemática  $(PL-VA)$  na fórmula  $PP=PLV- 60\%(PL - VA)$ . Ora,  $(PL - VA)$  nada mais é do que Preço do Produto Importado (PPI) + Lucro. Então a margem bruta é uma expressão que faz incidir o percentual de 60% não sobre o valor agregado, mas sobre o próprio preço do produto importado mais o lucro. Ora, por que então não se fez referência direta a essas variáveis. E outra coisa, como explicar que a Margem Bruta seja uma grandeza que dependa do “Preço do bem importado”, se o Preço Parâmetro, que tem paralelismo com o Preço do bem importado, é justamente o que se pretende encontrar?

Questão preenhe de questões, todas elas não elucidadas. Por que? Porque é produto da escolha por acaso da interpretação literal equivocada que só pode redundar em irracionalidade na fórmula produzida.

### **Interpretação Sistemática**

Uma interpretação sistemática da referida fórmula envolve a análise dela a partir dos parâmetros da OCDE.

Nesse passo, Victor Borges Polizelli em excelente artigo aponta que a fórmula da IN 243/2002 com a estrutura explícita de “Preço menos Margem de Lucro menos Valor Agregado” apesar de aparentar mudar a estrutura convencional dessa metodologia (“Preço menos Margem de Lucro” apenas) indica que as diretrizes da OCDE longe de vedar essa estrutura até a recomenda quando se é possível adotá-la. E não poderia ser diferente uma vez que essa nova estrutura é a que melhor se amolda ao conceito de isolamento dos produtos importados, conforme já tratado em outro tópico.

Eis a doutrina de Polizelli:

Em socorro dessa proposta de interpretação, convém indicar que as diretrizes da OCDE, enquanto orientações gerais, não vedam expressamente a exclusão do valor agregado paralelamente à exclusão da margem de lucro. Pelo contrário, como já adiantado, a OCDE reconhece que é mais difícil determinar uma margem de lucro adequada para as situações em que há grande agregação de valor ao produto (item 2.22).

Mais ainda, as diretrizes da OCDE (item 2.19) sugerem que seja conferido maior peso a outros atributos de comparabilidade (funções realizadas, circunstâncias econômicas etc.) quando a margem de lucro disser mais respeito a esses atributos do que ao próprio componente importado.

Colocam-se assim algumas questões: será que a legislação brasileira não veio a atender exatamente a essas recomendações da OCDE, quando previu a exclusão individualizada do “valor agregado no País”? Seria essa uma forma adequada de se atribuir maior peso à função de produção e à circunstância econômica de alta agregação de valor?<sup>6</sup>

E na seqüência o autor indiretamente toca no ponto da falta de simplicidade que por sua vez se liga na falta do “isolamento”, questões já sublinhadas alhures:

Fato é que, com a formulação proposta  $PP=PL - 60\% \times PL - VA$  é muito mais fácil encontrarem-se definições apropriadas para os elementos “Valor agregado” e “margem de lucro” de modo a resultar em um preço parâmetro **plenamente comparável com o preço praticado na importação.**<sup>7</sup>

### **Argumento equivocado de que a mudança de redação para fazer face apenas à ponderação aumentaria os ajustes tributários**

Não se venha alegar que a redação da IN 232-2002 diverge muito da Lei no que tange a incorporação da ponderação e que isso aumentaria a carga tributária da Recorrente através de atos infralegais.

Conforme tabelas abaixo, fica bem claro que a ponderação não é o fator que faz aumentar os ajustes, ao contrário, é sempre mais favorável ao contribuinte (vide Tabela III). Outrossim, essa sistemática apenas incorpora uma “lei lógica” adequando melhor a fórmula para situações em que o que está sendo revendido é um produto em que se encontram incorporados vários insumos, no preço de venda do produto estão compreendidos os preços de venda dos vários insumos que o integram. A ponderação é apenas uma “lei lógica” para fazer essa segregação dos diversos preços de vendas individuais a partir do peso valorativo do produto importado no custo total do produto.

Nesse ponto, cabe um parêntese. **É que a roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 se modifica ao incorporar a técnica da ponderação, mas sem macular a” sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento.** Não se pode olvidar da ideia de que de certa forma o insumo foi também foi revendido. Nesse caso, apura-se por proporcionalidade a parcela do preço líquido de venda (PLn) do bem produzido que diz respeito ao insumo importado (PPn).

### **Fórmula adotada pela IN 243/2002 em sua essência**

#### **Fórmula analítica:**

<sup>6</sup> “Parâmetros para a definição de valor agregado e interpretações possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao método PRL de preços de transferência”. Revista de Direito Tributário Internacional. Ano 1, nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

<sup>7</sup> Ibidem

$$PP = PLV - 60\%PLV - VA$$

Fórmula EXPRESSAMENTE adotada pela IN 243/2002

$$PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$$

Os mais desavisados observam logo que a fórmula é completamente diferente uma da outra, pois a variável VA (Valor agregado) existente na primeira formulação desaparece na segunda. Ora, mas  $\%n = VI^8 / (VI + VA)$ , ou seja, o percentual de participação do valor do bem importado sobre os custos totais é uma forma lógica de isolar o valor agregado do bem importado, afinal a variável “Total dos custos” é a soma do Valor Importado mais todo o Valor Agregado a esse insumo. No caso da participação de um único insumo importado, significa apenas a diminuição (subtração) por si só do valor agregado, não necessitando do artifício do rateio proporcional, repartindo o “bolo” em seus pedaços supostamente revendidos (PLVn, PPn).

Por outras palavras, a participação do componente importado no preço de revenda líquido ( $\%n \times PL$ ) é igual ao preço de revenda líquido do produto final (PLV) subtraído do valor agregado:

$$(\%n \times PL) = PL - VA$$

Nesse passo, Victor Borges Polizelli no seu excelente artigo muito bem dividiu essa identidade entre a fórmula genérica da IN 243/2002 ( $PP = PLV - 60\%PLV - VA$ ) e a fórmula derivada, verdadeiramente expressa na IN 243/2002 que contém a técnica da ponderação de custos ( $PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$ ).

Eis abaixo a prova matemática estabelecida pelo referido autor entre a variável Valor Agregado e tudo aquilo que não representa a participação do componente importado “n” no preço de revenda líquido:

Neste sentido, **o valor agregado poderia então ser identificado como tudo o que não representar a participação do componente importado “n” no preço de revenda líquido ( $[1 - \%n] \times PL$ )**. Aplicando esta identidade à proposição supra:

$$(\%n \times PL) + ([1 - \%n] \times PL) = PL \quad \%n \times PL + PL - \%n \times PL = PL \quad PL = PL \quad - * \text{Proposição Verdadeira}$$

O sentido aqui identificado para o valor agregado é perfeitamente admissível na medida em que reflete a evolução histórica do método PRL (grifei).<sup>9</sup>

Segue a seguir um exemplo bem simples de como esse mecanismo de substituição da operação de subtração pelo rateio funciona:

Ex.: **Dados hipotéticos: PLV=250, VA=40, 40%PLV=100, VI=60, LUCRO=150**

<sup>8</sup> Valor declarado do bem importado

<sup>9</sup> Op.cit. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**PP=PLV -60%PLV-VA** (fórmula analítica) = 40%PLV - VA (fórmula reduzida)

$$PP=100-40=60$$

**Aplicando-se agora a fórmula EXPRESSA da IN 243:**

$$PPn=\%nPL -60\%( \%nPL)$$

$$\%n=VI/(VI+VA)=60/(60+40)=0,6=60\%$$

$$PPn=60\% \times 250 -60\%(60\% \times 250)=150-90=60$$

É claro que as fórmulas não são idênticas, pois variando-se as variáveis (lucratividade, VA etc), como se verá mais adiante nas simulações, a fórmula expressa da IN 243 que contém a ponderação (**PPn=%nPL -60%( %nPL)**) tende a ter PP diferentes, mas observem, sempre mais favoráveis ao Contribuinte do que a formulação abstrata e que serve apenas para um produto revendido que contenha apenas um único insumo importado (**PP=PLV -60%PLV-VA**). Vide comparação, então, da Tabela 3 com a Tabela 2, respectivamente.

Essa lógica foi inclusive construída a partir da jurisprudência do CARF, mais precisamente a partir do brilhante voto proferido pela ex-Conselheira Sandra Maria Faroni, relatora do Acórdão nº 101-94.888, de 17 de março de 2005. No caso ela passa em revista as alterações produzidas no art.18 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 9.959/2000. É o famoso caso de Revenda de Pára-brisa com preço parâmetro de R\$ 32.000,00 para um produto que valeria R\$ 10,00. Essa é a distorção causada pela fórmula da IN 32/2001 sem a utilização da ponderação.

Outrossim, vê-se, ainda, que a questão não é somente de lógica jurídica, mas também de bom senso e de razoabilidade. De importante que se deve ter em mente, para a análise da interpretação de uma norma e seu correspondente ato regulamentar infralegal, é que "*Nem sempre lei lógica precisa norma para estar no interior do sistema*", é o que nos ensina o saudoso Jusfilósofo Lourival Vilanova em sua obra "*As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*", São Paulo, Editora Max Limonad, 1997, pg.26.

Portanto, apesar de tal previsão não estar literalmente explícita na Lei, vê-se que sua sustentação encontra guarida quando posta em confronto com questões de fronteira, como fez a ilustre Conselheira Sandra Faroni no referido Acórdão.

Além do que, como se demonstra a seguir, essa ponderação tem apenas o efeito benéfico de reduzir os ajustes se comparado a interpretação da **IN 243/2002 sem a referida ponderação**. É de se ver.



**TABELA 1 – “TESE DO CONTRIBUINTE” IN 32/2001 - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO DENTRO DA MARGEM DE LUCRO – S E M PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS****FÓRMULA: PP= PLV – 60%(PLV – VA)**

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
<b>PP</b>	<b>155,4</b>	<b>150</b>	<b>138</b>	<b>124</b>	<b>102</b>	<b>96,6</b>
<b>PL</b>	240	240	240	250	240	240
<b>lucro</b>	140	140	140	150	140	140
<b>VA</b>	<b>99</b>	<b>90</b>	<b>70</b>	<b>40</b>	<b>10</b>	<b>1</b>
<b>VI</b>	1	10	30	60	90	99
<b>MARGEM de PL sobre (VI + VA)-por fora</b>	140,00%	140,00%	140,00%	<b>150,00%</b>	140,00%	140,00%
<b>AJUSTES</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2,4</b>
<b>OBSERVAÇÕES</b>						Aqui só há ajustes quando o Valor agregado é ínfimo, fazendo com que a fórmula não funcione para os demais casos!

**TABELA 2 - “TESE DO FISCO - PRIMEIRO PASSO - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO, MAS FORA DA MARGEM DE LUCRO – SEM PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS**

**FÓRMULA: PP= PLV – 60%PLV – VA**

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
<b>PP</b>	<b>-3</b>	<b>6</b>	<b>26</b>	<b>60</b>	<b>86</b>	<b>95</b>
<b>PL</b>	240	240	240	250	240	240
<b>lucro</b>	140	140	140	150	140	140
<b>VA</b>	<b>99</b>	<b>90</b>	<b>70</b>	<b>40</b>	<b>10</b>	<b>1</b>
<b>VI</b>	1	10	30	60	90	99
<b>MARGEM de PL sobre (VI + VA)-por fora</b>	140,00%	140,00%	140,00%	<b>150,00%</b>	140,00%	140,00%
<b>AJUSTES – IN 243 – SEM proporcionalização</b>	<b>4,00</b>	<b>4,00</b>	<b>4,00</b>	<b>0,00</b>	<b>4,00</b>	<b>4,00</b>
<b>OBSERVAÇÕES</b>				*Margem bruta maior de 60%(por dentro) ou 150% por fora não tem ajustes!		

**TABELA 3 - “TESE DO FISCO - ÚLTIMO PASSO - INTERPRETAÇÃO DA LEI COM VALOR AGREGADO, MAS FORA DA MARGEM DE LUCRO – C O M PROPORCIONALIZAÇÃO DOS CUSTOS**

**FÓRMULA:  $PPn = \%nPL - 60\%(\%nPL)$**

Variáveis	Simula 1	Simula 2	Simula 3	Simula 4	Simula 5	Simula 6
PP	0,96	9,60	13,20	60,00	86,40	95,04
PL	240	240	110	250	240	240
lucro	140	140	140	150	140	140
VA	99	90	70	40	10	1
VI	1	10	30	60	90	99
Proporção do VI sobre Custo total (VI+VA) %=>	1,00%	10,00%	30,00%	60,00%	90,00%	99,00%
MARGEM de PL sobre (PBI + VA)- Por fora	140,00%	140,00%	10,00%	150,00%	140,00%	140,00%
AJUSTES – IN 243 – COM proporcionalização	0,04	0,40	16,80	0,00	3,60	3,96
OBSERVAÇÕES	Valor agregado não afeta ajustes, a não ser que a margem bruta ultrapasse 60% (por dentro) ou 150% (por fora).			Observar que não há ajustes aqui no ponto em que a proporcionalização do VI (Valor Importado) sobre os custos totais iguala a 60% (por dentro) e em que a Margem Bruta também alcança 150% (por fora) e 60% (por dentro), demonstrando a coerência da formulação.		

A partir das simulações acima, fica patente a conclusão peremptória de que a ponderação, **quando isolada** (eu disse quando isolada!) não produz ajustes desfavoráveis ao contribuinte, recaindo em falácia todos os argumentos em contrário. O que gera ajustes mais desfavoráveis ao contribuinte se comparado com a IN 32/2001 é apenas a questão de o Valor Agregado compor ou não a margem bruta, questão essa que não está clara na literalidade da Lei e que só pode ser deslindada a partir da utilização de um vasto conjunto de métodos interpretativos.

Observar como esse erro é reiteradamente difundido inclusive por doutrinadores de renome.

Higuchi, citado no Recurso, assim critica a IN 243/2002:

O art. 12 da IN 243/2002 não consignou nos cálculos a totalidade do preço líquido de venda e nem a totalidade do valor agregado no País como determina a lei. A instrução, sem base legal, apurou o percentual de participação dos bens importados na formação do custo total do bem produzido e **aplicou esse percentual no preço líquido de venda e no valor agregado no País.**<sup>10</sup>

Em primeiro lugar, como já se disse a Lei não precisa consignar lei lógica básica para trazer razoabilidade e evitar absurdos, como seria o caso de não se aplicar a ponderação e, por último, como já demonstrado, a ponderação não aumenta os ajustes, pelo contrário, diminui. A questão é outra, o que causa o efeito de aumento dos ajustes é a consideração do Valor Agregado no seio da margem bruta de lucro ou fora dela. E isso, como já se viu, não está literalmente claro na Lei.

Nesse passo, cai por terra também o argumento muito utilizado de que a tentativa do executivo de emplacar, mas sem sucesso, a Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009, restou configurada que a IN 243-2001 que teria a mesma redação dessa Medida Provisória, tenha extrapolado a Lei nº 9.430/96. Isso porque em sua redação saltaria aos olhos que a referida Lei teria abarcado em seus dispositivos a variável “participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido”, ou seja, a ponderação. Mas, ora, essa variável **quando isolada (eu disse quando isolada)** não implica em fazer com que os ajustes aumentem desfavoravelmente aos contribuintes, pelo contrário, **os ajustes diminuem**, conforme já foi sobejamente demonstrado nas tabelas acima.

Outro autor de renome, O Dr. Eurico M D. Di Santi escreveu um artigo muito erudito a respeito da questão, disponível na *internet*: “*Preços de transferência: Fraude à lei e abuso de poder na pretensa regulamentação das Leis 9.430 e 9.959 pela IN 243*”<sup>11</sup>. O seu mérito é que não ataca em hipótese alguma a ponderação. Vai direto ao ponto nevrálgico da discussão: o papel desempenhado pelo Valor Agregado dentro da fórmula do preço de transferência.

Nesse ponto, ele ataca ferrenhamente a desconsideração do Valor Agregado tal qual posta na IN 243-2002. Utiliza-se de argumento já tratado alhures, qual seja, do efeito indutor provocado pela sistemática da legalidade anterior (IN 32-2001). Ou seja, o efeito extrafiscal da IN 32 foi “*incrementar o valor agregado dos produtos finais sujeitos vendidos no País. (...) Ou seja, o método PRL 60 estimulava os contribuintes a agregar tangíveis e intangíveis ao bem importado, atendendo à lógica da Lei 9.959 e da IN 32.*”

O mérito do seu argumento é indicar um efeito indutor que embora se argumente, como o fiz alhures, que não tenha sido previsto pelo Legislador, é bem provável que de fato tenha acontecido no mundo empírico. O problema é minimizado na medida em que a eficácia e legalidade da IN 32 é garantida pelo Fisco no período em que norteou esse comportamento. Entretanto, tal argumento extrajurídico não é suficiente para se permanecer

<sup>10</sup> Imposto de renda das empresas. Interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011, p.158.

<sup>11</sup> Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5jrd/precos-de-transferencia-fraude-a-lei-e-abuso-de-poder-na-pretensa-regulamentacao-das-leis-9430-e-9959-pela-in-243-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acessado em 04 de junho de 2012; conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

com uma interpretação que sustenta a referida fórmula, como já demonstrado, que chega a resultados absurdos e, em determinado ponto, deixa inclusive de funcionar e produzir o seu efeito e finalidade maior, qual seja, evitar a manipulação de preços entre empresas interrelacionadas e evitar a transferência de lucros entre os respectivos países.

Outro ponto atacado pelo Dr. Eurico de Santi diz respeito à tentativa de destrinchar a fórmula da IN 243/2002 provocando o que ele chama de “Adulterio” na medida em que “distorce o sentido e a intenção originária da Lei 9.959 e da IN 32”:

A IN 243 muda completamente a orientação que havia sido dada pela IN 32, mediante a alteração do cálculo do PRL60: (i) a Lei 9.959 e a IN 32 consideravam o valor agregado como pressuposto para aplicação do PRL 60 e, obviamente, o incluíam como variável na forma de cálculo desse método; (ii) a IN 243 inovou ao desconsiderar o valor agregado como variável no cálculo do PRL60, neutralizando-o, e dando outra interpretação à palavra “bem”. A IN 243, embora assumo o pressuposto da agregação de valor como diferencial para aplicação do PRL60 (hipótese), desconsidera-o na solução normativa (consequência), pretendendo considerar a palavra “bem” não na acepção de produto final (após a agregação de valor no País, sentido prescrito pela Lei 9.959 pela IN 32), mas como o próprio insumo importado. Ou seja, a IN 243 passou a entender a palavra “bem” na acepção de insumo, completamente dissociada do “valor agregado no País”.<sup>12</sup>

O argumento é inteligente, bem elaborado e merece ser respondido. Em primeiro lugar, nota-se uma certa precipitação em afirmar de plano que a intenção da Lei 9.959 é tal e qual, colocando isso já como uma premissa verdadeira, quando na verdade é isso que se tenta provar. É a chamada petição de princípio. Em segundo lugar, observa-se em uma leitura atenta de todo o artigo que o autor intencionalmente não enfrenta a questão em seu ponto de partida inicial: a interpretação gramática e semântica. E por que penso que não o faz? Porque ficaria cristalino que a atribuição de estratégias ardilosos ao conteúdo da IN 243, segundo ele, intencionalmente perpetrados pelo Fisco, não vingaria tão facilmente. O artigo tenta passar a ideia da existência de um plano conspiratório, ardiloso e maquiavélico plantado no seio da IN 243/2002 quando manipula a variável valor agregado. Ora, a variável “Valor agregado” está na literalidade da Lei 9.959, isso não se discute. O que se discute é sua posição matemática dentro da fórmula. A literalidade da Lei dá margem as duas interpretações, logo onde está o ardil da Receita Federal, que apenas se utiliza da opção mais racional e também prevista na literalidade da Lei? O que se tem que provar e o debate deve se instalar é em torno de qual das duas é a mais racional matematicamente! E isso o renomado autor não o fez. Ele em momento algum defende ou tenta explicar a racionalidade da sua hipótese, centrando forças apenas na tentativa de mostrar que a IN 243-2002 “muda completamente a orientação que havia sido dada pela IN 32”, mas isso não se discute. O que se discute é qual a “legalidade” correta, afinal se é dado à Administração revogar ou anular os seus próprios atos, impingida que está do Interesse Público, por que não poderia mudar sua interpretação da Lei, resguardando os atos colhidos pelo entendimento anterior, quando ela afere cristalinamente que cometera um erro na interpretação anterior?

O renomado autor ainda sob esse mesmo aspecto tenta demonstrar a obscuridade da fórmula, na forma de “artimanha”, qual seja, “manter o Valor Agregado como critério normativo relevante da hipótese (critério normativo), mas desconsiderá-lo como critério quantitativo relevante na solução normativa (consequência)”:

<sup>12</sup> *Ibidem*. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016  
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**A artimanha da "Legalidade" 5 está em manter o valor agregado como critério normativo relevante da hipótese (critério normativo), mas desconsiderá-lo como critério quantitativo relevante na solução normativa (consequência):** com isso, aparentemente, a IN 243 alinha-se à Lei 9.430 com a redação dada pela Lei 9.959, pois mantém o valor agregado como critério relevante da hipótese normativa, contudo, o exclui como critério quantitativo relevante na solução normativa.

Em cotejo com o ADULTÉRIO PARTE I, perpetrado pela IN 38, a diferença específica entre a IN 38 (julgada ilegal pelo CARF) e a IN 243 (ainda sob julgamento no CARF) é que no ADULTÉRIO PARTE I, a autoridade administrativa criou expressamente nova hipótese normativa introduzindo uma distinção legal (Caso 1 x Caso 2) que não havia na Lei 9.430; agora, no ADULTÉRIO PARTE II, de modo mais dissimulado, a IN 243 mantém a mesma hipótese normativa da Lei 9.430 (após a alteração pela Lei 9.959), confirma a distinção entre Caso 1 e Caso 2, mas elimina os efeitos jurídicos da dessa distinção legal quando não considera o valor agregado na solução normativa. E o faz mediante a obscura alteração da forma de cálculo do preço parâmetro. Ou seja, em termos bem objetivos: a IN 38 foi considerada ilegal porque criou nova hipótese normativa; a IN 243 é ilegal porque parte de uma distinção legal imposta pela Lei 9.959 (mantendo o valor agregado como hipótese para aplicação do PRL60), mas elimina os efeitos dessa distinção, mediante alteração da solução normativa específica para o Caso 1 (desconsiderando o valor agregado na fórmula).

Trata-se de exemplo clássico de fraude à lei: a única justificativa para o regime do PRL 60 - instaurado pela Lei 9.959 - é a existência de valor agregado tanto no critério normativo como no critério quantitativo da solução normativa que define o cálculo do preço parâmetro. A IN 243 manteve o critério normativo do valor agregado (na hipótese) sem considerá-lo na consequência normativa, justamente e não por acaso, na parte mais obscura e não-transparente desse dispositivo normativo: a fórmula!<sup>13</sup>

Esse ponto de sua inteligente argumentação também merece ser respondido. Aqui a inteligência do raciocínio do ilustre doutrinador reside em primeiro lugar reconhecer que a IN 243-2002 não inova em relação à Lei 9.959 no que tange a utilização da variável Valor Agregado. Afinal isso foi a inovação justamente prevista na Lei 9.959 quando criou o PRL 60 e como já visto no tópico ligado à interpretação sistemática, uma possibilidade aventada pela OCDE. O autor chama essa previsão de "critério normativo" ou "critério relevante da hipótese normativa". Porém, aponta um suposto ardil: concomitantemente o desconsidera da consequência normativa em seu chamado "critério quantitativo".

O que de importante tem se a dizer é que de fato a variável "Valor Agregado" constante na Lei como "critério normativo" RELEVANTE foi preservada. E foi preservada da forma mais racional possível, que é expurgando essa variável do Preço Líquido de Revenda para daí encontrar uma base pura sobre a qual aplicar a margem bruta e fixa de 60%, **isto é fazer jus a característica mais essencial do cálculo do preço de transferência, o chamado "isolamento"**. O que o douto doutrinador chama de desconsiderar o seu efeito da consequência normativa, podemos simplificar tudo com um "sinal negativo" apostado à variável "Valor Agregado" (PP= PLV - 60% PLV - VA). É a própria semântica da fórmula que está justamente em discussão em função da interpretação gramatical e de todas as outras formas de interpretações que possam indicar qual a semântica matemática mais adequada que irá dar racionalidade na fórmula. Não há ardil algum aqui, há apenas interpretações mais ou menos razoáveis. E como já se demonstrou sobejamente nesse voto, a desconsideração do VA em sua totalidade seria a fórmula mais racional, pois só ela produz o isolamento necessário para se chegar em uma adequado Preço Parâmetro.

<sup>13</sup> *Ibidem* Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016  
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, o ilustre autor traz novamente um outro substancial argumento que merece ser enfrentado:

**Ocorre que o sistema normativo inaugurado pela Lei 9.959 já ofereceu uma solução normativa LEGAL para os casos em que não se considera o valor agregado: o método PRL20.** Excluir o valor agregado para calcular o preço parâmetro é LEGALMENTE possível, **mas desde que seja aplicada a margem de lucro de 20%:** ignorar o valor agregado ao bem importado e, ainda, aplicar a margem de lucro de 60% implica abuso de direito da autoridade que manipula o sentido das Leis 9.430 / 9.959 por meio de uma nova fórmula, ao mesmo tempo em que trai a intenção patente do legislador, que só justificou a margem diferenciada do PRL60 em razão de considerar o valor agregado.<sup>14</sup>

Nota-se, mais uma vez, que nesse ponto o autor contenta-se em atacar a fórmula da IN 243-2002, mas nunca defende a outra opção matemática. Aliás, defende apenas em um único ponto e já muito aqui discutido, a questão extrafiscal do efeito indutor provocado pela fórmula da IN 32-2001. Novamente se diga, que uma fórmula de preço de transferência não pode se escorar apenas em efeitos extrafiscais, deve ter um mínimo de racionalidade interna para ser adotada e que racionalidade é essa para se evitar a manipulação dos produtos importados não se esclarece.

Outrossim, o que se verifica é que a Recorrente nesse ponto ataca na verdade o percentual previsto de 60% previsto, esse sim, indubitavelmente, sem sombra de dúvidas, presente na Lei 9.959 e como tal qualquer falha do legislador em superdimensioná-lo refoge dessa instância julgadora e muito menos da IN 243-2002.

Esse ponto abre inclusive brecha para criticar a lógica da IN 32 e elogiar a lógica simples e direta da IN 243-2002. É que esta última foi a única que preservou para todos os efeitos a Margem Bruta de Lucro prevista em Lei de 60%, trazendo mais previsibilidade e simplicidade para o importador, pois qualquer que seja o caso concreto essa é a margem bruta e fixa a ser aplicada sobre o valor importado mais o valor agregado para que não seja necessário se fazer ajustes. Explicando matematicamente, se fizermos um gráfico onde no eixo do “X” colocarmos a variável “Valor Agregado” – VA, variando-a paulatinamente e no eixo vertical do “Y” confrontá-la com a variável “Margem de Lucro” obteremos uma simples linha reta paralela ao eixo do “X” na altura de 60% por dentro ou 150% calculado por fora, indicando o limite a partir do qual não se terá nunca ajustes. Abaixo dessa reta (abaixo de 60% ou 150%) estariam todas as hipóteses onde os ajustes ocorreriam. Vê-se aqui novamente o aspecto “beleza” e simplicidade presentes nessa fórmula.

Se traçarmos o mesmo esquema gráfico para a fórmula da IN 32-2001, não obteremos essa mesma simplicidade, muito menos se preservaria o limite de 60% da margem de lucro como parâmetro de ajuste. Ela variaria de 60% até 0% de margem quando atingir um Valor de agregação de 60%. E a partir desse nível de agregação a fórmula provoca Margens negativas, ou seja, a fórmula para de funcionar. Então agora fica fácil de entender porque não se aprofunda nessa discussão, pois a fórmula produz resultados absurdos. Em primeiro lugar, não mantém a Margem de Lucro de 60% prevista em Lei e, por último, deixa de funcionar para nível de agregação maior de 60%, permitindo a partir desse nível a total manipulação de preços, diferente do objetivo maior do instituto do Preço de Transferência.

Reitero o que o foi colocado pelo especialista em Direito Econômico Victor Polizelli: :

<sup>14</sup> *Ibidem*. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016  
por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A aceitação da fórmula 60% sobre (o valor integral do preço líquido de venda do produto menos o valor agregado no País) implicaria em se vencer um verdadeiro **desafio interpretativo**, pois cria um novo método de determinação de preço parâmetro distinto do método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL, cuja previsão legal determina que as margens de lucro sejam sempre sobre o produto ou parcela importada ou revendida.

Mas, ainda uma última questão colocado pelo Doutor Eurico de Santi que merece nossa atenção. Segundo o renomado doutrinador:

Excluir o valor agregado para calcular o preço parâmetro é LEGALMENTE possível, **mas desde que seja aplicada a margem de lucro de 20%**: ignorar o valor agregado ao bem importado e, ainda, aplicar a margem de lucro de 60% implica abuso de direito da autoridade que manipula o sentido das Leis 9.430 / 9.959 por meio de uma nova fórmula.<sup>15</sup>

Conquanto já esclarecido que o referido percentual de 60%, adequado ou não, foi estabelecido explicitamente pelo legislador, cabe justificar o por quê de um aumento do seu patamar de 20% quando já se desconsidera o Valor Agregado. É como se houvesse uma anulação total do mesmo e como tal a fórmula deveria se comportar como se PRL 20 o fosse.

Porém, esquecem os defensores dessa tese aquilo que foi muito bem sublinhado pelo Doutorando pela USP, Ricardo Marozzi Gregório, ao analisar o PRL 60 pela ótica da IN 243-2002.:

Portanto, a margem de lucro – ML – não precisará mais suportar o custo do valor agregado no País. **Entretanto, continuará suportando os custos, despesas e remuneração da atividade comercial, bem como a remuneração da própria atividade de agregação de valor no País.** E esta seria uma possível razão de a margem percentual de 60% sobre o preço de revenda líquido ser superior aos 20% sobre o preço de revenda menos os descontos incondicionais concedidos previstos para a hipótese em que não há produção local. (destaquei).<sup>16</sup>

É que esquecem que com a agregação de valor há justificativa lógica para uma margem diferenciada porque existem outros componentes envolvidos que não se restringem apenas ao próprio valor agregado. Se retiramos determinados custos na forma de valor agregado não estou necessariamente anulando a lucratividade sobre essa agregação. É claro que o ideal seria o estabelecimento de mais de uma margem de lucro para se evitar os extremos, mas tal expediente não foi previsto por Lei.

Nesse ponto, entre os próprios doutrinadores há uma certa discrepância na linha de raciocínio. No caso o Dr. Marcelo Natale, economista e advogado, que participou de um debate com o Dr. Natanael Martins (ex-Conselheiro do CARF), com o Dr. Shoueri, entre outros, se vê uma suposta inadequação entre o PRL 60 e a ponderação.

Dr. Marcelo Natale (economista e advogado):

Ora, no PRL 20, eu compro e revendo sem fazer uma alteração física naquele produto. No PRL 60 eu teria uma justificativa lógica para uma margem diferenciada porque eu tenho outros componentes, i.e. o valor agregado que foi o tópico anterior. E ele é o cerne dessa discussão. Não é possível discutir o PRL 60 sem discutir o valor agregado. Ai nós vamos para a IN 243 e procuramos com microscópio onde

<sup>15</sup> Ibidem

<sup>16</sup> Preços de transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. Tributos e preços de transferência. 3º vol. Documento assinado por Coordenador Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 2009, p.189)



está o valor agregado e simplesmente não o encontramos, ele é ignorado solenemente no texto da IN 243, porque foi feita uma proporcionalização linear do cálculo. Reconheço que ele guarda certa lógica, porém ele nada mais é do que o método PRL 20 proporcionalizado. Ora, ele ratifica que deve ser feita uma proporcionalização, portanto, 20% me parece totalmente cabível também nesses casos. E com isso, se por um lado, na introdução do PRL 60, uma margem maior seria justificável, entre aspas, porque eu introduzi o valor agregado, se eu tiro o valor agregado eu tiro a base também que sustenta os 60% ou qualquer uma margem diferenciada daquela dos 20%.

Dr. Natanael Martins: Quer dizer, como um bom advogado você estaria a dizer que o PRL a 60 estaria a justificar a aplicabilidade do PRL a 20 com proporção, mas o PRL 60 se desmonta porque a IN tirou da base dele o valor agregado.

Dr. Marcelo Natale: Brilhante conclusão.

Nesse ponto, ousou discordar dos nobres doutrinadores. A proporcionalização em princípio não deve afetar a margem bruta de lucro a ser aplicado sobre os bens importados, uma vez que ela nada mais faz do que melhor distribuir o valor agregado total para cada um dos seus respectivos componentes importados, quando esse for o caso, isto é, quando o importador não opera com um único bem, produto ou serviço importado. Por outras palavras, a proporcionalização é um método de procura da verdade real, no caso de haver produção local com importação de mais de um bem, no que tange a fazer o isolamento do componente importado de tudo quanto mais aparece no produto final. É, portanto, uma metodologia neutra não afetando o *quantum* de percentual de margem bruta a ser aplicado.

#### **Alegado problema do “efeito circular”na formulação expressa da IN**

##### **243/2002**

Alega-se como falha da IN 243/2002 o fato de que cada vez que o contribuinte busca se aproximar do “preço parâmetro” obtido pela fórmula, ou seja, passando a adquirir o bem pelo valor equivalente ao “preço parâmetro”-PP, poderá ficar sujeito a novo ajuste a título de Preço de Transferência. É o seu efeito circular. Tenta-se provar isso através de tabelas contendo exemplos hipotéticos. O que se observa é que de fato a fórmula se comporta não de forma errática, mas de forma previsível. Só haverá ajustes no momento em que o PL dividido pelo somatório do Valor Importado mais o Valor Agregado ( $PL/(VI+VA)$ ), for inferior a 60%, se calculado por dentro ou a 150%, se calculado por fora. Exatamente o que a fórmula se propõe a fazer, manter uma margem bruta de 60%, como está previsto na Lei. É claro que o exemplo dado pelo contribuinte não é só hipotético, mas irreal, pois as variáveis são interligadas, não se podendo conceber que a variação aleatória do VI não reflita também em um aumento correlacionado do Valor Agregado. No caso as simulações sempre mantêm constante o Valor Agregado. Outrossim, ninguém disse que a referida fórmula da IN 243/2002 é a fórmula perfeita, mas é a mais adequada se comparada com a formulação da IN 32/2011.

**Decisões Judiciais**

Na seara judicial observa-se que o caminho trilhado foi o mesmo do assumido neste voto. Tem-se notícias que em 10/02/2011 (DJF3 CJ1 de 18/02/2011, p.596), a justiça passou a ter um entendimento convergente ao do Fisco, quando do julgamento da AMS 200361000173814. Por unanimidade, trilhou-se caminho oposto, pela legalidade da IN 243/2002, tendo assim sido ementado:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO – PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.

1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro – PRL, estabelecido na Lei nº 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF nº 243/02.

2. Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa nº 243/02 para a aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art.18 da Lei nº 9.430/1996.

3. Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSSL.

4. Apelação improvida. (destaquei)

No mesmo sentido, pode ser mencionada a recente decisão proferida no mês de março pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho (processo nº 10283.721285/2008-14),

**Considerações finais**

Como se percebe, apesar de ser controverso a conclusão aqui chegada de que mesmo a partir de uma análise gramatical/semântica a interpretação da Lei feita pela IN 243-20002 seja a mais favorável, por todos os outros ângulos que se analisa a questão (interpretação lógica, finalística e sistemática) de fato chega-se à conclusão peremptória de que a IN 243/2002 é legal.

Outrossim, A roupagem da fórmula adotada pela IN 243/2002 ( $PPn = \%nPL - 60\%x(\%nPL)$ ) se modifica, sim, em relação à sua formulação genérica prevista na literalidade da Lei ( $PP = PLV - 60\%PLV - VA$ ) ao incorporar a técnica da ponderação, contudo esse aspecto específico visto de forma isolada, ao contrário do apregoado diminui os ajustes se comparado com a sua formulação genérica, além do que essa nova “roupagem” também não macula sua essência que é provocar o surgimento do “preço parâmetro de comparação” a partir do expurgo do Valor Agregado e assim, manter a técnica do máximo isolamento para cada um dos insumos importados que fazem parte do produto final a ser revendido, o que não acontece na fórmula da IN 32/2001 ( $((PP = PLV - 60\%(PLV - VA))$ ) nem na formulação genérica encontrada da literalidade Lei ( $(PP = PLV - 60\%PLV - VA)$ ).

Encerrado o processo interpretativo feito de forma exaustiva, não mais se pode alegar que a IN 243/2002 é ilegal pelo simples fato de divergir da IN 32/2001. A IN

32/2001 é apenas uma versão mal sucedida da interpretação da Lei e como foi consolidada em um determinado lapso de tempo, será acatada para os fatos geradores abarcados pelo referido período em que ela estava em vigor.

B) BASE DE CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO - ALEGAÇÃO DE NÃO CONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO PIS/PASEP E DA COFINS A QUE TERIA DIREITO A alguns de seus produtos em função da adesão à REGIME ESPECIAL

Em relação a este tópico, o julgamento foi convertido em diligência, nos seguintes termos:

(...)

A princípio apresentei meu voto negando provimento ao item "B" na esteira do raciocínio seguido pela decisão de piso. Porém, a maioria dos meus pares tinha entendimento diverso. Nesse contexto me quedei à necessidade desta diligência para averiguar dados necessários aos que pensavam diferente.

Conforme relatado, a lógica da Recorrente é no sentido de que não recolhe a contribuição ao PIS e a COFINS sobre todos os seus medicamentos, por suas classificações fiscais se enquadrarem no disposto nos artigos 1º e 3º, ambos da Lei nº 10.147/2000, que desoneraram tais medicamentos visando "a repercussão nos preços da redução da carga tributária" e, assim, não deveriam compor o cálculo do preço parâmetro do método PRL 20% e do PRL 60%. Como quanto maior for o resultado do cálculo do preço parâmetro menores são os ajustes do PRL, a Recorrente pleiteia que a dedução daqueles impostos deve ser anulada, da fórmula do preço parâmetro por conta daquele benefício fiscal.

Porém, a especificação dos períodos em que tais ocorrências se deram não se encontra bem definida nos autos, impossibilitando um possível provimento deste tópico de forma certa e incondicional.

Diante desse contexto, proponho que feito seja baixado em diligência para:

- A partir das DACONS, verificar em quais períodos de fato ocorreu o referido benefício fiscal, de forma que em um possível provimento desse recurso que se evite possível locupletamento indevido;

- A partir das DACONS fazer os ajustes nos autos de forma a anular esse efeito.

Em relação a quais períodos ocorreu o benefício fiscal, o fiscal respondeu que:

Como pode ser constatado nas duas fichas apresentadas, em todos os meses do ano-calendário de 2006 há produtos farmacêuticos cadastrados que geraram direito ao crédito presumido.

É importante ressaltar que nas Fichas 09A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep - Aliquotas Diferenciadas e 19A - Cálculo da Contribuição da Cofins

Aliquotas - Diferenciadas a Schering do Brasil Química e Farmacêutica Ltda. demonstrou, mensalmente, a base de cálculo, as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo e o valor apurado.

Constata-se que a empresa demonstra nas referidas fichas que para os produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido há incidência do PIS/Pasep com a alíquota de 2,10% e da Cofins com a alíquota de 9,90%.

Em relação aos ajustes, o fiscal esclareceu da impossibilidade de fazê-lo a partir das DACON:

Não é possível a partir do Dacon do ano-calendário de 2006 fazer qualquer ajuste nos cálculos que geraram o crédito tributário constantes dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL. Vejamos:

1. A empresa Schering apura a receita de vendas mensal e aí estão incluídas todas as vendas dos produtos farmacêuticos. Do mesmo modo, apura a base de cálculo de todos os produtos que geram direito ao crédito presumido e, conseqüentemente, os valores apurados referem-se a todos os produtos de código 0903001-01- Produtos Farmacêuticos que Geram Direito ao Crédito Presumido;

2. A receita de vendas, os descontos incondicionais concedidos e as os valores do PIS/Pasep e da Cofins, apenas para efeito do cálculo do preço parâmetro, apurados pela fiscalização referem-se apenas aos bens para os quais foram apurados preços parâmetros maiores que os preços praticados e, por conseqüência, geraram ajustes ao lucro líquido e à base de cálculo da CSLL, conforme demonstrado no Termo de Verificação e respectivos Autos de Infração;

3. Apresento, a seguir, os demonstrativos que consolidam, por método de apuração, a receita de vendas, e os valores do PIS/Pasep e da Cofins, para efeito apenas do cálculo do preço parâmetro, todos calculados por esta fiscalização:

(...)

No cotejamento entre os totais da Tabela I e da Tabela II ficou demonstrado que não é possível a partir do Dacon do ano-calendário de 2006 fazer qualquer ajuste nos cálculos que geraram o crédito tributário constantes dos autos de Infração de IRPJ e CSLL.

4. Por último, os preços de transferência são calculados produto a produto e não por totalização de receitas e de valores das contribuições mensais. São calculadas as totalidades dos produtos importados (para a apuração do preço praticado), dos vendidos e/ou revendidos (para a apuração do preço parâmetro), das quantidades passíveis de ajuste e dos ajustes a serem efetuados, sempre em relação ao período de apuração (AC 2006).

**Não concordo que devam ser feitos ajustes nos autos com o objetivo de não calcular os preços parâmetros com a diminuição das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, conforme exporei no item das "CONSIDERAÇÕES FINAIS" deste relatório.**

Mas, para cumprir o quesito A partir das DACONs fazer os ajustes nos autos de forma a anular esse efeito e considerando tudo acima exposto, informo que não há outra alternativa que não seja o recálculo dos ajustes, produto a produto, conforme o método de apuração determinado na legislação de Preço de Transferência:

Como pode ser verificado nas memórias de cálculos dos preços parâmetros, anexadas neste Termo de Verificação, um mesmo insumo importado foi utilizado na produção de medicamentos diferentes. Deste modo, foram apurados tantos preços parâmetros quantos foram os medicamentos produzidos.

O que o Fiscal aponta como dificuldade é que pelas normas de preços de transferência, para cada insumo importado corresponde um único preço parâmetro. Assim, teria que se fazer a ponderação de cada um dos preços parâmetros obtidos pela quantidade consumida do insumo no respectivo medicamento.

Nas considerações finais, o fiscal declina mais detalhadamente a sua discordância em relação a esses ajustes, inclusive reproduzindo julgados do CARF que iriam de encontra a essa linha de entendimento:

#### Considerações Finais:

Os Autos de Infração constantes deste processo constituíram créditos tributários referentes apenas ao IRPJ e CSLL e não foram lavrados autos referentes ao PIS/Pasep e Cofins como afirmou a empresa .

O inc. II, do § 7o, do art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 243/2002 está apenas discriminando quais são os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas conforme determinado no inc. II, do art.

12 da referida IN, ou seja: ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins. Nada mais do que elencar quais são os tributos incidentes sobre a venda.

Quando nas normas sobre preço de transferência há referência aos ajustes, elas estão se referindo aos ajustes decorrentes dos métodos adotados e declarados na DIPJ. Não há que se fazer qualquer relação com as deduções referentes ao crédito presumido efetuadas no Dacon, como tentou fazer a empresa efetuando um relacionamento entre os itens 39 e 40 do Recurso Voluntário .

Esta fiscalização analisou a classificação tarifária (NCM) de cada um dos medicamentos importados ou produzidos com o objetivo de verificar se atendiam ao disposto na alínea "a", do inc. I, do art. 1o da Lei nº 10.147, de 21/12/2000 com as alterações posteriores, diferentemente da afirmação contida nos itens 42, 44, 45 e 48 do Recurso Voluntário .

As operações de venda não são desoneradas por força dos arts. 1o e 3 da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004 . Tais artigos, tão somente, instituíram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, assim como instituíram um regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas algumas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos. Vejamos:

Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. devidas pelas pessoas

jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

1 - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (grifei)

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (grifei)

/- tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985: ou

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001.

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo:

- deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, (grifei)

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

§ 3º E vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

A Lei nº 10.147/2000, com suas alterações, é explícita ao determinar que o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta de venda dos produtos farmacêuticos que especifica. '

Deste modo, não há que se falar de incidência, ou não, sobre os preços dos medicamentos, porque essa afirmação é um equívoco. A empresa Schering utiliza-se sistematicamente da palavra "preço" baseada na definição da IN SRF nº 243/2002, inc. II, do § 7o, do art. 12. Nesse dispositivo legal, volto a repetir, o legislador teve a intenção, tão somente, de elencar os tributos incidentes sobre as vendas que deveriam ser diminuídos.

Se estamos analisando as contribuições devemos nos ater ao texto do inc. I. do art. 1o da Lei nº 10.147/2000, ou seja, elas incidirão sobre a receita bruta de venda dos produtos farmacêuticos que especifica.

Inclusive, a empresa declarou em relação aos produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido a Receita de Vendas, a Base de Cálculo, a Aliquota de 2,10% e o Valor Apurado na Ficha 09A - Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep Aliquotas Diferenciadas. Na Ficha 19A - Cálculo da Contribuição da Cofins Aliquotas Diferenciadas declarou em relação aos produtos farmacêuticos que geram direito ao crédito presumido a Receita de Vendas, a Base de Cálculo, a Aliquota de 9,90% e o valor apurado.

**Como pode ser constatado há inclusive um valor apurado, mensalmente, das referidas contribuições. Ocorre que esse valor apurado apenas não é recolhido aos Cofres Públicos por força do determinado no art. 3o da Lei nº 10.147/2000 que concedeu um benefício fiscal: o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de determinados produtos farmacêuticos.**

O setor farmacêutico denomina corretamente como "Lista Positiva" aquela que elenca os medicamentos que não se sujeitam ao recolhimento das contribuições por força do benefício fiscal do crédito presumido determinado no art. 3o da Lei nº 10.147/2000.

Assim, há outro equívoco contido na nota de rodapé/4 do item 4821, no qual a empresa afirmou: Na "Lista Positiva", sem incidência de PIS e COFINS: Amlrocur, Beiaferon, Bonoferos, Findara, Gestadinona, Iopamiron, Magnevestan, Mesigyna, Mirena, Nebido, Primolout e Urogr afina, (grifei)

Os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000 foram regulamentados no âmbito da Receita Federal do Brasil na IN SRF nº 594, de 26/12/2005:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de: (grifei)

VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002: (grifei)

- a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;
- b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;
- c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;

Art. 2º São contribuintes nas operações de comercialização no mercado interno dos produtos referidos no art. 1º:

I - o fabricante, o produtor ou o importador desses produtos; (grifei)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para os efeitos desta Instrução Normativa, é o auferimento de receitas na comercialização, no mercado interno, dos produtos referidos no art. 1º, importados ou produzidos no País. (grifei)

Art. 5º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é:

I - a receita bruta auferida, o peso ou o volume, conforme o caso, relativos à venda mensal dos produtos de que tratam os incisos Ia V do art. 1º; e

II - a receita bruta auferida com a venda mensal dos produtos de que tratam os incisos VI a XI do art. 1º. (grifei)

Art. 12. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos de que trata o inciso VII do art. 1º aplicam-se as alíquotas de:

I - 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada por fabricante ou por importador; e (grifei)

Art. 17. As alíquotas de que tratam os arts. 9º a 16 aplicam-se a todas as pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes da venda dos produtos relacionados no art. 1º, exceto àquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), (grifei)

Art. 39. Sem prejuízo do disposto nos arts. 26 e 29, pode requerer a fruição de regime especial de utilização de crédito presumido, observada a legislação específica aplicável à matéria, a pessoa jurídica que proceda à industrialização ou à importação de produtos farmacêuticos sujeitos à incidência das contribuições na forma do inciso I do art. 12, classificados na TIPI: (grifei)

I- na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;

II - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;

III - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2; e

IV - nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00.



Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às vendas efetuadas para a ZFM.

Art. 43. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as operações de: I-exportação de mercadorias para o exterior;

II- venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação; e

111 - venda de materiais e equipamentos efetuadas diretamente à Itaipu Binacional.

Parágrafo único. Para efeito do inciso II consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.

Apenas a pessoa jurídica que não se reveste da condição de importador ou industrial está dispensada do recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos, pois essa tributação se processa à alíquota zero. Por outro lado, os fabricantes e importadores se sujeitam às alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Como determinado nas normas legais o crédito presumido dos produtos farmacêuticos sujeitos ao regime especial é determinado mediante a utilização dessas mesmas alíquotas sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos sujeitos a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta relacionados pelo Poder Executivo, conforme determinado no art. 3º da Lei nº 10.147/2000. O referido crédito presumido poderá ser deduzido do montante devido das mencionadas contribuições, sem prejuízo das demais formas de aproveitamento dos créditos gerados em razão de outras aquisições e pagamentos no mercado interno ou externo no regime da não-cumulatividade, conforme o art. 39 da IN SRF nº 594/2005.

Portanto, o regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não exime o contribuinte do recolhimento dessas contribuições. Apenas é um benefício fiscal que assegura a dedução de créditos extras dos valores devidos das contribuições, tendo como contrapartida o compromisso de promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

A título de informação transcrevo, abaixo, a ementa do Acórdão 14-50.895 - 1ª Turma da DRJ/RPO, de 11/06/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
Data do fato gerador: 31/12/2008

**LANÇAMENTO. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.**

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do feito gerador e rege-se pela lei então vigente. A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 regulamentou as regras da Lei nº 9.430/1996 relativas a preços de transferência vigentes no ano-calendário de 2008, razão pela qual é ela aplicável aos lançamentos relativos aos fatos geradores ocorridos nesse período de apuração.

**REGRAS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA Lei nº 9.430/1996. TRATADO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DAS RENDAS MODELO OCDE. COMPATIBILIDADE.**

São aplicáveis os ajustes previstos na Lei nº 9.430/96, por inexistir contradição entre o artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio da OCDE - cpte trata dos preços de transferência nas convenções -, e os arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que inserem os preços de transferência na legislação fiscal brasileira.

**VINCULAÇÃO POR EXCLUSIVIDADE.**

São qualificadas como vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual aquela goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para compra e venda de bens, serviços ou direitos. A vinculação de que trata o art. 23, X, da Lei nº 9.430/1996 somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para os quais se constatar a exclusividade.

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.**

Descabe a arguição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.

**EXCLUSÃO DO VALOR CORRESPONDENTE A FRETES SEGUROS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Como decorrência de disposição legal e da necessidade de se comparar grandezas semelhantes, na apuração do preço praticado devem ser incluídos os valores correspondentes a frete, seguro e imposto sobre importação, cujo ônus tenha sido do importador.

**É cabível a dedução dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS da média aritmética ponderada dos preços de revenda praticados para fim de fixação do preço parâmetro apurado de acordo com o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), mesmo que a pessoa jurídica tenha aderido ao**

**regime especial de crédito presumido, estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 ao importador ou fabricante de medicamentos nela previstos, (grifei)**

Como coloquei na Resolução, a minha linha de entendimento era contrária a baixar o feito em diligência para fazer tais ajustes. Concordo em todos os seus termos com as considerações finais colocadas pelo fiscal no sentido de não se adotar aqui tais ajustes, que inclusive foi elaborada minuciosamente pelo fiscal deixando registrado todas as suas memórias de cálculo.

Nesse sentido passo agora a reproduzir o meu voto originalmente apresentado naquela ocasião e que não foi acatado pelo colegiado tendo em vista o direcionamento do julgamento para sua conversão em diligência.

Legislação de regência invocada pela Recorrente (1º e 3º da Lei nº 10.147/2000):

Os artigos 1º e 3º da Lei nº 10.147/2000, com as redações dadas pelas Leis nº 10.548/2002 e 10.865/2004, de fato, instituíram alíquotas diferenciadas de contribuições para determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, bem como um regime especial de crédito presumido às pessoas jurídicas que, atendidas determinadas condições, procedessem à industrialização e importação de produtos farmacêuticos:

*Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I- incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:*

*a) **produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, EXCETO NO CÓDIGO 3003.90.56, 30.04, EXCETO NO CÓDIGO 3004.90.46, NOS ITENS 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 E 3006.30.2 E NOS CÓDIGOS 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);***

*b) **produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento);***

*II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.*

*§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.*

*§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no CAPUT, exceto os classificados na posição 3004.*

*§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.*

*Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.*

*Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90,*

*3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:*

*I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou*

*II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001.*

*§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:*

*I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;*

*II - deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.*

*§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica.*

*§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.*

Por sua vez, o art. 18 da Lei nº 9.430/96 que estabelece a forma de cálculo do preço parâmetro para o método PRL é bastante preciso em seus termos:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

a) **dos** descontos incondicionais concedidos;

**b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;**

c) **das** comissões e corretagens pagas;

d) **da** margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (destaquei)

Da Lei 10.147/2000 se pode extrair que apenas a pessoa jurídica que não é importador ou industrial está dispensada do recolhimento das contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida em operações de venda dos produtos farmacêuticos apontados pela Lei nº 10.147/2000, uma vez que a tributação seria à alíquota zero, por outro lado, os fabricantes e importadores, como é o caso da contribuinte, se sujeitam às alíquotas de 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. A incidência é patente.

Sendo assim, ao tomar parte do regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a pessoa jurídica não se exime do recolhimento dessas contribuições, **mas tem a faculdade de deduzir créditos extras dos valores devidos das contribuições**, tendo como contrapartida o compromisso de promover uma diminuição nos preços dos medicamentos proporcionalmente à redução de sua carga tributária.

E o art. 18 da Lei 9.430/96 que dá o tom do cálculo da base de cálculo do método PRL 60, não deixa margens à dúvidas. Isto é, que só é passível de dedução **“os impostos e contribuições incidentes sobre as vendas”**, justamente porque é esse o ponto de partida. Qualquer coisa fora desse escopo, não faz parte do ponto de partida e, portanto, não precisa ser ajustado.

Ademais é inerente ao método PRL o fato de se tratar de um método de cálculo presumido. ”. O método de cálculo é feito de “frente para trás”. Intuitivamente parte-se do Preço de Revenda e o legislador comanda que se retire tudo aquilo que seja possível até

chegarmos, até isolarmos o preço parâmetro de importação para subsequente comparação com o preço real importado. Embora na elaboração de seus componentes o legislador vise a uma maior aproximação possível da realidade, isso é obtido até determinado ponto pelo legislador, mas nos exatos termos de seus componentes, não sendo dado ao fiscal ampliar a referida fórmula por mais justa que possa parecer essa ampliação. O método PIC é outro método onde a margem de presunção é bem menor e que se cabível ou utilizado a finalidade prevista pela Lei seria melhor alcançada em função da natureza de seu cálculo, mas não é o caso do PRL. Dessa forma, não se pode fazer um híbrido dos dois métodos com a finalidade de se chegar a um preço parâmetro mais justo, como pretende a Recorrente, misturando um fórmula presumida com outra fórmula em que o custo real é que prepondera.

Desta forma, nada a reparar no procedimento fiscal ao reconhecer que a contribuinte estava sob a fruição do regime especial de crédito presumido estabelecido pela Lei nº 10.147/2000 e, assim, para fins de determinação do preço parâmetro, deduziu dos preços de venda de cada um dos medicamentos os valores devidos a título de contribuição para o Pis e Cofins.

Por todo o exposto, REJEITO o pedido de pericia, AFASTO a preliminar de nulidade e NEGO provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto

## Declaração de Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio

Não obstante a costumeira qualidade contida nos fundamentos do voto do ilustre Relator, peço vênia para acompanhá-lo pelas conclusões porque minhas razões de decidir na questão da legalidade da apuração do PRL60 pela sistemática da IN/SRF nº 243/02 são um pouco distintas daquelas que foram expostas em seu voto. Destarte, apresento a presente declaração de voto apenas para esclarecer essas razões.

Com efeito, desde a introdução da disciplina do controle dos preços de transferência no Brasil, o tema que mais ganhou destaque na doutrina e jurisprudência que trataram do assunto foi, sem dúvida, a apuração do preço parâmetro segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro, o chamado Método PRL.

Como tal método foi inspirado no *resale price*, que é um dos métodos que foram desenvolvidos para a apuração do padrão *arm's length*, vale a pena fazer uma pequena digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional para que possamos ter uma visão mais precisa desses conceitos.

### O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no âmbito internacional<sup>17</sup>.

Historicamente, o *arm's length* consolidou-se como o critério preferido para a alocação de lucros nas transações realizadas entre empresas relacionadas. Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, por meio de seu Comitê de Assuntos Fiscais, quanto a Organização das Nações Unidas - ONU, por meio de seu Comitê de Especialistas para a Cooperação Internacional em Matéria Tributária, já deixaram claras suas posições favoráveis ao *arm's length* ao rechaçar qualquer discussão sobre a possibilidade de adoção de iniciativas que buscavam o estabelecimento de outro padrão para o tratamento do tema, como, por exemplo, a utilização de fórmulas predeterminadas. Afora os Estados Unidos, que foram seus idealizadores, o *arm's length* foi sendo paulatinamente incorporado, explícita ou implicitamente, na legislação interna dos diversos países.

Internacionalmente, a definição desse padrão costuma ser fundamentada pelo que é indiretamente depreendido no que está estipulado nos parágrafos 1º dos artigos 9º das Convenções-Modelo da OCDE da ONU e dos Estados Unidos. Confira-se:

*[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceitas ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade.*

<sup>17</sup> As referências bibliográficas dos diversos aspectos do referido controle citados neste voto podem ser encontradas na seguinte obra de minha autoria: *Preços de Transferência - Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. nº 2.200-2 de 24/08/2001

Foi justamente os Estados Unidos o primeiro país que vivenciou enormes dificuldades quando tentou implementar o controle dos preços de transferência a partir da mera enunciação de uma cláusula tão genérica para o trato da matéria. Foram necessários alguns anos de maturação para se perceber que era preciso desenvolver uma metodologia específica. Por isso, em 1968, foi editada a regulamentação da Seção 482 do *Internal Revenue Code* (a qual dispunha sobre o *arm's length* naquele País), incorporando os chamados métodos tradicionais, para a apuração do padrão na seguinte ordem de prioridade: o *comparable uncontrolled price* (CUP), o *resale price method* e o *cost plus method*. Além destes, abriu-se possibilidade para a utilização de qualquer outro método (quarto método), desde que ele chegasse a resultados considerados *arm's length*.

Os métodos apresentados eram fundamentalmente baseados na comparabilidade entre transações realizadas pelas empresas relacionadas (*controlled transactions*) e transações realizadas por empresas independentes (*comparable transactions*). O CUP comparava os preços das transações, o *resale price* comparava as margens brutas a partir dos preços de revenda (*resale margins*) e o *cost plus* comparava margens brutas a partir dos custos de produção (*mark ups*). Os métodos foram desenvolvidos para o tratamento preferencial de transações envolvendo bens tangíveis.

O período entre 1968 e 1986 foi marcado pela insistência do *Internal Revenue Service* (IRS) e dos tribunais americanos em afirmar a consistência dos métodos estabelecidos na regulamentação da Seção 482. Contudo, os casos difíceis (*hard cases*) submetidos às cortes daquele País pareciam demonstrar que a ausência de comparáveis, principalmente para intangíveis, era uma realidade muito mais frequente que se poderia supor.

Depois de muitas críticas e de um conjunto de propostas e regulamentações temporárias, em 1994, foi editada a regulamentação da Seção 482 que está até hoje vigente. Surgiram o *comparable profits method* (CPM) e o *profit split*. O CPM compara margens líquidas (*profit level indicators*) entre partes controladas e não controladas apropriadamente selecionadas. Por sua vez, o *profit split* deve ser aplicado quando ambas as partes controladas operam com complexas funções econômicas e expressivos riscos e intangíveis de titularidade própria. A possibilidade de utilização de métodos não-especificados (não mais tratada na condição de quarto método) foi também contemplada.

Diante dos avanços na legislação americana, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE aprofundou seus estudos sobre o tema do controle de preços de transferência. Em 1995, a partir dos relatórios que havia publicado em 1979 e 1984 e das novas ideias inseridas nas propostas e na regulamentação final da Seção 482 do IRC, foi publicado o relatório *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Depois da sua Convenção-Modelo, os *Guidelines*, como ficou conhecido o relatório, transformaram-se no mais importante desenvolvimento da OCDE na área tributária nos últimos 50 anos.

A ideia dos *Guidelines* é confirmar a adesão da OCDE ao padrão *arm's length* estabelecido no artigo 9º da Convenção-Modelo. Sua função é ajudar as administrações tributárias (de países membros ou não-membros da OCDE) e os grupos multinacionais a encontrar soluções mutuamente satisfatórias para o controle dos preços de transferência. Os *Guidelines*, no tocante aos métodos sugeridos para a apuração do *arm's length*, basicamente repetem aqueles que foram desenvolvidos nos Estados Unidos. Destaque-se, de forma mais relevante, a criação do *transactional net margin method* (TNMM) em substituição ao CPM americano.



Uma questão primordial, quando se aborda o tratamento metodológico que visa a apurar o *arm's length*, é o critério de escolha do método. Cada método possui um campo de aplicação típico. O CUP é tipicamente utilizado quando as características dos bens e serviços são comparáveis e, por isso, é possível a determinação direta do preço *arm's length*, tais como nas hipóteses de comparação interna e nas situações que envolvem *commodities* e taxas de juros. O *resale price*, quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. O *cost plus*, quando as empresas que configuram uma das partes da transação controlada são do tipo industriais e com a produção preponderantemente vinculada a contratos de encomenda (*contract manufacturers*), contratos de remuneração continuada (*toll manufacturers*) e montagens de baixo risco (*low risk assemblers*) ou do tipo provedoras de serviços (*service providers*). Os métodos TNMM e CPM, quando as características dos bens e serviços, bem como as funções, ativos, riscos e bases de custos, não são comparáveis. Por fim, o *profit split* é tipicamente utilizado nas mesmas condições que o TNMM e o CPM, porém, agregam-se, ainda, as exigências de que as partes controladas realizem transações intimamente relacionadas e funções complexas ou possuam intangíveis valiosos ou ativos exclusivos.

Por essa razão, enquanto que a regulamentação americana, desde a sua criação, preferiu adotar a regra do melhor método (*best method rule*), a OCDE só recentemente alterou seus *Guidelines*, abandonando um critério hierárquico que veladamente reconhecia ser impossível a plena aplicabilidade dos métodos, para adotar o critério do “método mais apropriado”. Em ambos os casos, importa notar que o resultado *arm's length* deve ser determinado pelo método que, diante dos fatos e circunstâncias, produza a medida mais confiável.

Mais especificamente sobre o método *resale price*, é pertinente dispensar também algumas poucas linhas.

Tal método tem como ponto de partida o preço de revenda para uma empresa independente de um bem ou serviço adquirido de uma empresa relacionada. Deste preço de revenda é deduzido um lucro bruto apropriado para se chegar ao preço *arm's length* que servirá de parâmetro para a transação controlada. O lucro bruto apropriado é calculado em função da margem de lucro (margem de revenda) *arm's length*. Por exemplo, se o preço de revenda de uma mercadoria é \$100 e a margem de lucro *arm's length* é de 20%, o lucro bruto apropriado será \$20 (20% x \$100) e o preço *arm's length* será \$80.

A racionalidade do método pode ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço } \textit{arm's length} = \text{Preço de Revenda} - \text{Margem de Revenda} \times \text{Preço de Revenda}$$

A margem de lucro *arm's length* deve ser suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos, e, ainda assim, conferir um lucro líquido apropriado para o revendedor. Esta margem de lucro deve ser determinada com base em margens verificadas em operações de revenda realizadas em circunstâncias comparáveis. Trata-se de tomar como referência as margens praticadas quando bens e serviços

adquiridos em transações não controladas são revendidos para empresas independentes. Os preços *arm's length* são calculados, portanto, a partir de margens *arm's length*. Estas, por sua vez, são constituídas sobre uma base de preços praticados em operações de revenda para empresas independentes.

Impõe-se perceber a necessidade de um teste de comparabilidade envolvendo as circunstâncias das transações. As operações de revenda das transações não controladas devem ser realizadas em circunstâncias comparáveis às da operação de revenda da transação controlada. Se nenhuma das diferenças existentes entre as circunstâncias for suficiente para afetar materialmente a margem de lucro no mercado aberto ou se razoáveis ajustes puderem ser feitos para eliminar os efeitos materiais destas diferenças, considera-se que há comparabilidade. As margens de lucro das transações não controladas aprovadas no teste da comparabilidade comporão uma amostra que consubstanciará o resultado *arm's length*. A qualidade e o tamanho da amostra de transações aprovadas no teste da comparabilidade são importantes fatores diretamente relacionados à confiabilidade do método. A qualidade está relacionada com os ajustes efetuados. O tamanho permite empregar técnicas estatísticas capazes de refletir a distribuição das margens das transações não controladas aprovadas no teste. A confiabilidade será tanto maior quanto maior for o tamanho da amostra e mais próxima da curva normal for sua distribuição.

Infere-se da própria estruturação do *resale price* que ele é usado quando é possível constatar que uma das partes na transação controlada realiza operações de revenda. Entretanto, a confiabilidade do método é condicionada às situações em que a empresa revendedora não agrega valor significativo aos bens e serviços revendidos. Por isso, trata-se de um método tipicamente usado quando empresas comerciais preponderantemente distribuidoras (*stripped distributors*) ou agentes comissionados (*comissioned agents*) configuram uma das partes da transação controlada. A OCDE admite que alguma alteração do produto pode ser feita pelo revendedor. Contudo, reconhece que a aplicação do método será bastante dificultada nas situações em que houver processamento ou incorporação do produto adquirido em produtos mais complexos e quando o revendedor contribuir substancialmente para a criação ou manutenção de intangíveis que são agregados aos produtos revendidos. **Quanto maior as funções realizadas, os ativos empregados e os riscos assumidos pelo revendedor, maior deverá ser a remuneração pela margem de lucro e mais difícil de se encontrar circunstâncias comparáveis. Para a OCDE, o uso do *resale price* será provavelmente inapropriado em tais circunstâncias, mas, para a regulamentação americana, a confiabilidade do método estará a tal ponto comprometida que ele poderá ter que ser afastado por não atender à regra do melhor método (*best method rule*).**

Cumprido destacar que o método poderá ser utilizado no controle do preço de transferência exercido sobre a empresa que representa a parte testada (empresa revendedora importadora) ou no controle do preço de transferência exercido sobre a outra parte da transação controlada (empresa relacionada exportadora). Entretanto, o resultado *arm's length* observado nas margens de lucro das transações não controladas só pode ser utilizado para o cálculo do preço *arm's length* a partir do preço de revenda da empresa revendedora. Por isso, só um dos lados da transação controlada corresponde à parte testada (*one-sided analysis*). Em regra, será o lado que desempenha funções menos complexas e que configure a utilização típica do método, ou seja, operações de revenda.

Além disso, as margens de lucro utilizadas para a determinação do resultado *arm's length* não devem ser diretamente retiradas das demonstrações financeiras de empresas

que realizam transações não controladas. Ainda que sejam margens brutas calculadas com base no lucro bruto, o qual, por definição, apenas sustenta os custos e despesas operacionais da revenda, e acrescenta uma devida remuneração ao revendedor, é sempre possível que alguns itens de custo ou de despesa sofram tratamento diferenciado nos diversos países, tornando incompatíveis as margens meramente calculadas a partir daqueles demonstrativos. Há necessidade, então, de se promover ajustes adequados para garantir consistência contábil entre as variadas fontes.

#### O desenvolvimento do controle dos preços de transferência no Brasil:

Feita essa digressão no contexto histórico do desenvolvimento da disciplina no âmbito internacional, passo, então, à descrição do tema no contexto interno, particularmente com destaque para o objeto da presente análise, qual seja, o método que foi criado no Brasil, para as operações de importação, tendo como inspiração o *resale price*.

O item 12 da exposição de motivos que acompanhou o projeto que resultou na Lei nº 9.430/96 foi bastante claro sobre os objetivos pretendidos com a inserção da nova matéria em nosso sistema tributário. Leia-se:

12. *As normas contidas nos arts. 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização, experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE, são propostas normas que possibilitam o controle dos denominados "Preços de Transferência", de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior. (grifei)*

Como se pode observar, a intenção expressamente declarada na exposição de motivos para se introduzir os dispositivos sobre preços de transferência na Lei nº 9.430/96 foi "evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de resultados para o exterior". Por conseguinte, fica clara a motivação antielisiva da introdução do controle de preços de transferência no País. Isto corrobora o entendimento que qualifica as regras consubstanciadas pela Lei nº 9.430/96 como cláusulas específicas antielisivas.

Percebe-se também a insinuação de que a legislação que acompanhava a exposição de motivos se apresentava "em conformidade com regras adotadas nos países integrantes da OCDE". Apesar de o Brasil não ser um país integrante daquela organização internacional, há que se notar o paradigma utilizado como pretexto pelo legislador. Como noticiado, àquela época, os *Guidelines* haviam sido recentemente divulgados. Eram, portanto, o instrumento mais autorizado para exprimir o pensamento dos países integrantes da OCDE em matéria de preços de transferência. Era de se esperar, então, que a lei brasileira seguisse de perto as recomendações contidas nos *Guidelines*.

Para iniciar a análise do regime brasileiro dos preços de transferência, cumpre investigar a técnica adotada para aferir o controle dos preços praticados nas transações controladas. Nesse sentido, destacam-se as ideias de “preço praticado” e “preço parâmetro”. O “preço praticado” é a média aritmética ponderada dos preços efetivamente praticados nas transações controladas no período de apuração do tributo, enquanto que o “preço parâmetro” é aquele calculado segundo um dos métodos previstos na legislação. Assim, a legislação de preços de transferência instituiu a seguinte ficção: se o “preço praticado é superior, nas importações, ou inferior, nas exportações, ao preço parâmetro”, deve-se “tributar a renda auferida”. Trata-se do ajuste primário consagrado pela matéria em âmbito internacional. O mecanismo utilizado para operacionalizar este ajuste é a figura da adição ao lucro real prevista na legislação do imposto de renda.

No que diz respeito aos métodos criados para o cálculo do chamado “preço parâmetro”, o legislador brasileiro reconhecidamente temeu trazer para o País a complexidade da metodologia internacional. Por isso, apesar de se inspirar nos trabalhos da OCDE, adotou uma variedade de mecanismos que tiveram o intuito de promover maior praticabilidade no trato da matéria.

Nesse sentido, conquanto, no exterior, o enfoque dos métodos tradicionais resida na comparabilidade de preços (CUP) ou margens brutas (*cost plus e resale price*), no Brasil, o legislador preferiu manter a comparabilidade apenas para os métodos inspirados no CUP. Quanto aos métodos inspirados no *cost plus* e no *resale price*, o legislador inovou ao predeterminar as margens brutas que deverão ser aplicadas. Ademais, ignorou completamente a recomendação de que cada método deve ter um campo de aplicação específico ao conceder uma plena liberdade de escolha do método desde que dentre esses três tradicionais. Outrossim, não aceitou trazer para o País os métodos que foram posteriormente criados para o trato dos casos mais difíceis, como o TNMM e o *profit split*, e não concordou com a possibilidade de que o contribuinte apure o preço parâmetro por intermédio de outros métodos não especificados.

No que tange à denominação empregada, a lei brasileira nominou de forma diferenciada os métodos caso eles se apliquem à importação ou à exportação. Assim, especificamente com base no *resale price*, foram criados: na importação (artigo 18, inciso II), o método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL; e na exportação (artigo 19, § 3º, incisos II e III), os métodos do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVA – e do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído de Lucro – PVV.

Descrito este panorama, é conveniente agora fazer o relato dos principais aspectos que traçaram a evolução histórica do método que é o objeto da análise do presente voto, qual seja, o PRL<sup>18</sup>.

#### 1ª Fase: Antes da Lei nº 9.959/00:

Ao tratar do PRL em sua redação original, a Lei nº 9.430/96 estabelecia um único percentual, equivalente a 20%, a ser aplicado sobre o preço de revenda dos bens ou

<sup>18</sup> Fruto de novas reflexões, as conclusões aqui expostas são um pouco distintas das que foram anteriormente apresentadas no meu trabalho acadêmico citado pelo ilustre Relator, o qual havia sido publicado há cerca de sete anos (Cf. “Preços de Transferência: uma Avaliação da Sistemática do Método PRL”. In: Luis Eduardo Schoueri

Documento assinado (coord.): *Tributos e Preços de Transferência*, v. 3; São Paulo: Dialética, 2009, pp. 170 a 195.

Autenticado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO. Assinado digitalmente em 21/03/2016

por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direitos importados para o cálculo da margem de lucro. O artigo 18, inciso II, desta lei dispunha da seguinte forma:

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;*

De forma semelhante ao que foi feito para o *resale price*, podemos dizer que a racionalidade do método podia, então, ser ilustrada pela seguinte fórmula:

**Preço Parâmetro = Preço de Revenda – 0,2 x Preço de Revenda**

Como se pode ver, estava intrínseca na racionalidade do método a ideia de que o cálculo do preço parâmetro parte de um preço de “revenda”. Nesse sentido, a margem de 20% foi predeterminada presumindo-se que seria suficiente para gerar um lucro bruto capaz de cobrir os custos e despesas operacionais da operação de revenda, considerando as típicas funções realizadas, ativos empregados e riscos assumidos, bem como conferindo um lucro líquido apropriado para uma empresa tipicamente revendedora.

Foi por isso que a IN/SRF nº 38/97 tentou explicitar uma vedação não contida, pelo menos expressamente, no texto legal. E foi isso justamente o que causou a maior controvérsia desta fase histórica do método. Trata-se daquilo que constou em seu artigo 4º, § 1º:

*§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13. (grifei)*

Os métodos tratados nos artigos 6º e 13 dessa instrução normativa referiam-se, respectivamente, ao dos Preços Independentes Comparados – PIC, inspirado no CUP, e ao do Custo de Produção mais Lucro – CPL, inspirado no *cost plus*. Portanto, de forma transversa, ela pretendeu vedar a utilização do PRL nos casos em que o bem, serviço ou direito importado tivesse sido empregado na produção local.

O fato de isso não constar expressamente no texto legal causou, de imediato, violenta repulsa de parte dos contribuintes, os quais decidiram não obedecer a vedação contida na regulamentação administrativa. Isso gerou uma grande quantidade de autuações que acabaram por demandar a manifestação desta Casa. Os primeiros acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes logo indicaram que a interpretação iria ser consolidada no seguinte sentido: a instrução normativa restringiu indevidamente a aplicação do método PRL<sup>19</sup>.

2ª Fase: Depois da Lei nº 9.959/00 e até a IN/SRF nº 243/02:

Diante de tamanha oposição e da constatação de que alguns setores, de fato, estavam utilizando o PRL, apesar da produção local, a Administração propôs ao Governo Federal a edição da Medida Provisória nº 1.924/99, posteriormente convertida na Lei nº 9.959/00. Esses instrumentos, em seus artigos 2º, assim dispuseram:

*Art. 2º - A alínea "d" do inciso II do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"d) da margem de lucro de:*

- 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*
- 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses."*

(grifei)

Como se vê, a previsão inicial de uma margem de lucro calculada a partir de um percentual único de 20% foi abandonada e se abriu a possibilidade, desta vez explícita, da utilização do método nos casos de produção local. Entretanto, nesta hipótese, com uma margem de lucro a ser calculada aplicando-se o percentual de 60% sobre o preço de "revenda" líquido. Não se tratava de um novo método, mas do mesmo método PRL com duas margens percentuais distintas, já que se uma empresa importar idênticos bens para comercialização e para produção local ela terá que apurar o preço parâmetro destas importações a partir de uma ponderação em função das quantidades utilizadas nas duas situações. Cada situação com sua margem apropriada.

Note-se o problema criado. O método parte do preço de "revenda" do bem importado. Mas se este é aplicado na produção e desta atividade resulta um bem substancialmente diferente daquele que havia sido importado, a rigor, não se poderia mais falar em "revenda". Nada obstante, a lei mantém essa ideia e introduz um novo componente, o "valor agregado no País". Esse componente, que não existe no *resale price*, teve a intenção de trazer alguma racionalidade para um método que, repita-se, não foi desenvolvido para lidar

<sup>19</sup> Cf., entre outros, os Acórdãos 101-94624, de 07/07/04; 101-94628, de 07/07/04; 101-94859, de 23/02/05; 101-94863, de 24/02/05; 103-21859, de 24/02/05; 101-95107, de 10/08/05; 107-08725, de 20/09/06.  
Documento assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com situações nas quais a parte controlada (que agora pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.

Mas, antes de aprofundarmos na citada racionalidade, é de se destacar um importante aspecto. Trata-se da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d”. Com efeito, afirma-se que a margem de lucro de 60% deve ser “calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País”. Ora, uma primeira leitura deste trecho faz pressupor que houve erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Assim, para que ficasse gramaticalmente correta, ao invés de “do valor agregado” deveria se assumir que a lei quis dizer “o valor agregado”.

Despreendida das possíveis consequências, a regulamentação administrativa que se seguiu talvez nem tenha percebido esse erro gramatical. Primeiramente, a alteração legal foi abordada pela IN/SRF nº 113/00, que se limitou a regular as mudanças no método PRL em função da nova margem. Depois, foi editada a IN/SRF nº 32/01, que regulou toda a matéria dos preços de transferência, revogando a antiga IN/SRF nº 38/97. Tanto a IN/SRF nº 113/00, quanto a IN/SRF nº 32/01, acabaram por dar idêntico tratamento à nova margem de lucro do PRL. Para resumir o que interessa em ambos os textos, reproduzem-se aqui os §§ 10 e 11 do artigo 12 da IN/SRF nº 32/01:

*§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.*

*§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:*

*I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.*

Deve-se notar que essas disposições normativas, mesmo que inconscientemente, assumiram a mencionada premissa do erro gramatical no texto da lei e consideraram, no cálculo da margem de lucro, que dos preços de “venda” do bem produzido deveriam ser deduzidos tanto os valores que a lei tratou como “referidos nas alíneas anteriores” quanto o valor agregado no País. A construção gramatical das instruções normativas, entretanto, foi alterada de modo que pôde ser mantida a expressão “do valor agregado” sem a incidência do mesmo erro contido na lei. Ademais, tais instruções normativas, sem os devidos cuidados, alteraram o termo “revenda” para a expressão “venda do bem produzido”. Com isso,

considerou-se que o valor agregado deveria ser abatido do preço de “venda” para o cálculo do lucro bruto.

Tal leitura, de fato, pode até parecer que converge para uma interpretação literal mais próxima possível daquilo que estava contido no texto da lei, contudo, a essência do método sofreu um grave abalo. É que sua racionalidade mudou e passou a ser ilustrada pela seguinte fórmula:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de “Venda”} - 0,6 \times (\text{Preço de “Venda”} - \text{Valor Agregado})$$

Ou seja, aquilo que vier a ser entendido como “valor agregado no País” assume fundamental importância para a racionalidade do método. Trata-se de um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. Diante disso, podemos assumir inicialmente as três possíveis acepções para a expressão sugeridas na obra do Professor Luís Eduardo Schoueri<sup>20</sup>, quais sejam: (i) o preço de venda menos o custo do bem importado; (ii) o custo total menos o custo do bem importado; e (iii) o custo dos fatores locais (mão de obra, materiais secundários, etc).

Para avaliar a amplitude de um conceito, é sempre bom refletir com base em exemplos extremos. Nesse sentido, vamos primeiro supor que a transação controlada refira-se a importação de um determinado parafuso que vai entrar na produção de um automóvel. Sabe-se que o preço do parafuso é infinitamente menor que o preço do automóvel. Se olharmos a fórmula acima, é fácil inferir que qualquer que seja a acepção da expressão “valor agregado no País” o preço parâmetro resultará num valor infinitamente superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (i) o preço de venda menos o custo do bem importado, o preço de venda e o valor agregado serão muito próximos e a subtração no segundo termo da fórmula tenderá a zero, fazendo com que o preço parâmetro tenda para o preço de venda (do automóvel). Se a expressão significar (ii) o custo total menos o custo do bem importado, o valor agregado tenderá para o custo total, de modo que a subtração no segundo termo da fórmula até possa ter um valor relativamente inferior ao preço de venda, mas, ainda assim, o preço parâmetro resultará num valor muito superior ao que seria razoável esperar como preço praticado na importação de um parafuso. Se a expressão significar (iii) o custo dos fatores locais, o raciocínio acaba sendo idêntico ao da hipótese anterior.

Portanto, estamos diante de uma interpretação na qual uma indústria automobilística que importa uma grande quantidade de um determinado parafuso para a sua produção, seja de uma empresa vinculada, seja de um paraíso fiscal, teria a permissão legal para praticar preços absurdamente superiores ao que praticam empresas independentes. Logicamente, transferindo grandes parcelas de lucros para outras jurisdições. Retornando, então, ao contexto histórico em que foi lançada a disciplina dos preços de transferência no Brasil, é de se perguntar: e onde fica a motivação antielísiva que estava estampada na exposição de motivos que acompanhou a proposta da lei?

<sup>20</sup> Cf. *Preços de transferência no direito brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 229.  
Documento assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 18/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
Impresso em 23/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



É claro que esse é um exemplo extremo e que existem muitas outras circunstâncias que poderiam desestimular um planejamento tributário tão agressivo, como, por exemplo, uma elevada carga tributária sobre a importação. No entanto, ele serve muito bem para ilustrar o descompasso dessa interpretação com a própria essência da lei.

Apesar disso, alguns autores costumam justificar essa interpretação com o argumento de que o legislador teria criado uma finalidade indutora para a norma. Isso porque quanto maior o “valor agregado no País” maior seria a probabilidade de o controle dos preços de transferência não resultar em ajuste para a empresa. Teria-se, assim, um incentivo para a produção nacional.

Sinceramente, penso que não se deva incentivar a produção nacional por intermédio de mecanismos que possibilitem a transferência de lucros para o exterior sem a devida tributação em nosso território. Nem acredito que, se quisesse fazer isso, o legislador iria se valer de uma velada fórmula inserida na legislação que deveria essencialmente cuidar do controle dos preços de transferência.

No outro extremo, vamos agora supor um exemplo em que uma determinada máquina é importada, um trator por exemplo, e sofre um pequeno processo de fabricação em nosso País. Poderíamos, também como exemplo, citar um beneficiamento que torne suas pás mecânicas mais resistentes a um determinado tipo de solo. É certo que houve produção nacional. E, pelo que diz a lei, *a priori*, isto já seria suficiente para se deslocar a margem de lucro para o patamar de sessenta por cento. Sendo assim, qualquer que fosse a aceção utilizada para a expressão “valor agregado no País”, sua expressão monetária seria sempre bem inferior ao preço de venda (do trator). Com isso, a fórmula proposta por essa interpretação tenderia para a própria fórmula do método *resale price* uma vez que o preço de “venda” aproxima-se bastante de um verdadeiro preço de “revenda”. Neste caso, independentemente da amplitude da margem predeterminada, a fórmula teria, sim, uma racionalidade adequada.

### 3ª Fase: Depois da IN/SRF nº 243/02:

Diante desse quadro, parece que a Receita Federal percebeu o problema criado no controle dos preços de transferência (nas situações em que havia maior agregação de valor no País) com a interpretação que ela própria havia dado pelas instruções normativas que se seguiram à edição da Lei nº 9.959/00.

A título de nova regulamentação de toda a matéria dos preços de transferência foi publicada, então, a IN/SRF nº 243/02, revogando a anterior IN/SRF nº 32/01. Com essa iniciativa, a Administração alterou a interpretação que fazia do texto legal sobre o PRL aplicado nas situações em que ocorre produção local ao editar, na nova instrução normativa, os §§ 10 e 11 do artigo 12:

*§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos aplicados à produção.*

*§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

*I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.*

Seguindo estritamente o que está estipulado no texto desta nova instrução normativa, a seguinte fórmula se apresenta:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Venda"} - 0,6 \times (\text{Ci/Ct} \times \text{Preço de "Venda"})$$

**Sendo:**

**Ci = custo do bem importado**

**Ct = custo total do bem produzido**

**Ci/Ct x Preço de Venda = participação do bem importado no preço de venda do bem produzido**

A primeira vista, tal formulação parece em total desacordo com a hipótese de produção local prevista no texto legal. Afinal, o texto da lei não trata de percentual de participação do bem importado. Soa como uma inovação ofensiva à ideia de estrita legalidade corrente no direito tributário pátrio.

Nada obstante, é possível vislumbrar uma outra faceta implícita no texto legal. É o que passo a demonstrar.

Avaliação da legalidade da sistemática contida na IN/SRF nº 243/02:

Já se mencionou que uma possível premissa para a interpretação da falta de clareza do texto introduzido no item “1” da nova alínea “d” do artigo 18, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é a aceitação de que houve um erro gramatical na utilização da preposição “de” juntamente com o artigo “o” antes da expressão “valor agregado”. Pois bem, uma outra possível premissa é a que sustenta que não houve erro gramatical, mas técnica redacional inapropriada. Para melhor esclarecimento, vale a pena reproduzir a íntegra do novo texto do artigo 18, inciso II, depois da alteração introduzida pela Lei nº 9.959/00:

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*
- d) da margem de lucro de:*

- 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;*
- 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.*

A técnica redacional inapropriada, identificada por Victor Polizelli<sup>21</sup>, decorre da percepção de que a expressão “do valor agregado” não se refere à palavra “deduzidos”, presente no mesmo item “1” da alínea “d”, mas sim à palavra “diminuídos”, que consta no *caput* do próprio inciso II. Esta técnica seria justificada pela intenção de se evitar a inserção de uma alínea “e”, pois a exclusão do valor agregado só se aplicaria na hipótese de bens aplicados à produção. Apesar de peculiar, parece fazer sentido. Mas, ainda assim, é forçoso reconhecer que faltou a aposição de uma vírgula antes da expressão “e do valor agregado”.

Assumindo essa premissa para as hipóteses de produção local, uma outra fórmula de apuração do preço parâmetro pode ser identificada:

**Preço Parâmetro = Preço de Revenda – 0,6 x Preço de Revenda – Valor Agregado**

Mas, sendo assim, o que é necessário para que a fórmula da IN/SRF nº 243/02 possa se ajustar a esta fórmula do texto legal segundo a premissa interpretativa da técnica redacional inapropriada? Para responder a isso, há que se ter em mente que a ideia de valor agregado surgiu no texto da lei com a intenção de fazer com que um método criado

<sup>21</sup> Cf. “Parâmetros para a Definição de Valor Agregado e Interpretações Possíveis da Lei nº 9.959/2000 quanto ao Método PRL de Preços de Transferência”. In: *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 2. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p: 227.º 2.200-2 de 24/08/2001

essencialmente para lidar com situações de revenda pudesse ser aplicado em casos que ocorrem produção nacional. Ou seja, o valor agregado é algo que pretendia trazer alguma racionalidade para o método.

Como a lei fala em “revenda” e não faz sentido falar nesse conceito quando o bem importado é inserido na produção, a Administração fez uma nova interpretação do texto legal de modo que a ideia de “revenda” possa ser utilizada quando ocorre a produção nacional. Procurou, então, encontrar no preço de venda do bem produzido qual seria a parcela que poderia ser atribuída ao bem importado. O próprio bom senso sugere que o critério mais lógico para isso seria proporcionalizar o preço de venda do bem produzido segundo a relação estabelecida entre o custo do bem importado e o custo total do bem produzido. No nosso exemplo do parafuso que é importado para entrar na produção de um automóvel, o preço de “revenda” que se considera  $(Ci/Ct \times \text{Preço de Venda})$  é o do parafuso lá dentro do automóvel. E, da mesma maneira, no caso do trator, o preço de “revenda” que se considera é o do trator importado (sem o beneficiamento) dentro do trator já com as pás mecânicas beneficiadas.

E onde entra o tal do valor agregado previsto na lei? Como já foi dito, seu papel é o de trazer alguma racionalidade para o método. Mas, essa racionalidade deve ser atingida com a reconfiguração da noção de “revenda”. Por isso, o conceito de valor agregado mencionado na lei não pode ser estabelecido mediante uma fórmula matemática que tente associá-lo às corriqueiras conceituações econômicas que normalmente são formuladas mediante aglutinações de itens contáveis tais como aquelas três acepções anteriormente sugeridas. Tal conceito deve ser entendido apenas como algo que permite a reconfiguração da noção de “revenda”. Neste sentido, matematicamente, ele pode até ser dispensado uma vez que tenha cumprido sua função. Então, na fórmula acima, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Note-se que com essa concepção de valor agregado a sistemática contida na interpretação administrativa fica condizente com o texto legal mesmo na premissa de que teria havido apenas um erro gramatical. É que nesse caso o texto legal teria a seguinte formulação:

$$\text{Preço Parâmetro} = \text{Preço de Revenda} - 0,6 \times (\text{Preço de Revenda} - \text{Valor Agregado})$$

Logo, aqui também, se for substituído o preço de “revenda” pela aludida proporcionalização, o valor agregado deverá ser zerado para que se chegue à fórmula da IN/SRF nº 243/02.

Cumpra ressaltar que isso não se trata de uma panaceia inventada para atestar a legalidade da Instrução Normativa. Pelo contrário, busca-se fazer a interpretação mais consentânea com a teleologia da lei. A ideia de valor agregado é um conceito aberto que exige construção jurisprudencial para o seu fechamento. E a lei nada disse acerca da medida desse valor. Nada impede que outra acepção possa ser levantada com base numa interpretação que traga alguma racionalidade para um método que, enfatize-se mais uma vez, **não foi desenvolvido para lidar com situações nas quais a parte controlada (que pode assumir as características de uma indústria) realiza funções, emprega ativos e assume riscos muito mais elevados do que numa empresa tipicamente revendedora.**

Como se relatou, antes da alteração da lei, o que vigia, pelo menos no sentido que a Administração pretendeu interpretar, era a possibilidade restrita de aplicação do método PRL aos casos de bens, serviços ou direitos exclusivamente revendidos, ou seja, sem produção local. Era a ideia da revenda associada ao comércio. Afinal, na própria denominação do método estava implícita esta noção. Nada obstante, quando foi aberta a hipótese de utilização do método para os casos de produção local, a ideia de que o componente importado participa do produto final e, neste sentido, será (re)vendido permanece. Então, para que o método possa continuar refletindo essa ideia é necessário isolar esse componente de tudo mais que possa aparecer no produto final.

O que não se pode é querer que a racionalidade de um método que foi idealizado para situações de “revenda” seja completamente distorcida pela interpretação equivocadamente instituída na segunda fase do processo histórico acima mencionado. Afinal, aquelas primeiras instruções normativas estavam completamente dissociadas da racionalidade do método inspirador, por substituírem, sem os devidos cuidados, o termo “revenda” contido na lei pela expressão “venda do bem produzido”, bem como corromperem o próprio sentido da lei, como o exemplo do parafuso importado para a produção do automóvel pôde bem demonstrar.

Admitir tal interpretação, quando combinada com a liberdade de escolha do método inadequadamente inserida em nossa legislação, seria abrir as portas (com a chancela legal) para o próprio planejamento fiscal que o controle dos preços de transferência (medida antielisiva de caráter específico) pretende evitar.

Alguém poderia objetar que, sem embargo da maior racionalidade, houve exagero na dimensão da margem predeterminada (60%), o que ficaria mais evidenciado nas situações extremas em que há pouca produção nacional, como no exemplo do trator, e quando não há viabilidade para a escolha de outro método. Afinal de contas, a racionalidade impõe que o preço de “revenda” previsto na lei seja obtido mediante proporcionalização no preço de venda do bem produzido. Nada obstante, isso não seria um problema de legalidade, mas, talvez, de falta de proporcionalidade do legislador na predeterminação da margem. E, como se sabe, estaríamos no campo da investigação da constitucionalidade da lei. Fora, portanto, do âmbito de atuação deste Colegiado.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros com a edição da Lei nº 12.715/12.

### Conclusão:

Diante dessa abordagem interpretativa que fundamenta sua convicção nos contextos histórico e teleológico do Método PRL, impõe-se constatar que os enfoques adotados pelo ilustre Relator, bem como por diversos dos autores citados, adotam pressupostos completamente distintos.

É que eles não discutem a impropriedade de se admitir a ideia de “revenda” num método cuja racionalidade foi essencialmente destinada para situações em que a parte controlada realiza funções, emprega ativos e assume riscos normalmente encontrados em

empresas tipicamente revendedoras. Por isso, também não percebem a sutileza da conceituação do valor agregado apenas como algo que pode atenuar essa adversidade pela reconfiguração da noção de “revenda” e acabam por apegar-se a exemplos numéricos para tentar refutar uma ou outra faceta interpretativa. Ou, como já vi em outras decisões e trabalhos doutrinários, desenvolvem análises que privilegiam complexas explicações matemáticas das fórmulas depreendidas do texto legal e da regulamentação administrativa.

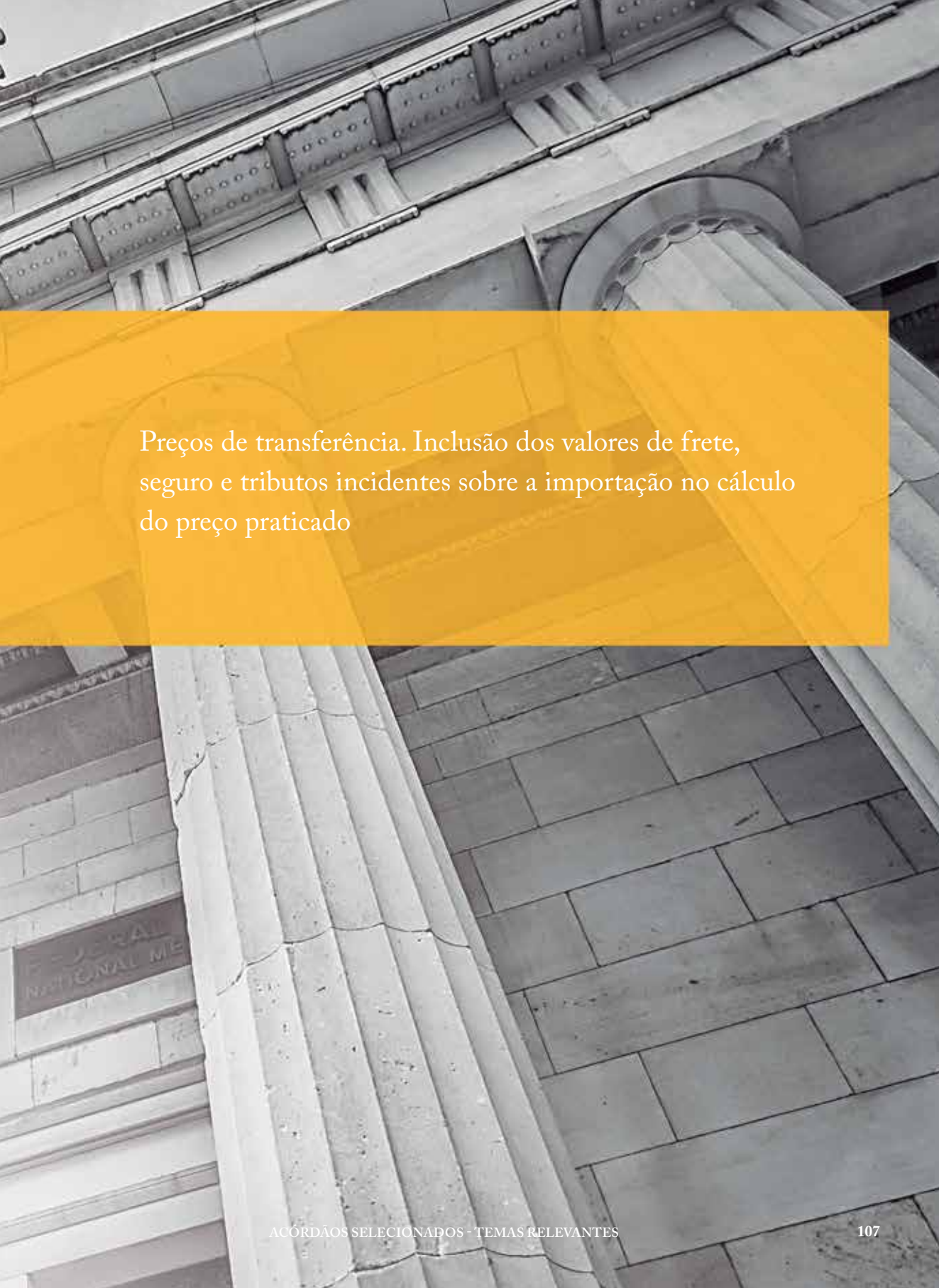
Com a devida vênia, respeito todas essas opiniões, porém, entendo que pecam por não enfrentar a questão central que toca o tema.

Assim, é por tais fundamentos que afasto a alegação de ilegalidade da metodologia de cálculo do PRL60 prevista na IN/SRF nº 243/02.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Conselheiro





Preços de transferência. Inclusão dos valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação no cálculo do preço praticado







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

**Processo nº** 10830.720600/2010-59  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-002.424 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2016  
**Matéria** IRPJ - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA  
**Recorrente** ROBERT BOSH LIMITADA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido. Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando-se a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 9.430 DE 1996. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. INCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. Analisando-se o método do PRL, a comparabilidade entre preços praticado e parâmetro, sob a ótica do § 6º do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, opera-se segundo mecanismo no qual se incluem na apuração de ambos os preços os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. LEI 12.715, DE 2012. MECANISMO DE COMPARABILIDADE. PREÇOS PRATICADO E PARÂMETRO. EXCLUSÃO. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Com a Lei nº 12.715, de 2012 (conversão da MP nº 563, de 2012) o mecanismo de comparabilidade passou por alteração em relação à Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de se excluir da apuração dos preços praticado e

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.718

parâmetro os valores de frete, seguros (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos incidentes na importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito: i) com relação à matéria ilegalidade da IN 243, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Nathalia Correia Pompeu, que lhe deram provimento nesta parte; ii) em relação à inclusão de frete, seguro e tributos, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Nathalia Correia Pompeu, que lhe deram provimento neste tema. Acompanhou o relator, pelas conclusões, o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente em exercício). Declarou-se impedido o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio). Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e Nathália Correia Pompeu.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por ROBERT BOSCH LTDA. (e-fls. 53371 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.161 (e-fls. 53299/53353), pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 05/03/2015, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

## Resumo das matérias

A autuação fiscal tratou de verificar os cálculos efetuados pelo Contribuinte, no ano-calendário de 2005, de preços de transferência, conforme previsto nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, com a alteração da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000 e pela IN SRF

nº 243, 2002. A Fiscalização efetuou ajustes na apuração relativa a operações de importação realizada pelos métodos PIC, PRL e CPL. Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela primeira instância (DRJ).

Foi interposto pela contribuinte recurso voluntário, no qual dado provimento parcial ao recurso voluntário da Contribuinte, no sentido de manter o lançamento fiscal e reconhecer na integralidade o valor informado pela Contribuinte na DIPJ a título de ajuste relativo a preços de transferência, alterando-se o valor a se compensado da base de cálculo apurada pela autoridade autuante, de R\$798.009,91 para R\$1.954.497,04.

A Contribuinte interpôs recurso especial e a PGFN apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade, para dar seguimento às matérias: (1) ilegalidade da IN SRF 243, de 2002; (2) indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

#### **Da Fase Contenciosa**

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 43909 e segs), que foi julgada **improcedente** pela 5ª Turma da DRJ/São Paulo I, nos termos do Acórdão nº 16-34.062 (e-fls. 53005/53045), conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2005*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇOS PRATICADOS. FRETE, SEGURO E TRIBUTOS.*

*Na apuração dos preços praticados segundo o método PRL (Preço de Revenda menos Lucro), deve-se incluir o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, e os tributos incidentes na importação.*

*MÉTODO PRL60. ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA.*

*Não compete à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.*

*MÉTODO PRL. REVENDA E PRODUÇÃO. PREÇO PARÂMETRO. MÉDIA PONDERADA.*

*Nos casos em que os insumos importados de pessoas vinculadas são em parte revendidos e em parte aplicados no processo produtivo, ao se eleger o PRL como método de apuração, o preço parâmetro será o preço médio ponderado resultante da aplicação do método PRL, com margem de 20%, na hipótese de revenda, e do método PRL, com margem de 60%, na hipótese dos insumos aplicados na produção.*

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.720

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OPÇÃO PELO MÉTODO.**

*Após o início do procedimento fiscal, não cabe mais ao contribuinte alterar o método utilizado na DIPJ para determinação dos ajustes decorrentes da legislação dos preços de transferência.*

**MÉTODO CPL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DESQUALIFICAÇÃO.**

*Correta a desqualificação do método CPL quando o contribuinte não logra comprovar o custo médio de produção do produto, maculando toda a apuração do correspondente preço parâmetro.*

**AJUSTES DA DIPJ. APURAÇÃO PRODUTO A PRODUTO.**

*Os ajustes de preços de transferência devem ser apurados produto a produto, de modo que dos ajustes recalculados pela fiscalização devem ser deduzidos apenas os ajustes da DIPJ relativos a esses itens e não a totalidade constante da DIPJ apurando-se eventual diferença tributável, relativa a apenas esses itens. Eventual ajuste a maior na DIPJ de um determinado produto não pode ser utilizado para compensar ajustes a menor calculados pela fiscalização relativos a outros produtos.*

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

*O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 53049 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 05/03/2015. Decidiu o Acórdão nº 1201-001.161 (e-fls. 53299/53353) dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer na integralidade o valor informado pela Contribuinte na DIPJ a título de ajuste relativo a preços de transferência, alterando-se o valor a se compensado da base de cálculo apurada pela autoridade autuante, de R\$798.009,91 para R\$1.954.497,04, conforme ementa a seguir.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Ano-calendário: 2005*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.**

*Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.201-2 de 24/08/2011.  
Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.**

*Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. DEFINITIVIDADE DO MÉTODO EMPREGADO DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO.**

*Havendo o sujeito passivo deixado de apresentar à fiscalização os documentos que serviram de base ao cálculo do preço parâmetro, poderá a autoridade tributária desqualificar o método eleito pela empresa e calcular o preço parâmetro de acordo com outro método em relação ao qual possuía as informações necessárias para tanto. Realizado assim o lançamento, é incabível que o sujeito passivo pretenda, na fase litigiosa do procedimento, seja recalculado IRPJ e a CSLL segundo o método por ele originalmente eleito, ainda que venha a juntar os documentos cuja falta de apresentação à fiscalização deu origem a desqualificação do método.*

**PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES INFORMADOS NA DIPJ. APROVEITAMENTO.**

*Havendo o sujeito passivo informado em sua DIPJ ajustes relativos a preços de transferência na aquisição de produtos junto a pessoa vinculada residente no exterior, tais ajustes devem ser levados em consideração pela autoridade tributária ao promover o lançamento de ofício.*

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 53371 e segs.), protestando sobre (1) a ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002; (2) a indevida inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 53682/53688 deu seguimento ao recurso.

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º **9101-002.424**

CSRF-T1  
Fl. 53.722

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 53690/53707), no qual discorre que (1) a sistemática do PRL 60 definida pela IN SRF nº 243/02 concretiza devidamente o objetivo do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, (2) é acertada a inclusão dos valores de frete, seguros e tributos incidentes sobre a importação no preço praticado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 53682/53688, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, **para conhecer o recurso da Contribuinte.**

Foram devolvidas para apreciação as matérias (1) ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002; (2) a indevida inclusão do frete, seguro e imposto de importação no preço praticado.

#### I. IN SRF nº 243, de 2002 x Art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996

Sobre a legalidade de IN SRF nº 243, de 2002, em face do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, trata-se de assunto já bastante debatido, sendo objeto de profundas análises pela jurisprudência e pela doutrina.

A normatização dos preços de transferência no Brasil insere-se no contexto do fenômeno da globalização, em que a competição se desenvolve em escala global, e por consequência as empresas vem empreendendo esforços no sentido de reduzir a tributação das operações internacionais. Nesse contexto, vem sendo desenvolvidos mecanismos de planejamento, nem sempre adequados, dentre os quais o conhecido como *transfer pricing*, no qual são realizadas operações de compra e venda entre empresas vinculadas com sítio em países diferentes, no qual as fiscalizações tributárias tem verificado, em determinadas ocasiões, a utilização de preços artificiais, de modo a deslocar a tributação para países com carga tributária menor.

Para monitorar tal sistemática, controles tem sido desenvolvidos pelos países, no sentido de comparar as operações transnacionais entre empresas e suas vinculadas, com operações no qual as mesmas empresas transacionam com outras sem qualquer espécie de vínculo. Verifica-se, assim, se o preço praticado nas operações entre a empresa e suas

<sup>1</sup> 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;

vinculadas tem similitude com o preço de mercado negociado entre empresas independentes, adotando-se o princípio do *arm's length*.

Não por acaso, a OCDE (Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico) editou convenção-modelo sobre os preços de transferência, no sentido de que, uma vez não observado o preço *arm's length* nas transações entre empresas vinculadas em diferentes países, tem o Fisco a prerrogativa de tributar o lucro que teria sido obtido pela empresa em condições regulares de negociação, a preço de mercado.

O assunto também foi tratado pela Organização das Nações Unidas, no Conselho Econômico e Social, resultando na elaboração do UN Practical Manual for Developing Countries<sup>2</sup>.

No Brasil, a matéria referente aos preços de transferência foi introduzida pelo legislador por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 1996, dispondo sobre operações relativas à importação e exportação de bens, serviços e direitos.

Certamente que o legislador brasileiro, ao positivar a matéria, levou em consideração a realidade e as particularidades do país, mas não se pode deixar de verificar a adoção das diretrizes das organizações internacionais, principalmente sob a égide do princípio do *arm's length*.

E, delimitando a discussão do presente voto às operações de importação, tratadas no caso concreto, observa-se que foram adotados pelo legislador brasileiro os métodos PIC (Preços Independentes Comparados), PRL (Preço de Revenda Menos Lucro) e CPL (Custo de Produção mais Lucro), inspirados, respectivamente, nos métodos internacionais Comparable Uncontrolled Price (CUP), Resale Price Method e o Cost Plus Method.

Especificamente em relação ao método PRL, vale transcrever a redação em vigor à época dos fatos objeto da autuação:

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

(...)

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*

- a) dos descontos incondicionais concedidos;*
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;*
- c) das comissões e corretagens pagas;*



Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.724

d) da margem de lucro de: (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção; (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses. (Redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000)

Foram empreendidas grandes discussões em torno dos limites que a administração tributária teria que obedecer para encontrar um modelo matemático compatível com as diretrizes estabelecidas pela lei.

E de fato, em razão da complexidade da matéria, foram editados vários atos administrativos, buscando encontrar um modelo adequado para a devida apuração do preço parâmetro.

Debates intensos se sucederam analisando se os atos administrativos, editados com base no art. 100, inciso I do CTN<sup>3</sup>, extrapolaram os limites da lei.

Assunto tratado pela jurisprudência e doutrina, pelo vênua para transcrever as valiosas lições de Luís Eduardo Schoueri<sup>4</sup>:

*3.11 Em certas circunstâncias, a regulamentação dos preços de transferência pode, sim, exigir a edição de ato administrativo para que se torne viável sua aplicação.*

(...)

*3.12.2 Com efeito, a mera leitura dos dispositivos que tratam dos preços de transferência na Lei nº 9.430/96 revela que sua disciplina foi bastante enxuta. O legislador limitou-se a definir os métodos aplicáveis e as consequências de os preços praticados superarem os limites legais.*

(...)

*3.12.2.2 Obviamente, se a Instrução Normativa extrapolar a lei, será esta, e nunca aquela, que prevalecerá. Mas como saber se a Instrução Normativa ultrapassou a lei?*

*3.12.3 Surge, aqui, a importância do princípio do arm's length. Como já ficou esclarecido, é este princípio o bastião de constitucionalidade da Lei nº 9.430/96<sup>5</sup>. Os ajustes impostos por esta lei se consideram constitucionais porque concretizam aquela princípio.*

<sup>3</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (...)

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro - 3. ed. rev. a atual. São Paulo: Dialética, 2013, p. 57-59

<sup>5</sup> Cf. Ricardo Lobo Torres, "O Princípio Arm's Length, os Preços de Transferência e a Teoria de Interpretação do Direito Tributário", Revista Dialética de Direito Tributário nº 48, setembro de 1999, pp. 122-135 (123)

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digi

talmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.12.4 Nesse passo, surge a seguinte regra: a regulamentação da Lei nº 9.430/96 estará conforma a própria lei se estiver concretizando o princípio *arm's length*.

3.12.5 Quando, por outro lado, a regulamentação da Lei nº 9.430/96 emprestar-lhe interpretação que se afaste do referido princípio, então há que se investigar a existência de outro princípio que justifique tal construção normativa. O desvio poderá indicar a concretização de outro valor constitucional, igualmente prestigiado pelo Ordenamento. Tal será o caso, por exemplo, quando a norma, desviando-se do princípio *arm's length*, tiver sua justificativa em sua função indutora, ao buscar fomentar o desenvolvimento da economia nacional.

3.12.6 Não se encontrando a norma assim construída apoiada nem no princípio *arm's length* nem em outro fundamento constitucional, então tal interpretação será repudiada, denunciando-se a ilegalidade da Instrução Normativa. Exemplos de tal afastamento não faltam. (grifei)

Não obstante o autor, no decorrer de sua obra, entender pela ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, entendo que a premissa colocada, no sentido de se verificar se o ato normativo concretizou o princípio do *arm's length*, mostra-se como uma referência a ser prestigiada.

A redação do artigo em debate foi construída de maneira a amparar diferentes modelos matemáticos, desde que estejam em consonância com o princípio *arm's length*.

E é precisamente o que se verifica no decorrer das instruções normativas editadas visando regulamentar o previsto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996. De fato, optou o legislador, ao positivar a matéria, dispor sobre diretriz a ser seguida pelo método, e não adentrar na fórmula matemática, que, por consequência, foi tarefa delegada a tarefa para o ato administrativo complementar.

Natural, portanto, movimento no sentido de se buscar um modelo matemático adequado à realidade e ao espírito da norma. Tanto que a lei primeiro foi regulamentada pela IN SRF nº 113, de 2000, depois pela IN SRF nº 32, de 2001, e, sem seguida, pela IN SRF nº 243, de 2002.

Discussões foram empreendidas no sentido de compreender com quem a expressão *do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção* estaria fazendo referência, se à redação dada pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996 (1) do *caput* do inciso II, *PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:*, ou (2) da alínea "d", "1", *sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*.

No primeiro caso, discorreu-se que se trataria de erro técnica legislativa inapropriada, ou seja, a expressão *do valor agregado* estaria correta, mas deveria estar inserida como uma nova alínea. Na segunda situação, falou-se em erro gramatical, no sentido de que

Processo n° 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.° 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.726

não se quis dizer *do valor agregado*, e sim *o valor agregado*, que estaria concordando com a expressão *deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e (...)*<sup>6</sup>.

Aplicando-se as orientações do modelo matemático proposto pela IN SRF n° 32, de 2001, quaisquer das interpretações conduziram a uma distorção na apuração do preço parâmetro, principalmente em razão do tratamento conferido ao valor agregado, considerado de maneira isolada, completamente desconectado do processo produtivo.

Admitindo-se a técnica legislativa inapropriada, a fórmula teria os seguintes contornos:

$$PP = PL - 0,6xPL - VA$$

Desenvolvendo a equação, ter-se-ia:

$$PP = 0,4xPL - VA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Percebe-se PP e VA na condição de grandezas inversamente proporcionais. Com um VA elevado, o preço parâmetro poderia atingir um valor negativo. Ao ser tratado de maneira isolada, descontextualizada do processo produtivo, conferiu-se ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Ou seja, o modelo matemático não se prestaria a refletir a realidade da situação em análise.

Por outro lado, admitindo-se um erro gramatical, ter-se-ia a fórmula:

$$PP = PL - 0,6x(PL - VA)$$

Desenvolvendo a equação:

$$PP = 0,4xPL + 0,6xVA$$

onde PP: preço parâmetro, PL: preço líquido de revenda, VA: valor agregado no país.

Neste caso a distorção seria tão evidente quanto a anterior, mas para um outro extremo. O PP e o VA estariam na condição de grandezas diretamente proporcionais. Da mesma maneira que na equação anterior, foi conferido ao valor agregado um peso desproporcional na equação. Percebe-se que, agregando-se valor ao produto produzido no país, eventual distorção no preço do produto importado seria completamente neutralizada. O resultado implicaria em ausência de ajuste do preço do preço parâmetro mesmo diante da manipulação dos preços de produtos importados, quando o valor agregado respondesse por uma proporção significativa do produto.

Várias demonstrações foram elaboradas, visando credenciar ou descredenciar a validade das fórmulas diante de vários casos concretos. Fato é que, com a IN SRF n° 243, de 2002, a nova fórmula desenhada mostrou-se, indiscutivelmente, mais adequada e apta a refletir

Documento assinado por GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Preços de Transferência: uma avaliação da sistemática do método PRL. In: Tributos e Preços de Transferência, 3º vol. São Paulo: Dialética, 2009. p. 170-195. Autenticado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com maior realidade a metodologia do PRL, levando em consideração que a diminuição do valor agregado, a ser aplicada sobre o preço de revenda do bem ou direito, dar-se-á de maneira proporcional, na medida da participação do custo do bem importado em relação ao preço do custo total do bem.

Define com clareza que o valor agregado é parte da composição do custo total do bem, e não uma grandeza isolada, como na equação da IN SRF nº 32, de 2001. Não poderia ser diferente. O custo total é resultado da soma do custo do bem importado e do valor agregado no país. O valor agregado integra o custo, vez que agrega ao produto uma qualidade, um diferencial, que, por consequência, irá compor o custo total<sup>7</sup>. Assim, construiu-se a fórmula no sentido de encontrar a proporção do custo do bem importado em relação ao custo total, dividindo-se o custo do bem importado pela soma do custo bem importado e o valor agregado: (custo do bem importado) / (custo do bem importado + valor agregado). A proporção encontrada foi aplicada para o cômputo do preço de transferência.

Vale transcrever o § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002:

*§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:*

*I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;*

*II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;*

*III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;*

*IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;*

*V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (grifei)*

O modelo matemático proposto pode ser apresentado na seguinte equação:

$$PP = PLxPPart - 0,6xPLxPPart$$

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

Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

7 Ver Acórdão nº 9101-002.175 (p. 22), do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Considerando  $PL \times PPart = PBProd$ , então a fórmula seria:

$$PP = PBProd - 0,6 \times PBProd, \text{ ou } PP = 0,4 \times PBProd$$

onde PP: preço parâmetro; PL: preço líquido de venda, PPart: percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido e PBProd: participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido.

Destrinchando os elementos da equação, o PL (preço líquido de venda) é definido nos seguintes termos:

$$PL = \text{média aritmética ponderada de } PV - D - I - C$$

onde PV: preços de venda do bem produzido, D: descontos incondicionais concedidos, I: impostos e contribuições sobre as vendas, C: comissões e corretagens pagas, e N: quantidade de produtos importados

Por sua vez, o PPart (percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido), é definido por:

$$PPart = \frac{CII}{CTBP}$$

ou, ainda, por:

$$PPart = \frac{CII}{CII + \text{valor agregado}}$$

onde CII: custo do valor do bem, serviço ou direito importado e CTBP: o custo total do bem produzido, resultado da soma entre o CII e o valor agregado.

A diminuição do valor agregado, pretendida pela lei, foi modelada na equação pela introdução do valor agregado no denominador da divisão. Quanto maior a participação no valor agregado, obviamente, menor a participação do preço do produto importado na composição do custo total e, por isso, menor a sua colaboração na composição do preço de transferência.

Observa-se que, numa situação limite, se não houvesse valor agregado (que receberia o valor zero), o percentual de participação do produto importado seria CII dividido por CII, resultando em 1, ou seja, 100%. Registre-se que se trata de situação hipotética, que se presta a mostrar a validade do modelo proposto, isso porque a legislação trata da situação em que não há agregação de valor no art. 18, inciso II, alínea "d", item 2 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retomando à equação, de acordo com a definição da instrução normativa, a PBProd (participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido) é assim definida:

$$\text{PBProd} = (\text{média aritmética ponderada de PV - D - I - C}) \times \frac{\text{CII}}{\text{CTBP}}$$

Enfim, o Preço Parâmetro, definido no inciso V, § 11, do art. 12, da IN SRF nº 243, de 2002, é a diferença entre a PBProd e o percentual de margem de lucro aplicado sobre o PBProd.

Ou seja: **PP = PBProd - margem de lucro x PBProd**

Desenvolvendo a fórmula, tem-se:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - \text{margem de lucro})$$

Observa-se que o **PBProd é o preço de revenda do produto importado**, calculado a partir de sua participação no preço de revenda do produto produzido que teve agregação de valor no país.

E, aplicando-se o percentual de presunção de margem de lucro de 60%:

$$\text{PP} = \text{PBProd} \times (1 - 0,6)$$

$$\text{PP} = 0,4 \times \text{PBProd}$$

No mencionado UN Practical Manual for Developing Countries<sup>8</sup>, ao discorrer sobre o Resale Price Method (que se trata do PRL), a fórmula empregada é a mesma.

Vale transcrever o item 6.2.6.3 do documento:

*6.2.6.3. . Consequently, under the RPM the starting point of the analysis for using the method is the sales company. Under this method the transfer price for the sale of products between the sales company (i.e. Associated Enterprise 2) and a related company (i.e. Associated Enterprise 1) can be described in the following formula:*

*TP = RSP x (1 - GPM), where:*

*TP = the Transfer Price of a product sold between a sales company and a related company;*

*RSP = the Resale Price at which a product is sold by a sales company to unrelated customers; and*

*GPM = the Gross Profit Margin that a specific sales company should earn, defined as the ratio of gross profit to net sales. Gross profit is defined as Net Sales minus Cost of Goods Sold.*

Na equação **TP = RSP x (1 - GPM)**, TP é o preço praticado, RSP é o preço de revenda do produto importado, e o GPM o percentual de presunção de lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.730

Vale transcrever, novamente, a fórmula empregada pela IN SRF nº 243, de 2002: **PP = PBProd x (1 - margem de lucro)**, onde PP é o preço praticado, PBProd é o preço de revenda do insumo importado levando-se em consideração sua participação no preço de revenda total do produto, e a margem de lucro é o percentual de presunção do lucro aplicado sobre o preço de revenda.

Aplicando-se nas fórmulas o percentual de presunção de lucro de 60%, temos:

UN Practical Manual for Developing Countries	IN SRF 243, de 2002
<p><b>TP = RSP x (1 - 0,6)</b></p> <p><b>TP = 0,4 x RSP,</b></p> <p>onde RSP é o preço de revenda do produto importado e o TP é o preço de transferência.</p>	<p><b>PP = PBProd x (1 - 0,6)</b></p> <p><b>PP = 0,4 x PBProd,</b></p> <p>onde PBProd é o preço de revenda do produto importado e PP é o preço de transferência.</p>

Percebe-se que o modelo matemático adotado pela IN SRF nº 243, de 2002, guarda consonância com os padrões internacionais, e não foge das diretrizes estabelecidas pelo art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

Na realidade, a normatização empreendida pela instrução normativa foi uma **evolução** do modelo matemático perseguido pela lei. Primeiro, porque considerou, acertadamente, que a apuração do custo total do produto revendido consiste na soma do preço produto importado e mais o valor agregado no país, tornado possível calcular a efetiva participação do preço do produto importado na composição do custo total do produto revendido, base sobre a qual se aplica o preço de revenda e a margem de lucro presumida. Segundo, trata-se de modelo em harmonia com as diretrizes internacionais, estabelecidas com sob a égide do princípio do *arm's length*.

Tampouco há que se falar que os preços de transferência, no Brasil, tiveram como outro objetivo, além do princípio do *arm's length*, ser instrumento de fomento à indústria nacional, razão pela qual se poderia recepcionar entendimento de que teria havido o erro gramatical na redação da lei, o que conduziria o preço parâmetro à fórmula "PP = PL - 0,6x(PL - VA)".

A exposição de motivos da Lei nº 9.430, de 1996, ao discorrer sobre os artigos 18 a 24, esclarece que a norma é instrumento de combate à elisão internacional:

*As normas contidas nos artigos 18 a 24 representam significativo avanço da legislação nacional face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras adotadas da OCDE. São propostas normas que possibilitem o controle dos denominados "Preços de*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343-2006 e a Resolução nº 274/06-2006 do Conselho Superior do CARF. Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Transferência”, de forma a evitar a prática, lesiva aos interesses nacionais, de transferências de recursos para o Exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no Exterior. De qualquer maneira, há que se considerar que o modelo preconizado pela OCDE trata de diretrizes, sem o condão de retirar a autonomia que cada país tem para dispor sobre a matéria em seu ordenamento jurídico. (grifei)*

Trata-se de norma com objetivo primordial de corrigir distorções entre o preço praticado nas operações de uma empresa e suas vinculadas, adotando-se como parâmetro o preço de mercado negociado entre empresas independentes, em referência clara ao princípio do *arm's length*.

Não há, portanto, que se falar em ilegalidade da IN SRF nº 243, de 2002, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996.

A jurisprudência vem ratificando tal entendimento. Recentemente, na sessão de janeiro de 2016, o presente Colegiado julgou, por maioria de votos, pela legalidade da IN SRF nº 243, de 2002, tendo o Acórdão nº 9101-002.175 apresentado a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. AJUSTE, IN/SRF 243/2002. ILEGALIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Descabe a argüição de ilegalidade na IN SRF nº 243/2002 cuja metodologia busca proporcionalizar o preço parâmetro ao bem importado aplicado na produção. Assim, a margem de lucro não é calculada sobre a diferença entre o preço líquido de venda do produto final e o valor agregado no País, mas sobre a participação do insumo importado no preço de venda do produto final, o que viabiliza a apuração do preço parâmetro do bem importado com maior exatidão, em consonância ao objetivo do método PRL 60 e à finalidade do controle dos preços de transferência.*

O voto faz referência a jurisprudência judicial, como, por exemplo, da Terceira Turma Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que decidiu rever seu entendimento anterior e decidir pela legalidade da sistemática do PRL 60 estabelecida na IN SRF nº 243/2002, por unanimidade de votos, no julgamento do processo nº 2003.61.00.017381-4/SP:

*APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. MÉTODO DE PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. LEI Nº 9.430/96. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 243/02. APLICABILIDADE.*

*1. Caso em que a impetrante pretende apurar o Método de Preço de Revenda menos Lucro - PRL, estabelecido na Lei n.º 9.430/96, sem se submeter às disposições da IN/SRF n.º 243/02.*



Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.732

2. *Em que pese sejam menos vantajosos para a impetrante, os critérios da Instrução Normativa n. 243/2002 para aplicação do método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) não subvertem os paradigmas do art. 18 da Lei n. 9.430/1996.*

3. *Ao considerar o percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido, a IN 243/2002 nada mais está fazendo do que levar em conta o efetivo custo daqueles bens, serviços e direitos na produção do bem, que justificariam a dedução para fins de recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

4. *Apelação improvida.*

*(Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 18/2/2011. A Terceira Turma rejeitou os embargos opostos contra o acórdão, e manteve a orientação pela legalidade da IN nº 243/2002, em 5/5/2011.)*

Vale também transcrever ementa de decisão do processo nº 2003.61.00.006125-8/SP, da Sexta Turma do TRF3:

*TRIBUTÁRIO - TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS ENTRE PESSOAS VINCULADAS - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO PRL- 60 - APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - EXERCÍCIO DE 2002 - LEIS N.ºS. 9.430/96 E 9.959/00 E INSTRUÇÕES NORMATIVAS/SRF N.ºS. 32/2001 E 243/2002 - PREÇO PARÂMETRO - MARGEM DE LUCRO - VALOR AGREGADO - LEGALIDADE - INOCORRÊNCIA DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS -*

*DEPÓSITOS JUDICIAIS.*

1. *Constitui o preço de transferência o controle, pela autoridade fiscal, do preço praticado nas operações comerciais ou financeiras realizadas entre pessoas jurídicas vinculadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, com vista a afastar a indevida manipulação dos preços praticados pelas empresas com o objetivo de diminuir sua carga tributária.*

2. *A apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL, segundo o Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL, era disciplinada pelo art. 18, II e suas alíneas, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/00 e regulamentada pela IN/SRF nº 32/2001, sistemática pretendida pela contribuinte para o ajuste de suas contas, no exercício de 2002, afastando-se os critérios previstos pela IN/SRF nº 243/2002.*

3. *Contudo, ante à imprecisão metodológica de que padecia a IN/SRF nº 32/2001, ao dispor sobre o art. 18, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.959/00, a qual não espelhava com fidelidade a exegese do preceito legal por ela regulamentado, baixou a Secretaria da Receita Federal a IN/SRF nº 243/2002, com a finalidade de refletir a mens legis da*

*regra-matriz, voltada para coibir a evasão fiscal nas transações comerciais com empresas vinculadas sediadas no exterior, envolvendo a aquisição de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.*

*4. Destarte, a IN/SRF nº 243/2002, sem romper os contornos da regra-matriz, estabeleceu critérios e mecanismos que mais fielmente vieram traduzir o dizer da lei regulamentada. Deixou de referir-se ao preço líquido de venda, optando por utilizar o preço parâmetro daqueles bens, serviços ou direitos importados da coligada sediada no exterior, na composição do preço do bem aqui produzido. Tal sistemática passou a considerar a participação percentual do bem importado na composição inicial do custo do produto acabado. Quanto à margem de lucro, estabeleceu dever ser apurada com a aplicação do percentual de 60% sobre a participação dos bens importados no preço de venda do bem produzido, a ser utilizada na apuração do preço parâmetro. Assim, enquanto a IN/SRF nº 32/2001 considerava o preço líquido de venda do bem produzido, a IN/SRF nº 243/2002, considera o preço parâmetro, apurado segundo a metodologia prevista no seu art. 12, §§ 10, e 11 e seus incisos, consubstanciado na diferença entre o valor da participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido, e a margem de lucro de sessenta por cento.*

*5. O aperfeiçoamento fez-se necessário porque o preço final do produto aqui industrializado não se compõe somente da soma do preço individuado de cada bem, serviço ou direito importado. À parcela atinente ao lucro empresarial, são acrescidos, entre outros, os custos de produção, da mão de obra empregada no processo produtivo, os tributos, tudo passando a compor o valor agregado, o qual, juntamente com a margem de lucro de sessenta por cento, mandou a lei expungir. Daí, a necessidade da efetiva apuração do custo desses bens, serviços ou direitos importados da empresa vinculada, pena de a distorção, consubstanciada no aumento abusivo dos custos de produção, com a consequente redução artificial do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL a patamares inferiores aos que efetivamente seriam apurados, redundar em evasão fiscal.*

*6. Assim, contrariamente ao defendido pela contribuinte, a IN/SRF nº 243/2002, cuidou de aperfeiçoar os procedimentos para dar operacionalidade aos comandos emergentes da regra-matriz, com o fito de determinar-se, com maior exatidão, o preço parâmetro, pelo método PRL-60, na hipótese da importação de bens, serviços ou direitos de coligada sediada no exterior, destinados à produção e, a partir daí, comparando-se o com preços de produtos idênticos ou similares praticados no mercado por empresas independentes (princípio arm's length), apurar-se o lucro real e as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*7. Em que pese a incipiente jurisprudência nos Tribunais pátrios sobre a matéria, ainda relativamente recente em nosso meio,*

*tem-na decidido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -*

*CARF, do Ministério da Fazenda, não avistando o Colegiado em seus julgados administrativos qualquer eiva na IN/SRF nº 243/2002. Confira-se a respeito o Recurso Voluntário nº 153.600 - processo nº 16327.000590/2004-60, julgado na sessão de 17/10/2007, pela 5ª Turma/DRJ em São Paulo, relator o conselheiro José Clovis Alves. No mesmo sentido, decidiu a r. Terceira Turma desta Corte Regional, no julgamento da apelação cível nº 0017381-30.2003.4.03.6100/SP, Relator o e. Juiz Federal Convocado RUBENS CALLIXTO.*

*8. Outrossim, impõe-se destacar não ter a IN/SRF nº 243/2002, criado, instituído ou aumentado os tributos, apenas aperfeiçoou a sistemática de apuração do lucro real e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo Método PRL-60, nas transações comerciais efetuadas entre a contribuinte e sua coligada sediada no exterior, reproduzindo com maior exatidão, o alcance previsto pelo legislador, ao editar a Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 9.959/2000, visando coibir a elisão fiscal. [...] (Divulgado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, em 1/9/2011. Grifos nossos)*

Portanto, não há que se falar em ilegalidade na IN SRF nº 243/2002, cujo modelo matemático é uma evolução das instruções normativas anteriores. A metodologia leva em conta a participação do valor agregado no custo total do produto revendido.

Adotando-se a proporção do bem importado no custo total, e aplicando a margem de lucro presumida pela legislação para a definição do preço de revenda, encontra-se um valor do preço parâmetro compatível com a finalidade do método PRL 60 e dos preços de transferência.

Quanto ao argumento de que a Lei nº 12.715, de 2012 (convertida pela MP nº 563, de 2012), ao reproduzir dispositivos da IN SRF nº 243, de 2002 confirmaria a ilegalidade da instrução normativa, não resiste a uma análise mais precisa da exposição de motivos da medida provisória:

*62. Entre essas alterações, merecem destaque as seguintes:*

*a) substituição dos atuais métodos do Preço de Revenda menos Lucro - PRL20 e PRL60, aplicáveis, respectivamente, a hipóteses nas quais os bens importados sejam exclusivamente revendidos ou sejam submetidos a processos produtivos no Brasil, a um único método de cálculo de preço parâmetro, o que fará com que os controles em questão não mais sejam relevantes na tomada de decisões quanto à forma de atuação das entidades sujeitas aos controles de preços de transferência no Brasil, bem como eliminará inúmeros litígios concernentes à conceituação do que venha a ser “submissão a processo produtivo no País”, fator este de enorme insegurança jurídica no que toca à matéria;*

*b) aplicação, para fins de cálculo do PRL, de margens de lucro diferenciadas por setores da atividade econômica;(grifei)*

*c) não consideração de montantes pagos a entidades não vinculadas ou a pessoas não residentes em países de tributação favorecida ou ainda a agentes que não gozem de regimes fiscais*

*privilegiados - a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação - para fins de cálculo do preço parâmetro pelo método PRL, vez que tais montantes não são suscetíveis de eventuais manipulações empreendidas com o intuito de esvaziar a base tributária brasileira;*

No que concerne ao PRL 20 e PRL 60, deixa clara a exposição de motivos que o cerne da alteração em relação à lei anterior é o estabelecimento de **um único método de cálculo de preço parâmetro**, entendendo ser uma melhoria em relação à situação pretérita, no qual havia diferença de tratamento entre (i) os bens importados exclusivamente revendidos e (ii) aqueles submetidos a processos produtivos no Brasil. Discorre, de maneira expressa, sobre a preocupação com **litígio** que provocava a "**conceituação**" da expressão "**submissão a processo produtivo no País**", o que, de acordo com o legislador, tratava-se de "**fator este de enorme insegurança jurídica**". Ora, não se fala, em nenhum momento, em se dissipar qualquer eventual dúvida sobre a legalidade do art. 18 da IN SRF nº 243, de 2002. Tanto que, na sequência, discorre a exposição de motivos sobre a aplicação de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica, e sobre nova sistemática na apuração do preço de transferência para os valores a título de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação.

Observa-se que a exposição de motivos expressamente se manifestou quando entendeu que a lei alterou a norma tributária relativa aos preços de transferência, ou seja, na adoção de um único método de cálculo de preço parâmetro para o PRL, na definição de margens de lucro diferenciadas por setores de atividade econômica e na sistemática para a inclusão de fretes, seguros, gastos com desembaraço e impostos incidentes sobre as operações de importação no preço praticado. Por outro lado, na medida em que não discorreu sobre o método adotado pelo 18 da IN SRF nº 243, de 2002, confirmou a interpretação dada pela norma complementar, tanto que positivou o entendimento na nova redação da lei.

E se o legislador aproveitou a oportunidade para positivar, em texto legal, interpretação dada pela IN SRF nº 243, de 2002, trata-se de procedimento que em nada altera a **norma tributária em análise** (método de cálculo do preço parâmetro pelo PRL 60), sob uma perspectiva **substancial (material)**. A alteração é apenas no campo **formal**, tomando-se como referência a data de vigência da Lei nº 12.715, de 2012: antes, a norma tinha previsão em lei e em norma complementar (instrução normativa autorizada pelo art. 100 do CTN<sup>9</sup>); após, a previsão apenas em lei.

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso de Contribuinte em relação à matéria "ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002".

## **II. Inclusão de Fretes, Seguros e Tributos no Preço Praticado.**

Para discorrer sobre a matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**", cabe transcrever a redação do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, caput e § 6º, dada antes da alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 2012, transcrito na sequência:

Documento assinado pelo(a) **Art. 100: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: J. dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;** (:) em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:*

*I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: [...]*

*II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: [...]*

*III - Método do Custo de Produção mais Lucro - CPL: [...]*

*(...)*

*§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

Primeira constatação é que a comparabilidade é o valor principal a ser tutelado na matéria atinente aos preços de transferência.

E, recusar a aplicação da comparabilidade é o mesmo que ignorar o princípio do *arm's length*. A operação entre pessoas vinculadas (no qual se verifica o preço praticado) e a operação entre pessoas não vinculadas, na revenda (no qual se apura o preço parâmetro) devem preservar parâmetros equivalentes. E, quanto ao caso em análise, concernente aos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, **só dois mecanismos podem ser seguidos**: (1) **incluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação, ou (2) **excluindo-se** na apuração dos preços praticado e parâmetro os valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Precisamente nesse contexto se justifica a existência do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, porque apresenta um tratamento diferente daquele previsto na regra geral para a apuração do custo contábil pelo art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

*Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo.*

Não há coincidência na construção do sistema de tributação.

Como regra geral de dedutibilidade, incluem-se os **de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação**.

Por isso, a legislação de preços de transferência, para buscar um parâmetro de comparação adequado entre preço praticado e preço parâmetro, teve que expressamente se manifestar, por meio do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, para esclarecer que a regra

geral de dedutibilidade não seria aplicável. Ou seja, para fins de apuração do preço de transferência, os valores de frete, seguro e tributos incidentes na importação **não são dedutíveis**, devendo integrar o custo.

Portanto, como se pode observar, a redação do § 6º do art. 18, da Lei nº 9.430, de 1996, consagra o mecanismo de **inclusão**, na apuração dos preços praticado e parâmetro, dos valores de frete, seguros e tributos incidentes na importação.

Inclusive, a IN SRF nº 243, de 2002, não vacila sobre o entendimento:

*Art. 4º (...)*

*§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.*

Em suma, sob a égide do art. 18 da Lei nº 9.430, de 1996, não restam dúvidas sobre o assunto: *integram o custo (apuração do preço praticado), para efeito de dedutibilidade (registra-se a exceção à regra geral disposta no art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.*

E não há que se falar que a nova redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, teria alterado tal entendimento.

Pelo contrário, confirmou que a **comparabilidade** sempre foi o valor principal a ser tutelado. Basta observar nova redação dada ao § 6º em debate, e ao novel § 6º-A:

*§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*I - não vinculadas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

*§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)*

Primeiro, ao se revogar a redação antiga do § 6º, elimina-se a restrição colocada ao preço praticado aplicável sobre a regra de dedutibilidade geral do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Ou seja, passa-se a permitir a **exclusão** dos valores de frete,

seguro e tributos na importação na apuração do preço praticado. Ou seja, os dispêndios voltam a seguir a regra geral e passam a ser dedutíveis.

E, na mesma medida, com a nova redação do § 6º e o novo § 6º-A, determina-se que na apuração do preço parâmetro pelo método PRL, não serão mais considerados os valores de frete, seguro (mediante atendimento de determinadas condições) e tributos na importação na apuração do preço praticado.

Ora, no ordenamento anterior à redação da Lei nº 12.715, de 2012, o § 6º dirigia-se ao **preço praticado**, e estabelecia exceção à regra geral de dedutibilidade, determinando pela inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação, vez que, na determinação do preço parâmetro, tais dispêndios eram considerados. Como já dito, **a comparabilidade se operava mediante o mecanismo de inclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Por sua vez, com a redação da Lei nº 12.715, de 2012, operacionalizou-se caminho inverso. O § 6º e § 6º-A dirigem-se ao **preço parâmetro**. Revoga-se a restrição à regra de dedutibilidade geral (art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977), ou seja, na determinação do preço praticado passa a ser permitida a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação. E, precisamente por isso, a nova redação do § 6º e § 6º-A determina que passam a não integrar a apuração do preço parâmetro os valores de frete, seguro e tributos na importação. **A comparabilidade passa a ser operada mediante o outro mecanismo: a exclusão dos valores de frete, seguro e tributos na importação na determinação dos preços praticado e preço parâmetro.**

Preservada, portanto, a comparabilidade entre os preços parâmetro e praticado.

Portanto, voto no sentido de **negar** provimento ao recurso da Contribuinte em relação à matéria "**indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro**".

Enfim, aplica-se à CSLL o decidido no IRPJ, vez que compartilham o mesmo suporte fático e matéria tributável.

### III. Conclusão

Portanto, diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer o recurso da Contribuinte em relação às matérias** (1) a ilegalidade da metodologia para apuração de ajustes de preços de transferência introduzida pela Instrução Normativa SRF nº 243/2002 e (2) a indevida inclusão de fretes, seguros e impostos no preço praticado para fins de comparação com o preço parâmetro; e, no mérito, **negar provimento**.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura

## Declaração de Voto

### Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de agosto de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto por ROBERT BOSCH LTDA. (doravante “**BOSCH**”, “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em que é parte a **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrida**”), no processo n. 10830.720600/2010-59. Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1201-001.161 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão recorrido, proferido pela Turma *a quo*, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2005  
PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL. PREÇO PRATICADO. INCLUSÃO DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.

Segundo o disposto no art. 18, § 6º, da Lei nº 9.430/96, o preço praticado é o preço de aquisição da mercadoria (FOB), acrescido dos valores incorridos a título de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação. A inclusão desses valores no cálculo do preço praticado em nada prejudica o direito do sujeito passivo em deduzi-los como despesa no levantamento do lucro líquido do exercício. Por outro lado, a não inclusão daqueles valores no cálculo do preço praticado prejudicaria a sua comparabilidade com o preço parâmetro levantado segundo o método PRL, uma vez que neste estão necessariamente incluídos os valores de frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO PRL60. PREÇO PARÂMETRO. IN 243/2002. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Legalidade tributária, de acordo com o disposto no art. 150, I, da Constituição da República, significa que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei. Portanto, não afronta a idéia de legalidade tributária a instrução normativa expedida pela SRF que porventura exija tributo em montante inferior àquele previsto em lei. Restou provado que o preço parâmetro PRL60 calculado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 243/2002 resulta em IRPJ e CSLL em valores inferiores àqueles que seriam devidos segundo a Lei nº 9.430/96, daí porque não há que se falar, aqui, em violação ao princípio da legalidade tributária.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. DESQUALIFICAÇÃO DO MÉTODO ELEITO PELO SUJEITO PASSIVO. DEFINITIVIDADE DO MÉTODO EMPREGADO DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO.

Havendo o sujeito passivo deixado de apresentar à fiscalização os documentos que serviram de base ao cálculo do preço parâmetro, poderá a autoridade tributária desqualificar o método eleito pela empresa e calcular o preço parâmetro de acordo com outro método em relação ao qual possuía as informações necessárias para tanto. Realizado assim o lançamento, é incabível que o sujeito passivo pretenda, na fase litigiosa do procedimento, seja recalculado IRPJ e a CSLL segundo o método por ele originalmente eleito,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.208-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

23



ainda que venha a juntar os documentos cuja falta de apresentação à fiscalização deu origem a desqualificação do método.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. AJUSTES INFORMADOS NA DIPJ. APROVEITAMENTO.

Havendo o sujeito passivo informado em sua DIPJ ajustes relativos a preços de transferência na aquisição de produtos junto a pessoa vinculada residente no exterior, tais ajustes devem ser levados em consideração pela autoridade tributária ao promover o lançamento de ofício.

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF, por *maioria de votos*, decidiu manter o acórdão da *Turma a quo*, subsistindo a cobrança do tributo, multa e juros lançados no AIIM. Nesta **declaração de voto**, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo PROVIMENTO do recurso especial interposto pelo contribuinte, especialmente quanto a dois temas relacionados à matéria dos preços de transferência:

1. Ilegalidade da IN 243/2002 quanto ao método de cálculo PRL-60;
2. Não inclusão, na composição do preço parâmetro, de frete, seguro e tributos incidentes na importação suportados pelo importador.

## 1. A ILEGALIDADE DA IN/SRF 243/2002 QUANTO AO MÉTODO DE CÁLCULO PRL-60.

### 1.1. A evolução legislativa do método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL).

A legislação brasileira dos *preços de transferência* deve ser observada por pessoas jurídicas nacionais que realizem operações com pessoas jurídicas vinculadas residentes no exterior. Suas normas **encontram** fundamento especialmente nos princípios da *igualdade* e da *capacidade contributiva*, de forma a estabelecer, por meio de fórmulas pré-determinadas pelo legislador ordinário, um *preço parâmetro* àqueles praticados por *partes independentes* (“*preço parâmetro*” ou “*preço arm’s length*”), de tal forma que operações realizadas entre *partes vinculadas*, que destoem desse padrão, sejam tributadas como se houvessem praticado o *preço parâmetro*.

A título ilustrativo, se, em uma operação de importação entre partes vinculadas, o importador brasileiro realizar o pagamento de \$25,00 por um bem cujo *preço parâmetro* seja de \$10,00, a legislação **dos** preços transferência determinará um *ajuste* na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Deverá ser adicionada a parcela excedente ao preço parâmetro(\$15,00), considerada indedutível pela legislação de preços de transferência, a fim de acrescer a base tributável e consequentemente aumentar o montante dos tributos devidos. O *preço parâmetro*, nesse exemplo, corresponde ao limite da dedutibilidade do custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada.

Por meio do controle dos *preços de transferência*, o sistema jurídico **não procura majorar o percentual de tributos cobrados da sociedade**, mas simplesmente garantir, nas operações internacionais, tratamento tributário *isonômico*, de forma que, independente de relações societárias mantidas entre as partes, todos que se encontrem em situação semelhante tenham a sua *capacidade contributiva tributada de forma equivalente*.

A matriz legal da legislação brasileira dos preços de transferência é a Lei n.º 9.430/96, com as sucessivas alterações que lhe foram realizadas. Nela estão contemplados os

diferentes *métodos* de controle dos preços de transferência, que consistem em fórmulas e regras para a determinação se deve ou não ser realizado *ajustes* na base de cálculo do IRPJ e da CSL e, ainda, de quanto seria o referido ajuste.

Entre os referidos métodos, interessa ao recurso especial em julgamento o **Preço de Revenda menos Lucro (PRL)**.

Em sua redação original, o art. 18. II, da Lei n. 9.430/96, previa apenas a margem de lucro de 20% para o cálculo do preço parâmetro conforme o método PRL (doravante “**PRL-20**”):

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;**

Em 1999, por meio da Medida Provisória nº 2.013-4, convertida na **Lei n. 9.959/2000**, foi introduzida **alteração** na alínea “d” desse dispositivo, que passou a dispor quanto à possibilidade da adoção da margem de lucro de 60% para o cálculo do método PRL dos preços de transferência (**PRL-60**), com especial destaque à parte em negrito:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:**
  - 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;**
  - 2. vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda, nas demais hipóteses.

Na sequência, foi editada pela Secretaria da Receita Federal (doravante “**SRF**”) a IN 113/2000, que dispunha “sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro”. Em 2001, foi editada a IN 32, que incorporou os enunciados da IN 113/2000 ao indicar a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do PRL 60, com especial destaque à parte em negrito:

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética dos preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

I - dos descontos incondicionais concedidos;

II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

III - das comissões e corretagens pagas;

IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens;

b) sessenta por cento, na hipótese de bens importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do parágrafo anterior, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, Pis/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação de pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere o inciso IV, alínea "a" do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que não haja agregação de valor no País ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens aplicados à produção.

**§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:**  
**I - preço líquido de venda, a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;**  
**II - margem de lucro, o resultado da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a média aritmética dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas, das comissões e corretagens pagas e do valor agregado ao bem produzido no País.**

Em 2002, embora nenhuma reforma tenha sido implementada pelo legislador, a IN 243 tornou público que a SRF conduziria uma ampla mudança na metodologia de cálculo do PRL-60, com o abandono das fórmulas anteriormente adotadas na IN 113/2000 e na IN 32/2001.

Devem ser destacados os seguintes dispositivos da IN 243/2002, com destaque à parte em negrito:

**MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL)**

Art. 12. A determinação do custo de bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, dedutível da determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá, também, ser efetuada pelo método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL), definido como a média aritmética ponderada dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos, diminuídos:

- I - dos descontos incondicionais concedidos;
- II - dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- III - das comissões e corretagens pagas;
- IV - de margem de lucro de:

a) vinte por cento, na hipótese de revenda de bens, serviços ou direitos;  
 b) sessenta por cento, na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados na produção.

§ 1º Os preços de revenda, a serem considerados, serão os praticados pela própria empresa importadora, em operações de venda a varejo e no atacado, com compradores, pessoas físicas ou jurídicas, que não sejam a ela vinculados.

§ 2º Os preços médios de aquisição e revenda serão ponderados em função das quantidades negociadas.

§ 3º Na determinação da média ponderada dos preços, serão computados os valores e as quantidades relativos aos estoques existentes no início do período de apuração.

§ 4º Para efeito desse método, a média aritmética ponderada do preço será determinada computando-se as operações de revenda praticadas desde a data da aquisição até a data do encerramento do período de apuração.

§ 5º Se as operações consideradas para determinação do preço médio contiverem vendas à vista e a prazo, os preços relativos a estas últimas deverão ser escoimados dos juros neles incluídos, calculados à taxa praticada pela própria empresa, quando comprovada a sua aplicação em todas as vendas a prazo, durante o prazo concedido para o pagamento.

§ 6º Na hipótese do § 5º, não sendo comprovada a aplicação consistente de uma taxa, o ajuste será efetuado com base na taxa:

I - referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), para títulos federais, proporcionalizada para o intervalo, quando comprador e vendedor forem domiciliados no Brasil;

II - Libor, para depósitos em dólares americanos pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizada para o intervalo, quando uma das partes for domiciliada no exterior.

§ 7º Para efeito deste artigo, serão considerados como:

I - incondicionais, os descontos concedidos que não dependam de eventos futuros, ou seja, os que forem concedidos no ato de cada revenda e constar da respectiva nota fiscal;

II - impostos, contribuições e outros encargos cobrados pelo Poder Público, incidentes sobre vendas, aqueles integrantes do preço, tais como ICMS, ISS, PIS/Pasep e Cofins;

III - comissões e corretagens, os valores pagos e os que constituírem obrigação a pagar, a esse título, relativamente às vendas dos bens, serviços ou direitos objeto de análise.

§ 8º A margem de lucro a que se refere a alínea "a" do inciso IV do caput será aplicada sobre o preço de revenda, constante da nota fiscal, excluídos, exclusivamente, os descontos incondicionais concedidos.

§ 9º O método do Preço de Revenda menos Lucro mediante a utilização da margem de lucro de vinte por cento somente será aplicado nas hipóteses em que, no País, não haja agregação de valor ao custo dos bens, serviços ou direitos importados, configurando, assim, simples processo de revenda dos mesmos bens, serviços ou direitos importados.

**§ 10. O método de que trata a alínea "b" do inciso IV do caput será utilizado na hipótese de bens, serviços ou direitos importados aplicados à produção.**

**§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir:**

**I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;**

**II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;**

**III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;**

**IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado de acordo com o inciso III;**

**V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da " participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido" , calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.**

É evidente a distinção dos textos adotados, **de um lado**, pela IN 243/2002, e **de outro lado**, pela IN 32/2001 e, especialmente pela Lei n. 9.430/96, com as alterações

introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. O quadro a seguir compara os dispositivos mais dessas três fontes do Direito mais relevantes à solução do presente caso concreto:

<b>FONTE PRIMÁRIA:</b> Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b> IN 32/2001	<b>FONTE SECUNDÁRIA:</b> IN 243/2002
<p>II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética dos preços de venda dos bens ou direitos, diminuídos: (...) d) da margem de lucro de: 1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de venda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;</p>	<p>§ 11. Na hipótese do parágrafo anterior, o preço a ser utilizado como parâmetro de comparação será a diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, considerando-se, para este fim:</p>	<p>§ 11. Na hipótese do § 10, o preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos importados será apurado excluindo-se o valor agregado no País e a margem de lucro de sessenta por cento, conforme metodologia a seguir: (...) V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV.</p>

Note-se que, em 2012, por meio da Medida Provisória nº 563, convertida na Lei n. 12.715/2012, foram introduzidas amplas alterações ao art. 18 da Lei n. 9.430/96, tornando-o mais apto a justificar a adoção da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

**II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:**

- a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;
- b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;
- c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

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

Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016

por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

talmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

29

d) **margem de lucro**: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

1. (revogado);

2. (revogado);

e) **preço parâmetro**: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a "margem de lucro", calculada de acordo com a alínea d; e

(...)

É importante observar que, por se tratar de **alteração das fórmulas até então vigentes para o cálculo do método PRL, com incremento do ônus tributário**, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a sua vigência para o dia **01.01.2013**, em respeito ao princípio da anterioridade.

Conhecidos esses marcos normativos, é preciso compreender com clareza quais as diferentes fórmulas estão em discussão para o cálculo do PRL-60, aplicável às operações praticadas pelo contribuinte.

## 1.2. As fórmulas adotadas em cada etapa dessa evolução legislativa para o cálculo do PRL-60.

O inciso II do art. 18 da Lei n. 9.430/96, conforme a sua redação mantida entre 2000 e 2012 por força da Lei n. 9.959/2000, prescrevia de forma imediata a adoção da seguinte fórmula para o cálculo do *preço parâmetro*, para fins de possíveis ajustes no cálculo do IRPJ e da CSL:

$$PP = PR - L$$

$$L = 60\% (PR - VA)$$

Em que:

PP → preço parâmetro, preço *arm's length*.

PR → preço de revenda líquido.

VA → valor agregado na produção nacional

L → lucro

Considerando o *valor líquido da operação de revenda* (PR), conhecido pelo contribuinte, e a *margem de lucro* (L), apurada conforme a fórmula legal, determina-se o *preço parâmetro* (PP).

É relevante destacar que:

- quanto maior o *valor agregado no Brasil* ("VA"), menor será "L" (*lucro*). Como o *lucro* deverá ser subtraído do *preço de revenda* ("PR") para a composição *preço parâmetro* ("PP"), quanto menor "L", maior será "PP". E, quanto maior "L" e, portanto, o lucro tributável, menor será o "PP".

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

Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016

6 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

talmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- para a composição de “L”, o percentual de 60%, adotado pelo legislador ordinário para o cálculo do PLR, deveria ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual tenha sido agregado o insumo importado e sujeito ao controle dos preços de transferência.

Nesse seguir, quanto maior for o *preço parâmetro* (“PP”), mais liberdade terá o contribuinte para negociar com a empresa fornecedora (vinculada) sem a interferências das regras de preços de transferência. Quanto maior for “PP”, menor serão as chances do contribuinte necessitar realizar ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSL para adicionar parcela dos custos de bens, serviços e direitos que, por ultrapassar o *preço parâmetro*, passa a ser indedutível.

Essa fórmula foi acatada pela administração fiscal tanto na IN 113/2000 quanto na IN 32/2001. A sua adoção como política tributária encontrava justificativa por diferentes perspectivas, por exemplo:

- **Equilíbrio.** A adoção de uma margem de lucro elevada, de 60%, seria balanceada pela subtração do valor agregado no Brasil;
- **Indução positiva.** Para o incentivo à produção nacional, o legislador ordinário teria aliado o controle de preços de transferência com medidas indutoras de comportamento, de forma que, quanto maior fosse a agregação de valor no Brasil, maior seria o preço-parâmetro e, consequentemente, menor seria o ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

A referida fórmula estabelecida pela Lei n. 9.959/2000 foi submetida a **críticas, em especial por não considerar a proporção do insumo importado de parte vinculada aplicada ao bem produzido no Brasil.**

Convencida que esse fator deveria ter sido considerado pelo legislador, editou-se, em **2002, a IN 243**, com a adoção de uma **outra fórmula** para o cálculo do PRL-60, **diferente** daquela que até então se compreendia como a correta aplicação da Lei n. 9.959/2000 (IN 113/2000 e na IN 32/2001). Supõe-se que a intenção da SRF seria possibilitar a verificação da proporcionalidade do insumo importado agregado à produção nacional, pois isso não teria sido contemplado pelo legislador.

Tornou-se notório o “Estudo comparativo dos normativos da legislação brasileira para o cálculo do preço parâmetro de bem importado usado em produção”, elaborado por VLADIMIR BELITSKY, “Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel, Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da Universidade de São Paulo, USP”. O referido estudo abstrai a seguinte fórmula da IN 243/2002:



Processo n.º 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.748

$$PP = \frac{VDBI * 100\% * PR - L60\% * \left\{ \frac{VDBI * 100\% * PR}{VDBI + VA} \right\}}{VDBI + VA}$$

Em que:

VDBI → valor declarado do bem importado  
PP → preço parâmetro, preço *arm's lenght*.  
PR → preço de revenda líquido.  
VA → valor agregado na produção nacional  
L → lucro

A partir da publicação da IN 243/2002, sem que nenhuma alteração legal tenha sido realizada, a PFN também passou a sustentar que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitaria a construção de uma segunda fórmula:

$$PP = PR - L - VA$$

$$L = 60\% PR$$

Como se pode observar, de qualquer forma, a fórmula indicada pela IN 243/2002 alterou fatores na fórmula abstraída dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e pela IN 32/2001.

Na fórmula que se abstrai imediatamente da Lei n. 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei n. 9.959/2000, na linha do que indicava a IN n. 32/2001, o percentual de 60% deve ser aplicado sobre a totalidade do preço de venda do bem ao qual o insumo importado tenha sido agregado. Já a “segunda fórmula”, que supostamente encontra fundamento na IN 243/2002, estabeleceria que a margem de lucro de 60% incidiria apenas sobre a parte do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem, serviço ou direito importados: o percentual legal em questão seria aplicável tão somente sobre a parcela do preço líquido de venda proporcional ao custo do bem importado.

Conforme o citado estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

“Constatação 4. O cálculo de PP segundo a fórmula da IN 243 pode ser visto como um procedimento de duas etapas consecutivas, sendo que:

- (i) a primeira etapa baseia-se, plena e exclusivamente, no princípio da proporcionalidade em participação ao lucro; e
- (ii) a segunda baseia-se, plena e exclusivamente, no postulado de que a margem de lucro em cima de bem importado é de 60%”.

O quadro a seguir procura sistematizar algumas características das normas, a fim de evidenciar a diferença entre elas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

32

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Análise da fórmula para o cálculo da "margem de lucro"	60% sobre o valor integral do preço líquido de venda diminuído do valor agregado no Brasil.	60% apenas da parcela do preço líquido de venda do produto proporcional à participação dos bens, serviços ou direitos importados.
Análise da fórmula para o cálculo do "preço parâmetro"	Totalidade do valor líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.	Percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda diminuído da margem de lucro de 60%.

Um **exemplo** poderá tornar mais clara a distinção entre essas duas fórmulas. Para tanto, considere-se que um determinado produto, produzido no Brasil a partir de insumos nacionais e outros importados de partes vinculadas, seja vendido por R\$ 100,00 (ou seja, **PR = 100,00**) e que o valor agregado no Brasil seja de R\$ 50,00 (ou seja, **VA = 50,00**). Aplicando-se as duas fórmulas, chegaremos a resultados muito distintos:

	Primeira interpretação da Lei 9.430/96 e IN 32/01	Segunda interpretação da Lei 9.430/96 (IN 243/2002)
Fórmula de cálculo do PRL-60:	✓ $PP = PR - L$ ✓ $L = 60\% (PR - VA)$	✓ $PP = PR - L - VA$ ✓ $L = 60\% * PR$
Aplicação das fórmulas ao exemplo proposto:	$L = 60\% (100,00 - 50,00)$ $PP = 100,00 - 30,00$	$L = 60\% * 100,00$ $PP = 100,00 - 60,00 - 50,00$
RESULTADO	70,00	- 10,00

Como se sabe, a função dessas fórmulas é determinar se deverá ser realizado ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSL. Se o custo do bem, serviço ou direito importado de parte vinculada for superior aos valores em questão, a parcela excedente deverá ser adicionada à base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois não seria considerada dedutível. O exemplo demonstra que as referidas fórmulas conduzem a preços parâmetro muito distintos, o que, por si, atenta conta o princípio da segurança e da previsibilidade que norteiam o Direito tributário.

No caso, operações consideradas *arm's length*, conforme a primeira fórmula, seriam aquelas praticadas até o limite de "R\$ 70,00". No entanto, aplicando-se a segunda fórmula, possivelmente todas as importações estariam sujeitas a ajustes, pois o valor resultante como "PP" seria negativo, qual seja, "- R\$ 10,00", como se o importador pudesse, em condições de mercado, deixar de pagar pelos bens, serviços ou direitos e, ainda, receber troco.

A doutrina há tempos denuncia essa divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, como se observa da análise de LUIS EDUARDO SCHOUEIRI<sup>10</sup>, em obra de referência acadêmica sobre o tema:

"7.8.2.2. A diferença pode ser explicada pelos seguintes motivos:

*Cálculo da 'margem de lucro'*: a divergência dos resultados da Lei n. 9.959/00 e da IN n. 243/02 decorre, em parte, porque a Lei, ao prescrever a fórmula de cálculo da 'margem de lucro', determina que o percentual de 60% incida sobre o valor integral do preço líquido de venda do produto diminuído do valor agregado no país. Já a Instrução Normativa, para o cálculo da mesma 'margem

<sup>10</sup>SCHOUEIRI, Luis Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 169. Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA. Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO. Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de lucro', determina que o percentual de 60% seja calculado apenas sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação dos bens, serviços ou direitos importados, atingindo um resultado invariavelmente menor. Atua assim a IN n. 243/02 de forma inovadora e em flagrante excesso à Lei.

*Cálculo do 'preço-parâmetro'*: a expressão 'preço-parâmetro' é utilizada na legislação dos preços de transferência para denominar o preço obtido através do cálculo de um dos métodos prescritos e com o qual se deverá comparar o preço efetivamente praticado entre as partes relacionadas, na transação denominada 'controlada'. O 'preço-parâmetro' é obtido de forma diversa na Lei n. 9.959/00 e na IN n. 243/02. Enquanto na Lei o limite do preço é estabelecido tomando-se por base a totalidade do preço líquido de venda, a Instrução Normativa pretende que o limite seja estabelecido a partir, apenas, do percentual da parcela dos insumos importados no preço líquido de venda, o que claramente acaba por restringir o resultado almejado pelo legislador.<sup>11</sup>

Do mesmo modo, distinções em relação a essas fórmulas foram bem sintetizadas por LUCIANA ROSANOVA GALHARDO e ANA CAROLINA MONGUILOD<sup>11</sup>, *in verbis*:

“(i) enquanto a Lei n. 9.959/00 estabelece o cálculo da margem de lucro de 60% sobre o valor do preço líquido de venda, diminuindo-se o valor agregado, a IN 243/02 determinou a incidência da margem de 60% sobre a parcela do preço líquido de venda do produto referente à participação do bem importado; e (ii) enquanto a Lei determina que o preço-parâmetro corresponde à diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de 60%, a IN 243/02 estabeleceu que corresponde à diferença entre o valor da participação do bem importado no preço de venda do bem produzido e a margem de lucro de 60%. Assim, o preço parâmetro calculado sob a sistemática da IN 243/02 será menor, resultando em maior risco de ajustes nos lucros tributáveis da empresa brasileira, tendo em vista o provável excesso de preço pago no exterior”.

Restando evidenciado que a IN 243/02 veicula fórmula diversa, supostamente vocacionada a “melhor” tratar do problema da proporcionalidade do insumo utilizado na produção do produto nacional, surge uma questão crucial para o julgamento deste recurso especial: a administração fiscal possui competência para “melhorar” a fórmula prescrita pelo legislador? Foi legítimo o pretense exercício de criatividade evolutiva intentado pela IN 243/2002? A resposta a tais questões, com respeito à estrutura normativa das fontes do Direito tributário adotada pela Constituição, é categoricamente negativa.

### 1.3. As fontes formais do Direito tributário e o extravasamento das funções da IN 243/2002.

O tema das fontes é fundamental ao Direito tributário pátrio. Nosso ordenamento apresenta peculiar complexidade estabelecida pela Constituição Federal, com elevado número de espécies normativas, cada qual com uma *função própria*, vocacionadas à impressão juridicidade, eficiência, segurança jurídica, inteligibilidade, coesão, coerência e completude ao sistema jurídico.

Sob uma perspectiva formalística<sup>12</sup>, as referidas espécies normativas podem ser organizadas em *fontes primárias*<sup>13</sup> e *fontes secundárias*<sup>14</sup> do Direito tributário.

<sup>11</sup> GALHARDO, Luciana Rosanova; MONGUILOD, Ana Carolina. A ilegalidade do mecanismo de aplicação do método PRL sob a IN 243/02, *in* Manual dos Preços de Transferência – celebração dos 10 anos de vigência da lei. São Paulo : MP, 2007, p. 241; E MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei n. 9.430/96 é *fonte primária* do Direito tributário. Em face do princípio da reserva legal, o legislador ordinário possui competência privativa para estabelecer o método de cálculo do preço parâmetro para possíveis ajustes à base de cálculo do IRPJ e da CSL, adotando como diretriz fundamental a *tributação da renda conforme o acréscimo patrimonial*. Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá influenciar na composição da base de cálculo desses tributos, com potencial de redução dos custos dedutíveis na apuração do acréscimo patrimonial tributável, trata-se de matéria sob a *competência privativa do legislador ordinário*. É o que se desprende da Constituição Federal, art. 150, I, e do Código Tributário Nacional, art. 97.

A IN 243/2002, por sua vez, é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

Note-se que não parece haver discordância quanto à função limitada e secundária das Instruções Normativas. A questão que realmente desafia antagônicas posições neste processo administrativo é saber se a IN 243/02 extravasou os limites da Lei n. 9.430/96, descumprindo a sua função e, portanto, restando despida de validade jurídica.

De um lado, a administração fiscal atualmente argumenta que do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, seria possível abstrair ao mesmo tempo duas diferentes fórmulas, ainda que estas possam conduzir a resultados muito diferentes: a primeira fórmula seria aquela admitida pela IN 32/2001 e, uma segunda, atinente à IN 243/2002. De outro lado, o contribuinte argumenta que apenas a fórmula indicada pela IN 32/2001 seria compatível com o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.

Assim, nenhuma das partes discorda que as normas prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, **comportam a fórmula indicada pela IN 32/2001** para o cálculo do preço parâmetro apurado pelo método PRL-60. **A discordância se dá apenas em relação à fórmula prevista pela IN 243/2002**, que é diferente e tem o potencial de conduzir a resultados muito dispares.

A discordância em questão exige o enfrentamento das seguintes questões:

- *O legislador ordinário poderia outorgar à administração fiscal a escolha de uma entre diversas fórmulas para o cumprimento do método PRL-60 de controle de preços de transferência?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, o legislador ordinário efetivamente conferiu à administração fiscal tal outorga na vigência da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas com a Lei n. 9.959/2000?*
- *Se a resposta à questão precedente for positiva, a IN 243/2001 teria ou não adotado uma das possíveis fórmulas matemáticas comportadas*

<sup>12</sup> As fontes do Direito tributário podem também ser observada por uma perspectiva material, a qual não contribui imediatamente para o tema em análise.

<sup>13</sup> Em especial: Constituição Federal, Lei Complementar, Lei Ordinária, Medida Provisória, Tratados Internacionais; Decreto legislativo; Decreto (casos especiais), Convênio, Resolução.

<sup>14</sup> Em especial: Decreto regulamentar; Instruções Normativas; Portarias; Normas complementares.

*pelos enunciados prescritivos do 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00?*

**1.4. A (im)possibilidade da outorga de discricionariedade à administração para o preenchimento de regras legais e a Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00.**

O princípio da legalidade em matéria tributária não requer que o conteúdo semântico de todos os elementos necessários à operacionalização de uma norma tributária esteja expressa e exaustivamente previsto em lei ordinária. A adoção de cláusulas gerais ou conceitos indeterminados não representa uma ofensa *a priori* ao princípio da legalidade, pois não se pode exigir do legislador ordinário o fechamento da totalidade dos conceitos<sup>15</sup>. Também não se pode afastar, *a priori*, a possibilidade de o legislador ordinário outorgar à administração fiscal dispor sobre elementos que favoreçam a aplicação da norma tributária, com procedimentos que lhe tornem mais operacionais, palatáveis e socialmente mais eficazes.

No entanto, é comezinho que o Poder Legislativo não pode delegar ao Poder Executivo a competência para a seleção dos elementos componentes da hipótese de incidência ou do consequente normativo (obrigação tributária). Trata-se de vedação que decorre do princípio da legalidade, prescrito pelos arts. 5º e 150 da Constituição Federal, bem como pelo art. 97 do CTN.

A *indelegabilidade da competência tributária*, norma constitucional tão bem delineada na obra de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>16</sup>, impede que o legislador ordinário transfira à administração fiscal a eleição dos critérios componentes da base de cálculo do tributo ou de outros elementos atinentes à ocorrência do fato gerador do tributo, à sua quantificação ou à identificação do sujeito passivo.

**Como a fórmula de cálculo do PRL-60 irá tutelar o controle dos preços de transferência e influenciar na composição do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da CSL, apenas a lei ordinária é competente para prescrever os seus termos.** Aceita essa premissa, qualquer divergência de uma instrução normativa em relação à lei deverá ser solucionada indubitavelmente com a vitória da lei, pois o legislador ordinário possui a competência privativa e indelegável de decidir sobre a matéria. Logo, diante de uma divergência entre a IN 243/2002 e a Lei n. 9.430/96, esta última deveria ser aplicada sem questionamentos.

Uma observação é necessária por *dever de ofício*: ainda que a assertiva do parágrafo anterior possa ser incontestada, caso o legislador ordinário descumpra o seu dever e delegue a sua competência à administração fiscal para a eleição dos elementos da base de cálculo do IRPJ e da CSL, em tese, os julgadores do CARF, por força regimental, poderiam vir a ser constringidos ao acatamento dessa lei ordinária e ao cumprimento da norma infralegal,

<sup>15</sup> Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2012, p. 290 e seg.

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional. São Paulo : Ed. Malheiros, 2003, p. 425. “As competências tributárias são indelegáveis. Cada pessoa política recebeu da Constituição a sua, mas não a pode renunciar, nem delegar a terceiros. É livre, até, para deixar de exercita-la; não lhe é dado, porém, permitir, mesmo que por meio de lei, que terceira pessoa a encampe.”

editada diretamente pelo fisco. Ocorre que o RICARF<sup>17</sup> reserva ao Poder Judiciário reconhecer inconstitucionalidades.

Ao aceitar-se tal situação *em tese*, torna-se imediatamente relevante ao julgador administrativo a análise do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, para verificar **se, no caso concreto, há em seus enunciados a decisão clara do legislador ordinário de delegar à administração fiscal a escolha da fórmula inerente ao método PRL-60).**

No entanto, **não há outorga expressa do legislador ordinário** no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/00, para que a administração fiscal compusesse uma fórmula que “melhor” se prestasse ao controle dos preços de transferência. Pelo contrário, a referida fórmula foi expressamente prescrita pelo legislador ordinário no aludido dispositivo. Conforme evidenciado acima, **o legislador ordinário conscientemente elegeu a função de cada um dos fatores componente da fórmula para o cálculo do PRL-60, não deixando espaço de discricionariedade para a administração fiscal.**

A Lei n. 9.430/96 veicula **normas autoaplicáveis** para a composição de cálculo do PRL-60, não tendo a sua eficácia condicionada a instruções normativas ou outros atos infralegais. Por consequência, a administração fiscal tem o dever de observar a fórmula compreendida imediatamente da Lei n. 9.430/96 para o cálculo do PRL-60.

#### **1.4.1. A tese da pluralidade semântica da Lei 9.430/96 e do papel integrativo da IN 243/2002.**

Se não houve outorga expressa do legislador ordinário à SRF, o intérprete persistente poderia cogitar da adoção, pelo legislador ordinário, de termos dotados de indeterminação semântica que implicitamente conferisse à administração fiscal a prerrogativa de arquitetar uma nova forma de cálculo do PLR-60.

Naturalmente tal expediente poderia ser questionado mesmo no âmbito do CARF, pois coerentes argumentos poderiam colocar em dúvida uma delegação implícita de tal nível. Ainda assim, não me furto de expor essa investigação: ***os enunciados prescritivos da Lei n. 9.430/96 seriam eivados de dúvida suficiente para comportar pluralidade de fórmulas matemáticas capazes de conduzir a resultados muito diferentes o método PRL-60?***

Um único elemento de dúvida parece surgir dos enunciados prescritivos do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n. 9.959/2000. Ocorre que o legislador ordinário acresceu ao artigo “o” a preposição “de”, no seguinte trecho abaixo sublinhado:

“d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de revenda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;”

<sup>17</sup> RICARF, art. 62: “Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.754

Ao que tudo indica, tal fator não altera a conclusão de que a fórmula que decorre imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com as alterações da Lei n. 9.959/2000, é aquela indicada pela IN 32/01. Trata-se, ao que tudo indica, de mero erro de grafia do legislador, que não enseja pluralidade de sentidos quanto aos enunciados em questão.

No entanto, a administração fiscal passou a suscitar que a preposição “de” teria o mérito de assegurar que a parcela do valor agregado fosse deduzida do próprio preço de venda e não da base de cálculo da margem de lucro. O passo seguinte a essa assunção seria a reestruturação do enunciado prescritivo, para “melhorá-lo” e torná-lo compatível com a fórmula adotada pela IN 243/2002.

Note-se que o acatamento desse argumento, para a legitimação da IN 243/2001, demanda que o intérprete reordene a forma como as alíneas foram dispostas pelo legislador ordinário no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, de modo a excluir a participação de parte do texto do item 1 da alínea “d” e, assim, “criar” uma nova alínea “e”, inexistente no texto aprovado pelo Congresso Nacional. Ou seja, para que a fórmula proposta pela IN 243/2001 pudesse ser suportada pela Lei n. 9.430/96 vigente à época dos fatos, o seu art. 18, II, deveria ser visualizado como se possuísse a seguinte redação:

(...)

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL:  
definido como a média aritmética dos preços de venda dos bens ou direitos, diminuídos:

- a) dos descontos incondicionais concedidos;
- b) dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) das comissões e corretagens pagas;
- d) da margem de lucro de:

1. sessenta por cento, calculada sobre o preço de venda após deduzidos os valores referidos nas alíneas anteriores e do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

(...)

e) do valor agregado no País, na hipótese de bens importados aplicados à produção;

A referida tese fazendária não esconde a sua **complexidade**. Concluída essa reestruturação do texto da art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, ainda não se chegaria à fórmula da IN 243/2002, pois novas concessões ainda deveriam ser feitas para acomodar as inovações na fórmula indicada pela SRF.

Nesse seguir, a IN 243/2002 não assumiria apenas a função que originalmente lhe seria rotineira, de imprimir maior operacionalidade, tornar palatável a sua compreensão aos agentes fiscais. Essa instrução normativa teria função mais sofisticada, de *traduzir* uma linguagem do legislador ordinário que a todos se apresentava como inteligível, de forma a expressar, de forma escurreita, a verdadeira mensagem que, embora de difícil compreensão para a sociedade em geral, não teria passado despercebida aos olhos da SRF. Tal como um oráculo, a IN 243/2002, então, conduziria a um *rearranjo* do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a reconstrução estrutural do texto legal e a adoção de novos fatores nas fórmulas *traduzidas* pela IN 243/2002.

Em uma espiada muito brusca, o referido exercício pode aparentar tratar-se de “*interpretação*” ou mesmo assumir o propósito de “*integração*”. Contudo, a análise mais acurada evidencia que a IN 243/02 **NÃO** leva a cabo qualquer expediente de *integração*, mas realmente inova em matéria inserida no âmbito de competência privativa do legislador ordinário.

O expediente da *integração*, tutelado pelo art. 108 do CTN, “pressupõe uma lacuna a ser preenchida, i.e., a falta de decisão do legislador acerca de determinada situação”<sup>18</sup>. No caso, não há verdadeira lacuna no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000. O legislador ordinário efetivamente manifestou decisão consciente quanto à fórmula a ser adotada para o cálculo do PRL-60. A IN 243/02, em verdade, veicula uma *segunda fórmula*, capaz de alcançar resultados diversos da primeira e, com isso, desvia-se do plano normativo.

Note-se que um mero fator textual (acréscimo da preposição “de” ao objeto “o”), não é suficiente para se cogitar que esteja presente uma atribuição do legislador à SRF para que arquitetasse uma fórmula “melhor” ou de qualquer outra forma “diversa” daquela que se pode construir imediatamente do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

Merece destaque o seguinte trecho, do acima referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

**“3. Quesito. A Procuradoria da Fazenda Nacional argumenta que a fórmula da Lei 9.430 é plurívoca e sugere que a IN 243 apenas decorre de uma das interpretações possíveis da Lei 9.430. Do ponto de vista da matemática, é possível afirmar que a IN 243 apenas interpreta a Lei 9.430? É possível deduzir a fórmula da IN 243 dos comandos contidos na Lei 9.430?”**

Conforme já afirmamos na Constatação 3, não é verdade que a IN 243 é uma interpretação possível da Lei 9.430. Em sua defesa, a Fazenda Nacional emprega a fórmula em situações hipotéticas e dessas situações extrai conclusões genéricas. Essas conclusões são incorretas do ponto de vista matemático.”

Na doutrina nacional, uma série de autores se opõe a essa (re)construção normativa. Nesse sentido, LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>19</sup> leciona, *in verbis*:

“7.8.3.5.1. De imediato, deve-se notar que tal entendimento contrariaria a própria literalidade do método. Afinal, o legislador da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/00, não acrescentou um quarto método àqueles aceitos para a apuração dos preços de transferência. Ou seja: o artigo 18 da referida Lei continuou contemplando, em seus três incisos, apenas três métodos. Nesse sentido, o que se teve foi, apenas, um desdobramento de um mesmo método: o método denominado, pelo próprio legislador, ‘Preço de Revenda menos Lucro’. Assim, pressupõe-se, pela literalidade do método, que se apure o preço-parâmetro pela fórmula ‘preço de revenda (líquido de tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro’. Tivesse o legislador a intenção de modificar a fórmula, para passar a ser fórmula ‘preço de revenda (líquido de

<sup>18</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 675 e seg.

<sup>19</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2006, p. 169. Documento assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.756

tributos, descontos e comissões) menos margem de lucro menos valor agregado', então no mínimo deveria ele, por coerência, deixar de chamar o método de 'Preço de Revenda menos Lucro'."

Nesse mesmo sentido, GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JR.<sup>20</sup>, *in verbis*:

"Se compararmos as fórmulas acima, é possível verificar que a Instrução Normativa SRF 243/2002 reduziu consideravelmente o preço parâmetro que configura o limite de dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL, o que aumenta a base de cálculo das exações, sem qualquer fundamentação legal, ocasionando uma total incongruência com as disposições contidas na Lei n. 9.430/1996".

Colocados os argumentos das partes na balança, conclui-se que a tese da pluralidade semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, tal como colocada, não socorre a PFN para a procedência de suas alegações quanto à validade da IN 243/01.

É possível observar que a tese da pluralidade semântica do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 parte de uma construção argumentativa complexa para incluir nessa fluida moldura a fórmula da IN 243/2002. Essa excessiva complexidade, por si só, coloca em dúvida a correção dessa tese.

Em sua essência, a tese da pluralidade semântica, sustenta pela PFN, adota a premissa que o intérprete possuiria discricionariedade para escolher um entre os diversos sentidos possíveis de uma lei e, no caso, a IN 243/2002 teria escolhido entre uma das fórmulas matemáticas possíveis prescritas pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Além disso, não me parece que a indeterminação semântica do 18, II, da Lei n. 9.430/96, presente em quaisquer signos linguísticos, seja tão elevada a ponto de permitir tamanha incerteza, fluidez e poder de escolha da administração fiscal para a adoção de fórmulas matemáticas tão diferentes e capazes de conduzir a resultados tão dispares. Se outra fórmula poderia ser construída a partir dos enunciados prescritivos da lei, não me parece ser aquela indicada pela IN 243/2002.

Tais constatações evidenciam que aceitar a fórmula para o cálculo do PRL-60 estabelecida pela IN 243/2002 exige, no mínimo, que nos coloquemos em uma linha extremamente tênue entre a "execução da lei" (função típica da administração fiscal) e a alteração do seu conteúdo (função privativa do Poder Legislativo). Em meu entendimento, contudo, esse limite foi ultrapassado, com ofensa ao princípio da legalidade.

Os tópicos seguintes apresentam abundantes evidências de que a instrução normativa extravasou os limites semânticos da lei e, assim, incorreu em ilegalidade. É possível concluir com clareza que a administração fiscal não possuiria discricionariedade para adotar a fórmula indicada pela IN 243/2001. Há, na verdade, vedação legal à sua adoção.

### **1.5. A (in)compatibilidade da fórmula indicada pela IN 243/2002 com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.**

<sup>20</sup> MOREIRA JR., Gilberto de Castro. Método do preço de revenda menos lucro no caso de agregação de valor no país. Confronto entre a Lei n.º 9.430/1996 e a Instrução Normativa n. 243/2002, in Tributos e Preços de Transferência - 3º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, p. 105.  
Documento assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fórmula indicada pela IN 243/2002, para o cálculo do método PRL-60, é considerada por alguns como uma “melhoria” ao texto veiculado pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96: supostamente, ter-se-ia uma fórmula “melhor” para regular a aplicação da legislação de preços de transferência. Tais “melhorias”, no caso, converteriam os “preços de revenda menos lucro” (“PRL”) em “PRLVA” (*preço de revenda menos lucro menos valor agregado*).

Mas ainda que se considere, por hipótese, que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, comporta mais do que uma fórmula matemática, seria preciso verificar se a IN 243/2002 teria adotado alguma destas (como sustenta a PFN) ou se teria extravasado os limites a que estaria adstrita (como sustenta o contribuinte).

Os subtópicos seguintes apresentam fundamentos que conduzem à conclusão de que a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo dos preços de transferência é **incompatível** com a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação da Lei n. 9.959/2000.

### **1.5.1. Incompatibilidades formais e a ofensa ao princípio da legalidade aferida por critérios objetivos.**

Não vem ao caso, nesse subtópico, saber se o *comparativo de superioridade* que adjetiva a fórmula indicada pela IN 243/02 seria “melhor” ou “pior”. Interessa, aqui, constatar que ambos os *adjetivos comparativos* pressupõem que a fórmula indicada pela IN 243/02 seja de algum modo ou grau *diferente* daquela estabelecida no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

É por si só relevante ou mesmo decisivo ao julgador aferir que a fórmula indicada pela IN 243/2002 é *diferente* daquela veiculada no art. 18, II, da Lei n. 9.430/96.

Ocorre que a IN 243/2002 deveria assumir tão somente a função de tornar mais operacional a norma do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, possibilitar a inteligência dos agentes fiscais mais simples e dotar a norma legal de maior eficácia. Diante do monopólio reservado ao legislador ordinário para a decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PRL-60, os pontos de distinção da IN 243/02 em relação à Lei 9.430/96 têm a validade fulminada de plano.

Como se pôde observar acima, a Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, **NÃO** autoriza uma série de elementos constantes na IN 243/2001, em especial:

- a exclusão do valor agregado no Brasil no cálculo do preço parâmetro. Conforme decisão do legislador ordinário, o valor agregado no País deveria ser subtraído do preço líquido de venda apenas para o cálculo da margem de lucro;
- atribuir-se relevância ao percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido e participação dos bens importados no preço de venda do produzido como fatores determinantes da margem de lucro e do preço parâmetro.

Contudo, por meio da IN 243/2002, a SRF não só tomou a decisão de eleger como fator determinante o percentual de participação dos bens importados no custo total do bem produzido na composição da fórmula de cálculo do PRL-60, como também interferiu em **qual seria esse percentual de participação**.

Merece destaque o seguinte trecho, do já referido estudo elaborado pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, *in verbis*:

**“Constatação 3. A IN não pode seguir como uma direta interpretação da Lei 9.430/96; é inevitável o acréscimo de alguns postulados, pressupostos ou comandos à lei para que desta possa ser derivada a IN 243.**

Do ponto de vista da lógica matemática, esta constatação é a consequência da combinação de dois fatos já provados acima: de um lado, sabemos (cf. Constatação 2) que a fórmula da IN 243 é diferente da da Lei 9.430/96; de outro lado, sabemos (cf. Constatação 1 e sua demonstração) que cada fórmula é expressão algébrica, única e fiel, do respectivo normativo. Logo, nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”.

Como o tema em análise envolve *fórmulas matemáticas*, é contundente o parecer do referido Ph.D em Matemática Aplicada pelo Instituto Tecnológico de Israel e Professor Associado do Instituto de Matemática e Estatística da USP. Se os matemáticos derivam uma determinada fórmula do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, mas uma outra fórmula da IN 243/2002, bem como afirmam que, sob o ponto de vista matemático, “nenhum dos normativos pode ser derivado do outro”, há **evidência eloquente** de que a Instrução Normativa divergiu da Lei, extravasando o seu âmbito de competência e infringindo a reserva legal.

A IN 243/2001, como *fonte secundária*, teria a *função* de apenas atribuir maior operacionalidade, clareza e, assim, executar com fidelidade a *fonte primária*, que é a Lei 9.430/96. No entanto, a IN 243/2002 claramente nega eficácia à decisão do legislador ordinário, que supostamente não teria sido técnico o suficiente e dado ensejo a desequilíbrios.

Cabe ao Poder Legislativo o monopólio da decisão sobre como será o controle dos preços de transferência no Direito tributário brasileiro. Antes de 1996, precisamente por decisão do legislador ordinário, sequer havia, no Brasil, qualquer controle sobre os preços de transferência. A ele, legislador ordinário, cabe decidir privatamente sobre a tema em discussão.

Dessa forma, por obstaculizar que os agentes fiscais executem adequadamente a decisão do legislador ordinário, veiculada pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000, a IN 243/2001 merece imediata repulsa.

Como julgador administrativo, não afastar a aplicação da IN 243/2001 redundaria igualmente em negar eficácia à decisão enunciada pelo único agente competente para prescrever a fórmula de cálculo do PRL-60, que é o legislador ordinário. Recuso-me a isso.

Não se trata de saber qual das fórmulas é “melhor”: trata-se de respeitar o monopólio da decisão detido pelo legislador ordinário. Esse entendimento encontra fundamento na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se observa desse trecho do conhecido voto do Min. ALIOMAR BALEIRO, no RE 69784, *in verbis*:

“A justiça é uma idéia-força, no sentido de FOUILLÉ, mas varia no tempo e no espaço, senão de indivíduo. Fixa-o o legislador e o juiz há de aceitá-la como um autômato. Inúmeros Acórdãos do Supremo Tribunal Federal, declaram que lhe não é lícito corrigir a justiça intrínseca na lei, substituindo-se as escolhas do legislador.”

**A IN 243/2002 realmente violou o princípio da legalidade.** Ao adotar fórmula diversa daquela prevista pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 e extravar a sua função secundária e meramente regulamentar, a IN 243/2002 majorou tributos com o cerceamento da dedutibilidade do custo de bens, direitos e serviços importados de partes relacionadas e aplicados à produção em território brasileiro.

Como a função precípua da CSRF é uniformizar entendimentos divergentes adotados pelas Turmas Ordinárias do CARF, insta observar que há uma série de decisões deste Tribunal que também concluíram ser ilegal a fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do método PRL-60, como se observa das seguintes ementas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004 Ementa: AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DA MATÉRIA. A propositura de ação judicial, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica na desistência de discutir essa matéria na esfera administrativa. Aplicação da Súmula CARF nº 1. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, matéria não expressamente contestada. CÁLCULO DO PREÇO PARÂMETRO. MÉTODO PRL-60 PREVISTO EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. INAPLICABILIDADE. A função da instrução normativa é de interpretar o dispositivo legal, encontrando-se diretamente subordinada ao texto nele contido, não podendo inovar para exigir tributos não previstos em lei. Somente a lei pode estabelecer a incidência ou majoração de tributos. A IN SRF nº 243, de 2002, trouxe inovações na forma do cálculo do preço parâmetro segundo o método PRL-60%, ao criar variáveis na composição da fórmula que a lei não previu, concorrendo para a apuração de valores que excederam ao valor do preço parâmetro estabelecido pelo texto legal, o que se conclui pela ilegalidade da respectiva forma de cálculo.

**(CARF, Acórdão 1202-000.835, sessão de 07.08.2012)**

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. LEI. NORMAS COMPLEMENTARES. As normas postas pelo executivo para operacionalizar ou interpretar lei devem estar dentro do que a lei propõe e ser com ela compatível. FÓRMULAS PREÇO DE TRANSFERÊNCIA. PRL 60%. LEI Nº 9.430. IN SRF Nº32. IN SRF Nº243. A IN SRF nº 32, de 2001, propõe fórmula idêntica a posta pela lei no 9.430, de 1996. A IN SRF nº 243, de 2002, desborda da lei, pois utiliza fórmula diferente da prevista na lei, inclusive mencionando variáveis não cogitadas pela lei. LANÇAMENTO. IN SRF Nº 243. Os ajustes feitos com base na fórmula estabelecida na IN SRF nº 243, de 2002, que sejam maiores do que o determinado pela fórmula prevista na lei, não têm base legal e devem ser cancelados.

**(CARF, Acórdão 1101-000.864, sessão de 07.03.2013)**

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006 PESSOAS JURÍDICAS. EXTINÇÃO. RESULTADOS NEGATIVOS ACUMULADOS. COMPENSAÇÃO. LIMITE DE 30%. Os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 autorizam a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL acumulados em períodos anteriores, desde que o lucro líquido do período, ajustado pelas adições e exclusões previstas nas legislações daqueles tributos, não seja reduzido em mais de 30%. O limite à compensação aplica-se, inclusive, ao período em que ocorrer a extinção da pessoa jurídica, haja vista a inexistência de norma, ainda que implícita, que o excepcione. Assunto: Normas de Administração Tributária Ano-calendário:

2006 SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. IMPOSIÇÃO. Deve-se afastar a multa de ofício imposta por infração cometida pela sucedida, mas lançada somente após ocorrida a sucessão, quando o Fisco não demonstra que sucedida e sucessora estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

(CARF, Acórdão 1201-000.803, sessão de 07.05.2013)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2007 RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES PROCEDENTES. Não é digna de reparo a decisão que, amparada por diligência fiscal efetuada pela própria autoridade autuante, acolhe argumento da contribuinte acerca da ocorrência de erro de fato no fornecimento de dados utilizados na determinação da matéria tributável, e, por meio de controles internos, apura que parte das exigências formalizadas já são objeto de outro feito administrativo, caracterizando, assim, duplicidade de lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. PRL60. ILEGALIDADE DA IN SRF 243/2002. Restando reconhecida a ilegalidade das disposições da IN SRF 243/2002, especificamente no que se refere aos critérios por ela indicados para a quantificação do preço-parâmetro e os conseqüentes ajustes na aplicação do método PRL60 (sobretudo antes da publicação da Lei 12.715/2012), é de reconhecer, portanto, a completa invalidade do lançamento.

(CARF, Acórdão 1301-001.235, sessão de 13.06.2013)

Por todos esses fundamentos já expostos, parece certo que a fórmula de cálculo do PRL-60 indicada pela IN 243/2002 deve ser desconsiderada.

### 1.5.2. Incompatibilidades formais e o princípio da anterioridade em matéria tributária.

Com o reforma de 2012, empreendida pela Lei n. 12.715 (dez anos após a edição da IN 243/2002), o legislador ordinário finalmente adotou enunciados que claramente prescrevem a adoção de uma fórmula diversa daquela adotada com a Lei n. 9.959/2000, mais apta a lidar com a proporção do insumo importado aplicado na produção nacional.

Desse modo, somente após 10 anos da publicação da IN 243/2002 é possível identificar respaldo à fórmula então indicada pela SRF.

Conforme dispõe a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional, alterações legislativas:

- como regra, devem respeitar o *princípio da irretroatividade* sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “a”);
- como regra, devem respeitar o *princípio da anterioridade* sempre que houver agravamento de ônus fiscal (CF, art. 150, III, “b”);
- excepcionalmente, podem ter eficácia retroativa “quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados” ou, ainda, quando forem benéficas ao contribuinte (CTN, art. 106).

A Lei n. 12.715/2012 inaugurou uma nova sistemática de cálculo do método PLR, com a decisão consciente do legislador de inovar o regime até então vigente e com o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.202-2/2004- Art. 6º, II, Lei nº 11.343/2006. Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**assumido potencial de aumento da carga tributária.** Diante dessas características, a fórmula para o cálculo do PRL-60, que se obtém da norma enunciada pelo legislador ordinário na Lei n. 12.715/2012, submete-se a dois corolários básicos do *princípio da segurança jurídica: anterioridade e irretroatividade*.

A fim de cumprir o princípio da anterioridade, o art. 78, da Lei n. 12.715/2012, expressamente resguardou a vigência da novel fórmula de cálculo do PLR, introduzida em seu art. 48, para o dia **01.01.2013**:

Art. 48. Os arts. 12, 18, 19 e 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passam a vigorar com a seguinte redação:  
(...)

Art. 78. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:  
(...)

§ 1. Os arts. 48 e 50 entram em vigor em 1 de janeiro de 2013.

Caso a Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse a norma introduzida pela Lei n. 9.959/2000, ratificando os método PLR-60 até então vigente, sem incremento do ônus tributário, então não seria necessário observar o *princípio da anterioridade*.

A **exposição de motivos** da MP n. 563/2012, que foi convertida na aludida Lei n. 12.715/12, demonstra com nitidez a decisão do legislador em alterar a norma até então vigente para o cálculo do PLR e adotar *vacatio legis* em respeito ao *princípio da anterioridade*, de aplicação obrigatória na **hipótese de majoração do ônus de IRPJ e CSL**:

“56. A medida proposta também visa a aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL no tocante a negócios transacionais entre pessoas ligadas, visando a reduzir litígios tributários e a contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual. Destarte, a legislação relativa aos controles de preços de transferência aplicáveis a operações de importação, exportação ou de mútuo, empreendidas entre entidades vinculadas, ou entre entidades brasileiras e residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou ainda, que gozem de regimes fiscais privilegiados, restará atualizada e aperfeiçoada com as alterações propostas.

(...)

61. Como fruto de toda a experiência até então angariada no que concerne à aplicação de referidos controles, com o intuito de minimizar a litigiosidade Fisco-Contribuinte até então observada, e objetivando alcançar maior efetividade dos controles em questão, propõe-se alterações na legislação de regência.

(...)

63. **Como algumas das alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40 da Medida Provisória podem implicar em aumento do tributo, em atenção ao princípio da anterioridade, foi estabelecido que a produção de efeitos ocorreria em 2013.** O art. 42 do Projeto Medida Provisória possibilita que a pessoa jurídica opte pela aplicação das disposições contidas nos arts. 38 e 40 na apuração das regras de preços de transferência relativas ao ano-calendário de 2012. A opção implicará na obrigatoriedade de observância de todas as alterações introduzidas pelos arts. 38 e 40.”

(grifou-se)

Se o art. 48 da Lei n. 12.715/2012 apenas confirmasse aclarasse uma interpretação que já seria possível a partir da Lei n. 9.959/2000, referida norma poderia ser considerada *meramente interpretativa*, com efeitos retroativos. Mas não é o caso: justamente por se tratar de decisão consciente do legislador ordinário em alterar a metodologia do PLR com potencial de aumentar o ônus tributário imposto à sociedade, a referida alteração legal sujeitou-se expressamente à anterioridade e não pode, por certo, ser aplicada retroativamente.

No caso concreto, o período de apuração relevante é **2005**, de forma que aplicação da Lei n. 12.715/2012, atentaria contra o *princípio da irretroatividade da lei tributária*. É necessário aplicar diretamente a norma prescrita pelo art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000, tal como interpretada pela IN 32/2001, que restou incontroversa.

### **1.5.3. Incompatibilidades materiais e a ofensa ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.**

Embora evidências matemáticas e demais constatações expostas nos subtópicos anteriores sejam suficientes para afastar a validade da fórmula indicada pela IN 243/02 para o cálculo do PRL-60, há ainda outras evidências jurídicas que corroboram para essa conclusão. Há *incompatibilidades materiais* da IN 243/02 em face da Lei n. 9.430/96, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.959/2000.

A administração fiscal deve agir nos estritos limites normativos atinentes à matéria dos preços de transferência, respeitando os princípios e regras consagrados pelo legislador ordinário. E há, no caso da legislação dos preços de transferência, princípios e regras que não podem ser ignorados, pertinentes à *igualdade tributária* e à *capacidade contributiva*.

Nesse ponto, é importante fazer referência à seguinte passagem do estudo de LUÍS EDUARDO SCHOUEI<sup>21</sup>, que toca alguns dos elementos essenciais para a solução do recurso especial em análise, *in verbis*

- “1.3.9. É, pois, sob pena de caracterizar o arbítrio, que o legislador se vê obrigado a eleger princípios e, uma vez escolhidos, aplicá-los conscientemente.
- 1.3.10. Especialmente em matéria tributária, surge como princípio parâmetro, escolhido pelo próprio constituinte, a capacidade contributiva. Nesse sentido, deve a tributação partir de uma comparação das capacidades econômicas dos potenciais contribuintes, exigindo-se tributo igual de contribuinte em equivalente situação. Por óbvio, tal princípio somente se concretiza quando é possível compararem-se os contribuintes.
- 1.3.11. No caso de transações entre pessoas vinculadas, entretanto, as realidades econômicas comparadas são diversas, frustrando-se qualquer comparação.
- 1.3.12. A diversidade acima apontada resulta da circunstância de as transações entre partes vinculadas não terem passado pelo mercado, como o fizeram as empresas independentes.
- 1.3.13. Assim, pode-se dizer que enquanto a moeda constante nas contas das empresas com transações controladas está expressa em unidades ‘reais de grupo’, empresas independentes têm seus resultados expressos em ‘reais de mercado’.
- 1.3.14. Nesta perspectiva, o papel da legislação de preços de transferência é apenas ‘converter’ valores expressos em ‘reais de grupo’ para ‘reais de

<sup>21</sup> SCHOUEI, Luís Eduardo. Preços de transferência no Direito tributário brasileiro. São Paulo : Dialética, 2006, p. 14-15.  
Documento assinado em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

mercado', possibilitando, daí, uma efetiva comparação entre contribuintes com igual capacidade econômica.

**1.3.15. Nesse sentido, verifica-se que a legislação de preços de transferência não distorce resultados da empresa. Apenas 'converte' para uma mesma unidade de referência ('reais de mercado') a mesma realidade expressa noutra unidade.**

**1.3.16. Nesse contexto, as disposições de controle de preços de transferência da Lei n. 9.430/96 somente se justificam caso corroborem essa conversão acima referida, o que se dá mediante a aplicação do princípio *arm's length*, que será verificado mais profundamente nos capítulos posteriores. Vale dizer, caso a aplicação da lei ou de sua regulamentação em um caso concreto extrapole os limites dessa conversão, isso deverá ser considerado uma desobediência ao princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva e, portanto, a aplicação nesse caso deverá ser corrigida ou até mesmo desconsiderada."**

(negrito acrescido ao original)

É fundamental para a matéria em análise, então, compreender que a legislação brasileira dos preços de transferência busca precisamente neutralizar a desigualdade nas operações entre partes vinculadas. Nos casos em que o método PLR-60 seria aplicável, a aludida norma se voltaria exclusivamente às operações de importação realizadas por empresas vinculadas e que, por meio de ajuste no preços de venda de bens, serviços ou direitos, apresentassem a potencialidade de transferir resultados ao exterior sem a correspondente tributação. A legislação tem eficácia, portanto, para garantir que situações semelhantes sejam tributadas de maneira equivalente.

**Se era esse o objetivo do legislador ordinário, é de difícil aceitação que o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96 adotasse critérios de eliminação de desigualdades tão voláteis e indeterminados, que possibilitassem à administração fiscal escolher ajustes a partir de preços parâmetros compreendidos em intervalos tão amplos e incertos, com variações, por exemplo, entre "- R\$10,00" e "R\$ 70,00".**

Ocorre que o princípio da igualdade, vivificado pelo padrão *arm's length*, pressupõe a eleição consciente, pelo legislador ordinário, de critérios de distinção aptos a tratar semelhantes de forma equivalente, com ajustes que se façam necessários na base de cálculo do IRPJ e CSL para a corrigir diferenciações injustificadas. **A tese de que, dos enunciados do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, seria possível abstrair duas fórmulas capazes de conduzir a preços parâmetros tão dispares ("-10,00" ou "70,00", por exemplo), conflita com o princípio da igualdade, pois torna insustentável a sua concretização, conduzindo à sua antítese (desigualdade, incerteza, insegurança).**

Nesse seguir, ao advogar que a Lei n. 9.430/96 teria concedido tamanha discricionariedade à administração, a PFN pode estar suscitando a ocorrência de delegação de competência tributária, o que, como se viu, é vedado pela Constituição Federal (art. 150) e pelo CTN (art. 97). Se a lei houvesse permitido a adoção de fórmulas tão dispares, possivelmente a sua constitucionalidade não resistiria à criteriosa análise do Poder Judiciário.

Na verdade, o art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, elegeu expressamente critérios de distinção que, conforme a sua decisão, seriam aptos para vivificar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva. A "segunda fórmula" indicada pela IN 243/2002, então, enfraquece **arbitrariamente o princípio da igualdade**, pois nega eficácia jurídica aos critérios de distinção



eleitos pelo legislador ordinário (art. 18, II, da Lei n. 9.430/96), a quem compete o monopólio da decisão quanto à fórmula que deve ser adotada para o método PLR-60.

#### 1.5.4. Incompatibilidades materiais e a falácia dos “fins” que justificariam os “meios”.

O julgamento do presente recurso especial pode dar ensejo a um deslize no processo de concretização do Estado de Direito: relativizar o princípio da legalidade (*meio*), para que o Brasil conte com uma norma de preço de transferência supostamente “melhor” e vocacionada a aferir adequadamente os preços de mercado, inclusive com a consideração proporcional dos insumos importados de partes vinculadas (*fins*).

Como já se constatou acima, esse argumento de que “*os fins justificam os meios*” esbarra no princípio da estrita legalidade em matéria tributária. No entanto, tendo em vista a importância do tema, não se pode deixar de investigar se os referidos “fins” apregoados para a legitimação da IN 243/2002 realmente teriam potencial de concretização. Ou seja: as normas da IN 243/2002 realmente seriam “melhores”?

Sob a perspectiva matemática, o estudo desenvolvido pelo Prof. Dr. VLADIMIR BELITSKY, acima citado, apresentou as seguintes conclusões:

#### “2. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a fórmula da IN 243 corrige defeitos da Lei 9.430. Essa afirmação é correta do ponto de vista da matemática?”

Não. Essa manobra é parecida com os argumentos desvendados no quesito anterior, mas ela precisa ser tratada separadamente pois a derivação de sua conclusão é mais complexa. Na essência do método, mostra-se que a fórmula da Lei 9.430 apresenta falhas as quais são corrigidas na fórmula da IN 243. A inadequação deste método como argumento em prol da eficácia da IN 243 está na omissão do fato de que a fórmula definida por esse normativo possui falhas semelhantes às da fórmula da Lei 9.430.”

Também merece destaque o seguinte trecho, colhido da citada “Constatação 5” do mesmo estudo, *in verbis*:

- “(i) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP menor que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for de 60%;
- (ii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP igual ao valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for menor que 60%;
- (iii) a fórmula da IN 243 resulta no valor de PP maior que o valor declarado do bem importado se e somente se a margem de lucro em cima de todos os insumos em conjunto for maior que 60%.”

Note-se, ainda, a conclusão do mesmo matemático em relação a esse outro quesito que lhe foi apresentado, *in verbis*:

#### “1. Quesito. A Fazenda Nacional alega que a aplicação da IN 243 pode ser benéfica aos contribuintes. Essa afirmação tem sustentação matemática?”

A alegação da Fazenda Nacional de que ‘... a metodologia prevista na IN SRF n.º 243/2002 pode ser considerada benéfica ao importador’ (...) está errada pois

sabemos, conforme provado em minha Constatação 5, que a fórmula da IN 243 acarreta ajuste tributário e, conseqüentemente, tributação, toda vez que a lucratividade da produção for inferior a 60%. (...)”

Conclui o matemático que “a fórmula da IN 243 falha em apurar o valor justo do Preço Parâmetro a partir de valores de produtos corretamente declarados pelo contribuinte quando a margem de lucro efetiva sobre o PLV for menor que 60%”.

A evidência matemática, então, aclara que a fórmula indicada pela IN 243/2002 **não soluciona problemas presentes na fórmula legal**, imediatamente construída a partir do art. 18, II, da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 9.959/2000. Além disso, como evidenciou o matemático, a fórmula da IN 243/2002 tem o potencial de **agravar o ônus fiscal sobre o contribuinte**.

## 2. NÃO INCLUSÃO, NA COMPOSIÇÃO DO PREÇO PARÂMETRO, DE FRETE, SEGURO E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

### 2.1. A legislação aplicável ao caso concreto.

O art. 18 da Lei n. 9.430/96 prevê regras aplicáveis em geral a todos os métodos de preços de transferência:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos **documentos de importação ou de aquisição**, nas **operações efetuadas com pessoa vinculada**, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

**§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.**

O caput do dispositivo estabelece que dois fatores devem conjugar-se para a incidência das normas de preços de transferência:

(i) operações realizadas com pessoas vinculadas;

e  
(ii) operações de importação.

Como apenas quando esses dois fatores estiverem simultaneamente presentes deverá ser aplicada as normas de controle e ajuste prescritas pela Lei n. 9.430/96, trata-se de um **binômio essencial** para a aplicação da legislação dos preços de transferência.

O conceito de “pessoa vinculada” foi estabelecido pelo art. 23 da Lei n. 9.430/96:

Art. 23. Para efeito dos arts. 18 a 22, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora

ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º do art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

A Instrução Normativa SRF n. 38, de 30.04.97, estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos referidos nesta Seção exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pelo própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 6º, o § 10 do art. 12 e o art. 13." (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 113, de 19 de dezembro de 2000)

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 390-98/04, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. Art. 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação ou amortização dos bens e Autenticado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 12/09/2016 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 26/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 6º e 13.

**§ 4º Na determinação do custo de bens adquiridos no exterior, poderão, também, ser computados os valores do transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e dos tributos não recuperáveis, devidos na importação.**

Embora a IN 38/97 expressamente apontasse que o contribuinte possuiria a opção de incluir ou não frete, seguro e tributos de importação, muitos agentes fiscais passaram a ignorar essa orientação e a exigir, em todos os casos, a inclusão de tais valores para a composição do preço parâmetro do método PRL.

A ideia de que fretes, seguros e tributos incidentes na importação deveriam compor o preço parâmetro se tornou popular no âmbito da fiscalização. Passado algum tempo, foi editada a Instrução Normativa SRF n. 243, de 11.11.2002 (doravante "IN 243"), que estabeleceu a seguinte orientação em seu art. 4º, § 4º:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de empresa vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá optar por qualquer dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, exceto na hipótese do § 1º, independentemente de prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A determinação do preço a ser utilizado como parâmetro, para comparação com o constante dos documentos de importação, quando o bem, serviço ou direito houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação, pela própria empresa importadora, na produção de outro bem, serviço ou direito, somente será efetuada com base nos métodos de que tratam o art. 8º, a alínea "b" do inciso IV do art. 12 e o art. 13.

§ 2º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, devendo o método adotado pela empresa ser aplicado, consistentemente, por bem, serviço ou direito, durante todo o período de apuração.

§ 3º A dedutibilidade dos encargos de depreciação, exaustão ou amortização dos bens e direitos fica limitada, em cada período de apuração, ao montante calculado com base no preço determinado por um dos métodos de que tratam os arts. 8º a 13, vedada a utilização do método de que trata o art. 12, se não houver revenda.

**§ 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, calculado com base no método de que trata o art. 12, serão integrados ao preço praticado na importação os valores de transporte e seguro, cujo ônus tenha sido da empresa importadora, e os de tributos não recuperáveis, devidos na importação.**

§ 5º Nos preços apurados com base nos métodos dos arts. 8º e 13, os valores referidos no § 4º poderão ser adicionados ao custo dos bens adquiridos no exterior desde que sejam, da mesma forma, considerados no preço praticado, para efeito de comparação.

**A aludida orientação da IN 243/01, em seu art. 4º, § 4º, corresponde ao segundo núcleo da discussão do recurso especial ora em julgamento.** Ocorre que, desde a sua edição, os agentes fiscais passaram a exigir, invariavelmente, a inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação como custos do bem importado.

Com a intensificação das autuações fiscais e do correspondente contencioso gerado por contribuinte irrisignados, a administração fiscal buscou alterar a Lei n. 9.430/96, a fim de que houvesse expresse respaldo legal para a orientação adotada na IN 243/01. Afinal, se o legislador concordasse com a ideia de incluir, na composição do preço parâmetro do método PRL, os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação, boa parte das discussões administrativas deixariam de existir. Para tanto, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 478, de 29.12.2009, que atribuiria a seguinte redação ao referido art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96.

§ 6º Integram o custo de aquisição, para efeito de cálculo do preço médio ponderado a que se refere o inciso III do **caput**, o valor do transporte e do seguro até o estabelecimento do contribuinte, cujo ônus tenha sido do importador, e os impostos não recuperáveis incidentes nessas operações e demais gastos com o desembaraço aduaneiro.

No entanto, a referida ideia da administração fiscal, de sujeitar os custos de frete, seguro e tributos incidentes na importação ao controle da legislação de preços de transferência, foi **solenemente rejeitada pelo Poder Legislativo**. A MP 478/2009 não foi convertida em Lei e, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 18/2010, vigorou apenas 01.06.2010.

O legislador ordinário, com a rejeição da proposta em questão, manteve-se coerente com a diretriz que rege o controle dos preços de transferência, edificada pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, atinente às condições essenciais para a sua incidência: operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com **(i)** partes vinculadas **(ii)** residentes em outros países.

Esse *binômio irredutível* foi, então, reafirmado pelo legislador competente, que não se manteve inerte para a solução do conflito existente entre a administração fiscal e os contribuinte. Em 2012, foi publicada a Lei n. 12.715, com a seguinte redação:

§ 6. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I - não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§ 6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea *b* do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro.

## 2.2. A dedutibilidade do frete, seguro e tributos incidentes na importação

O art. 47 da Lei n. 4.506/64 estabelece, como regra geral, que serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ as despesas operacionais pagas ou incorridas necessárias, assim compreendidas aquelas normais, usuais e necessárias às suas atividades geradoras do lucro que será tributado. Além dessa regra geral de dedutibilidade, o legislador prescreveu ainda uma série de normas específicas que devem ser observadas para a apuração do tributo, com destaque às regras de preços de transferência.

Embora a legislação de preços de transferência possa aparentar *exceções* à norma geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, representam a sua *confirmação*. As regras de preços de transferência correspondem mais precisamente a normas que procuram garantir que tal norma geral seja aplicada conforme os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Não obstante, seja sob uma perspectiva (*exceção à regra geral*) ou outra (*confirmação à regra geral*), a legislação dos preços de transferência, detalhada no tópico subsequente, está intimamente relacionada com a aludida regra geral do art. 47 da Lei n. 4.506/64.

Com olhos exclusivamente na regra geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei n. 4.506/64, o frete, o seguro e os tributos incidentes sobre a importação devem ser dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL, pois se tratam indubitavelmente de dispêndios necessários, normais e usuais à respectiva atividade operacional do contribuinte. Quanto aos tributos incidentes sobre a importação, deve-se destacar a regra do artigo 41 da Lei nº 8.981/95, que prescreve expressamente a sua dedutibilidade.

É preciso, contudo, verificar se o legislador, por regras específicas, de algum modo interferiu na dedutibilidade de tais dispêndios necessários, normais e usuais da pessoa jurídica.

O art. 18, § 6º, da Lei n. 9.430/96, estabelece norma expressa quanto à dedutibilidade dos custos do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos **documentos de importação ou de aquisição**, nas **operações efetuadas com pessoa vinculada**, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

(...)

**§ 6º Integram o custo, para efeito de dedutibilidade, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador e os tributos incidentes na importação.**

O legislador prescreveu expressamente que frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação e suportados pelo importador brasileiro, ainda que os produtos importados tenham sido adquiridos de partes dependentes, devem ser consideradas custos dedutíveis pelo importador. **Significa dizer que os dispêndios com frete, seguro e tributos incidentes sobre a importação, pagos a pessoas não vinculadas, não integram o preço parâmetro para fins de preços de transferência, devendo ser considerados dedutíveis independentemente de ajustes.**

No caso concreto, há uma operação de importação realizada entre partes vinculadas (aquisição do produto importado) e um conjunto de deveres e obrigações decorrentes e periféricos relacionados a partes **não** vinculadas (frete, seguro e tributos). É preciso, portanto, identificar duas sistemáticas distintas:

- (i) **bens, serviços e direitos:** serão dedutíveis até o limite do preço parâmetro, conforme a legislação dos preços de transferência;
- (ii) **deveres e obrigações decorrentes e periféricos:** serão dedutíveis em sua integralidade as despesas efetivamente incorridas com frete, seguro e **tributos incidentes na importação.**

### 2.3. O escopo de aplicação da legislação fiscal de preços de transferência.

O *binômio essencial* prescrito pelo art. 18, caput, da Lei n. 9.430/96, é determinante ao escopo das normas de preços de transferência, pois corresponde às condições essenciais para a sua incidência: tais normas alcançam operações realizadas por pessoas jurídicas brasileiras com (i) partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

Conforme se verifica dos autos, o contribuinte contratou a aquisição de determinados bens, fornecidos por uma empresa vinculada residente no exterior. Não há dúvida, portanto, que a aquisição dos aludidos bens está sujeita ao controle da legislação dos preços de transferência.

O contrato de aquisição celebrado pelo contribuinte previa a sua responsabilidade pela contratação do frete e seguro necessários para a entrega dos produtos, bem como pelo recolhimento dos tributos incidentes na importação. Cumprindo com a sua obrigação contratual, **o contribuinte contratou de terceiros, sem nenhum vínculo evidenciado nestes autos, o frete e o seguro, bem como arcou com os tributos incidentes na importação.**

No caso dos autos, a autoridade fiscal compreendeu que o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação deveriam submeter-se ao controle dos preços de transferência. **Urge, então, verificar se tais operações realmente estão sob o escopo do binômio essencial prescrito pela Lei n. 9.430/96.**

Para frete e o seguro, foram contratadas **empresas sem vínculos com o contribuinte**, o que inviabiliza, por si, o preenchimento do binômio essencial de incidência da Lei n. 9.430/96. Os **tributos sobre a importação** são devidos à União e aos Estados, que **obviamente não são estrangeiros e nem são vinculados ao contribuinte.**

É o princípio da legalidade, em sua acepção mais explícita, que impede que se estenda a sanção normativa da Lei n. 9.430/96 ao frete, seguro e tributos incorridos pelo contribuinte, pois nenhuma dessas situações preenche o binômio prescrito como essencial pelo legislador, qual seja, (i) operação com partes vinculadas (ii) residentes em outros países.

Essa mesma conclusão vêm sendo explicitada pela doutrina<sup>22</sup>. Cite-se GERD WILLI ROTHMANN<sup>23</sup>, para quem os valores de frete e seguro “não entram no cálculo do preço de transferência, nas duas modalidades (CIF e FOB), nem o imposto de importação. Se os custos efetivos de frete e seguro forem suportados pelo importador/revendedor (FOB), os mesmos poderão ser integralmente deduzidos para os efeitos do imposto de renda, da mesma forma que o imposto de importação”. Conforme esse professor, *in verbis*:

“Assim, as deduções do preço médio de venda, para se chegar ao preço líquido de venda, são, exclusivamente, as previstas em lei:

- a) descontos incondicionais;
- b) impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;
- c) comissões e corretagens pagas;
- d) ‘margem de lucro’ (20% ou 60%).

Esta margem de revenda, impropriamente chamada de ‘margem de lucro’, compreende somente os **custos decorrentes da função do próprio revendedor**, tais como armazenamento, publicidade e, eventualmente, o ‘valor agregado’ em produção no País.

Dai podemos concluir:

a) Nem as despesas com frete, nem com seguro e, muito menos, o imposto de importação (que é receita da Administração Fiscal!) constam da lista *taxativa* das deduções para efeito de apuração do preço líquido de venda que, deduzida a ‘margem de lucro’, resulta no ‘preço-parâmetro’, ou seja, na *preço hipotético de transferência*.

b) As despesas com frete e seguro e o imposto de importação não constituem custos decorrentes das funções desempenhadas pelo revendedor, mas são custos da importação, que não entram na apuração da margem de revenda.

Como não entram no cálculo do hipotético ‘preço-parâmetro’, mas representam *custos efetivos*, os valores relativos a frete, seguro e ao imposto de importação, desde que seu ônus tenha sido do importador/revendedor (ou seja, na modalidade ‘FOB’), podem ser integralmente deduzidos para os efeitos de imposto de renda.

Na modalidade CIF, o valor de frete e seguro já está embutido no ‘preço parâmetro’, de modo que não pode ser considerado, novamente, como despesa dedutível.

Neste contexto, cabe apenas uma observação: se, na modalidade FOB, o transporte e o seguro são contratados com empresa coligada da matriz fornecedora da mercadoria, os respectivos valores pagos estão sujeitos à observância da legislação de preços de transferência.”

<sup>22</sup> Vide, por exemplo: SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. 3ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013. p. 287 e seg.; ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética; KRAKOWIAK, Ricardo. Preços de transferência: o método PRL e as despesas com frete, seguro e imposto de importação. In: Tributos e preço de transferência, 3º vol. SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.) São Paulo: Dialética, 2009; BORGES, Alexandre Siciliano; ANDRADE JR., Luiz Carlos. Preços de transferência: o método PRL e os valores referentes a frete, seguro e tributos. In: Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF. vol. 01, nº 5, ano 2011.

<sup>23</sup> ROTHMANN, Gerd Willi. Preços de transferência – método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+II) ou FOB: A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 165, jun/2009. São Paulo: Dialética, p. 54-56.



Diante de mais essas evidências, é possível concluir que, no caso dos autos, o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação não preenchem os requisitos essenciais para que sejam tutelados regras de controle de preços de transferência.

#### 2.4. A adoção de margens brutas pelo legislador no método PRL-60.

O método das margens pré-determinada para o controle dos preços de transferência, tal como o brasileiro, é único no mundo. Trata-se de escolha do nosso legislador destoar da forma que os demais países adotam para definir o *preço parâmetro* (*arm's length*) de operações realizadas entre partes vinculadas.

Independentemente das vantagens e desvantagens da sistemática das margens pré-determinadas, o fato é que, para a sua aplicação, em conformidade ao princípio da igualdade que legitima o controle dos preços de transferência, é necessário que o legislador brasileiro equalize o índice que deve ser adotado em cada operação, de forma a possibilitar a adequada mensuração do *preço parâmetro*.

No caso ora sob análise, o legislador determinou a aplicação da margem de 60% para a adoção do método PRL (que, conforme a fórmula abstraída pela IN 243/01, poderia exigir lucratividade de 150%).

A exigência de percentual tão elevado pode ser justificado pela adoção de *margens brutas*, em que se consideram incluídos todos os custos e despesas incorridos pelo particular, como *fretes, seguros, tributos, despesas de armazenagem etc.* Com a adoção da referida margem, esta remuneraria todos os fatores necessários para importação do bem e, possivelmente, lhe possibilitaria obter algum resultado.

A interpretação teleológica da norma demonstra haver coerência na adoção de *margens brutas* pelo legislador, o que reforça a conclusão exposta acima.

Como se viu, a inclusão de frete, seguro e tributos de importação, no presente caso, não seria coerente com o binômio “operações realizadas com pessoas vinculadas e residentes no exterior”, prescrito como condição para a incidência da legislação dos preços de transferência. A análise teleológica, por sua vez, evidencia que a não inclusão de frete, seguro e tributos de importação é coerente com a adoção as margens adotadas pelo legislador, capazes de suportar todos os custos da operação.

Sem observar esse binômio irreductível requerido pelo legislador, a IN 243/2001 inverteu essa lógica, como se o contribuinte estivesse obrigado a considerar *margens líquidas*. Há, portanto, mais uma razão para que este Colegiado declare que a referida instrução normativa contrariou extravasou limites legais que deveria respeitar.

#### 2.5. A incompatibilidade da inclusão de fretes, seguro e tributos no cálculo do preço parâmetro para fins de preços de transferência

O art. 18 inaugura a “Seção V” da Lei n. 9.430/96, que tem como Título “Preços de Transferência” e subtítulo “Bens, Serviços e Direitos Adquiridos no Exterior”. O referido dispositivo tutela de forma geral todos os métodos para a apuração do preço-parâmetro, os quais, como já exposto, determinam se ajustes devem ou não ser realizados na base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Por conseguinte, a conclusão alcançada no julgamento do presente caso – no qual está em discussão se frete, seguro e tributos devem ser incluídos na composição do preço-parâmetro do método PRL – deve ser igualmente coerente com os métodos PIC e CPL, igualmente tutelados pela regra geral do art. 18 da Lei n. 9.430/96.

**Ocorre que seria impossível imaginar (“absurso”) a inclusão de frete, seguro e tributos incidentes na importação na composição do preço parâmetro do método CPL, que apura o preço-parâmetro a partir do custo do exportador, acrescido de uma margem de 20%.**

Compreendo ser aplicável ao presente caso a máxima hermenêutica de que *os textos jurídicos não devem ser interpretados de tal forma que conduzam ao absurdo*.

Como se ressaltou acima, o objetivo da legislação de preços de transferência é “converter” os valores expressos em ‘reais de grupo’ para valores “reais de mercado”, de tal forma que haja uma efetiva comparação entre contribuintes com capacidade contributiva equivalente. Nesse seguir, a legislação prevê que, para a composição do preço-parâmetro pelo método CPL, deverá ser considerado o custo do exportador, acrescido da margem de 20%. Em outras palavras, a margem de lucro bruta adotada no método CPL, limitada ao máximo de 20%, incluiria, além do lucro líquido e de todas as despesas do exportador que não estejam incluídas em seu custo, também o frete, o seguro e os tributos incidentes na importação.

*Permissa vênia*, a incongruência dessa interpretação salta aos olhos diante do fato de que os tributos brasileiros incidentes na importação facilmente podem, sozinhos, ultrapassar a margem de lucro bruto de 20% estabelecida pelo método CPL.

## **2.6. O extravasamento das funções da IN 243/2002, em cotejo às fontes formais do Direito tributários**

Como é sabido, a IN 243/2002 é *fonte secundária* do Direito Tributário, cuja função subalterna é de aclarar ou atribuir maior operacionalidade à norma prescrita pela Lei n. 9.430/96, que é a *fonte primária*.

A aludida instrução normativa, contudo, extravasou as suas funções ao prever, em seu art. 4º, § 4º, a inclusão do frete, seguro e tributos atinentes à importação na composição do preço parâmetro do método PRL.

Por todo o exposto, resta claro que a IN 243/2002 não expressou uma possível interpretação que se pudesse abstrair do texto legal. E ainda que se pudesse argumentar alguma mensagem implícita do legislador descortinada por essa instrução normativa, **é preciso ter claro que exceções ou limitações à regra geral de dedutibilidade – prescrita pelo art. 47 da Lei n. 4.506/64 e pelo art. 41 da Lei nº 8.981/95 – devem ser expressas. E o que há, de forma expressa (Lei n. 9.430/96, art. 18, § 6º) é a previsão de**

Processo nº 10830.720600/2010-59  
Acórdão n.º 9101-002.424

CSRF-T1  
Fl. 53.774

### **dedutibilidade dos dispêndios do importador com frete, seguro e tributos incidentes na importação.**

Dessa forma, compreendo não restar outra alternativa senão desconsiderar a recomendação veiculada pelo art. 4º, § 4º, da IN 243/2002.

#### **2.7. A jurisprudência administrativa sobre o tema.**

O entendimento ora exposto encontra respaldo em uma série de julgados deste Tribunal, como por exemplo:

##### **Acórdão nº 108-09763, de 13/11/2008.**

‘Embora as despesas de fretes e seguros tenham sido incluídos nos documentos de importação, em se tratando de despesas necessárias, usuais e normais para o tipo de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, cuja dedutibilidade está prevista na legislação, estas despesas devem ser neutras para a apuração do preço de transferência no Método PRL’

##### **Acórdão nº 1102-00.302, de 01/09/2010.**

IRPJ - CSLL - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA - MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) - FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO - Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

##### **Acórdão nº 1102-00.302, de 16/05/2011**

IRPJ – CSLL – PREÇO DE TRANSFERÊNCIAS – MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL) – FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO – Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

#### **3. Dispositivo do voto.**

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte quanto às matérias analisadas nesta declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

**Conselheiro Luís Flávio Neto.**

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo

O Conselheiro não apresentou a declaração de voto no prazo regimental, razão pela qual se considera não formulada (RICARF, Anexo II, art. 63, §§ 6º e 7º).





Ágio. Impossibilidade da amortização de ágio interno sem dispêndio





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

**Processo n°** 13005.001356/2010-42  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-002.550 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 7 de fevereiro de 2017  
**Matéria** AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO  
**Recorrente** CVI REFRIGERANTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO INTERNO.

Deve ser mantida a glosa da despesa de amortização de ágio que foi gerado internamente ao grupo econômico, sem qualquer dispêndio, e transferido à pessoa jurídica que foi incorporada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amádio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.



## Relatório

CVI REFRIGERANTES LTDA recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 2.229 e ss., contra o acórdão n° 1401-001.159, de 8 de abril de 2014 (e-fls. 2.191 e ss.), que, no mérito e por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 2.370 e ss..

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

*INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO.*

*Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando não houve a efetiva aquisição de negócio jurídico.*

A Recorrente apontou divergência jurisprudencial em relação a dois acórdãos. Transcreve-se parcialmente a seguir a ementa do segundo paradigma, **uma vez que a divergência não foi reconhecida em relação ao primeiro (acórdão n° 9101-001.657):**

Acórdão n° 1101-000.841:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

*(...)*

*ÁGIO. REQUISITOS DO ÁGIO.*

*O art. 385 do RIR/1999, estabelece a definição de ágio e os requisitos do ágio, para fins fiscais. O ágio é a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor patrimonial das ações adquiridas. Os requisitos são a aquisição de participação societária e o fundamento econômico do valor de aquisição. Fundamento econômico do ágio é a razão de ser da mais valia sobre o valor patrimonial. A legislação fiscal prevê as formas como este fundamento econômico pode ser expresso (valor de mercado, rentabilidade futura, e outras razões) e registrado.*

*ÁGIO INTERNO.*

*A circunstância da operação ser praticada por empresas do mesmo grupo econômico não descaracteriza o ágio, cujos efeitos*

*fiscais decorrem da legislação fiscal. A distinção entre ágio surgido em operação entre empresas do grupo (denominado de ágio interno) e aquele surgido em operações entre empresas sem vínculo, não é relevante para fins fiscais.*

**ÁGIO INTERNO. INCORPORAÇÃO REVERSA. AMORTIZAÇÃO.**

*A amortização do ágio está prevista no art. 386 do RIR/1999. Para fins fiscais, o ágio decorrente de operações com empresas do mesmo grupo (dito ágio interno), não difere em nada do ágio que surge em operações entre empresas sem vínculo. Ocorrendo a incorporação reversa, o ágio poderá ser amortizado nos termos previstos nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997.*

(...)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008*

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E COMERCIAL.**

*As regras contábeis aceitas pelo direito tributário são apenas aquelas previstas na legislação comercial referendada pelas regras tributárias e desde que não conflitem com regra fiscal específica.*

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E COMERCIAL. CONTABILIDADE. ÁGIO.**

*Os institutos, conceitos e formas contábeis aceitos pelo direito tributário são apenas aqueles definidos na legislação comercial referendada pelas regras tributárias e desde que não conflitem com definição específica posta em regra fiscal. Caso a legislação tributária defina de modo diferente um instituto, conceito, ou forma, vale a definição fiscal para fins tributários. Regra tributária específica define o que é ágio, como deve ser calculado, seus pressupostos (aquisição da participação e fundamento econômico), e como sua amortização pode ser considerada para fins fiscais. Por isso, nesses aspectos, os institutos, conceitos e formas contábeis e as regras de direito comercial são irrelevantes.*

**ÁGIO. ART. 109 CTN.**

*A legislação tributária define o que é ágio para fins fiscais e determina os efeitos.*

**TRANSFERÊNCIA DE AÇÕES. ÁGIO. NASCIMENTO. EXTINÇÃO.**

*O ágio nasce com uma aquisição e se transfere por uma incorporação reversa, cisão ou fusão. A transferência das ações não implica em transferência de ágio, mas em extinção do ágio que havia na alienante e surgimento de novo ágio na adquirente. A disciplina legal a que se submete o novo ágio é decorrente de suas características, e não das características do ágio que existia na alienante.*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO.**

*Em direito tributário não existe o menor problema em a pessoa agir para reduzir sua carga tributária, desde que atue por meios lícitos (elisão). A grande infração em tributação é agir intencionalmente para esconder do credor os fatos tributáveis (sonegação).*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. NEGÓCIOS JURÍDICOS. ATOS JURÍDICOS. LICITUDE.**

*O fato dos atos praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos. O fato dos negócios praticados visarem economia tributária não os torna ilícitos ou inválidos.*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CAUSA DO NEGÓCIO. LICITUDE.**

*Motivo do negócio é a razão subjetiva pela qual o contribuinte faz o negócio jurídico. Causa do negócio ou sua função econômica é o efeito que o negócio produz nas esferas jurídicas dos partícipes. O motivo ilícito implica em nulidade, quando declarada por um Juiz. Se a motivação do negócio é economia tributária, não se pode falar em motivo ilícito.*

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. MOTIVO DO NEGÓCIO. CONTEÚDO ECONÔMICO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE.**

*Não existe regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas economia tributária. Não tem amparo no sistema jurídico a tese de que negócios motivados por economia fiscal não teriam "conteúdo econômico" ou "propósito negocial" e poderiam ser desconsiderados pela fiscalização. O lançamento deve ser feito nos termos da lei.*

**SIMULAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE A LEI.**

*A fiscalização não precisa (e nem pode) recorrer às figuras de direito civil, utilizadas por juizes imparciais para soluções de litígios entre as pessoas. O Fisco não precisa (e nem pode) recorrer às figuras da simulação, abuso de direito, fraude a lei ou demais previstas no Código Civil, que são utilizadas pela Justiça para resolver litígios. A fiscalização tem poderes específicos e disciplinados na legislação tributária.*

**PODERES DO FISCO. LANÇAMENTO.**

*A fiscalização pode apontar os fatos que entende ocorridos, pode afastar os que entende não ocorridos ou falseados, pode aplicar o direito que entende aplicável aos fatos verificados, e pode cobrar o tributo conforme sua convicção, sem ter de recorrer a qualquer figura do Código Civil. A única exigência da lei é que o Fisco comprove os fatos que confirmam o direito que aplica.*

**LANÇAMENTO.**

*O lançamento é atividade vinculada à lei.*

**SEGURANÇA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO.**

*A segurança jurídica, ao lado da justiça, é um dos pilares do sistema jurídico. A previsibilidade da tributação é um dos seus aspectos fundamentais.*

As alegações de mérito da Recorrente, são, em síntese, as seguintes:

a) que não houve avaliação ficta, uma vez que o aumento do seu valor presente, de R\$ 15.519.276,52 para R\$ 98.312.000,00 teve por base em laudo técnico elaborado por empresa de auditoria em 15/08/2004, laudo esse "que o fisco não impugnou em qualquer instância, mesmo porque seu valor é absolutamente menor do que o valor efetivo", e a simples evolução positiva do seu faturamento, que em 2012 atingiu R\$ 450 milhões, já justifica o valor levado a efeito pela subscrição do capital;

b) que a CFI, pessoa jurídica que recebeu a integralização, foi constituída em 2000 para estruturar a operação de venda da participação da empresa mineradora de águas e a venda não ocorreu antes da operação de integralização, e sim, após, sendo tudo concebido à luz do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002;

c) que o voto vencedor, mesmo tendo negado provimento ao recurso, afastou todas as alegações apontadas no auto de infração, mantendo o lançamento apenas "*por entender que a negociação realizada entre partes que compõem um controle unitário de empresas não pode gerar um valor de um ágio que possa ser deduzido do resultado tributável*";

d) que no voto vencedor se entendeu que não se poderia admitir "*o ágio dedutível do lucro real gerado por uma integralização de capital de uma empresa - submetida por um mesmo controle - uma vez que tal ato não tipificava uma aquisição de participação societária*";

e) que tal entendimento "*contraria toda a legislação societária e as regras contidas no código civil, que regem a constituição e transferência dos direitos patrimoniais*", assinalando que "*a regra contida no artigo 36 da Lei 10.637/2002, literalmente prevê uma generalidade de operações, sem fazer qualquer distinção para as operações negociais*", não se estabelecendo nesse dispositivo "*qualquer diferença entre a integralização e subscrição com conferência de participação societária e em moeda na composição dos valores de subscrição de capital*". E destaca que "*a integralização, seja por moeda corrente, seja por transferência de propriedade de bens ou de participação societária juridicamente implica transferência de direitos de propriedade entre as pessoas envolvidas*";

f) que "*a diferença entre o ato de integralizar - para efeitos de dedução do ágio no lucro real - somente passou a sofrer restrição de seu efeito (dedutivo) com o ágio interno a partir da vigência da Medida Provisória nº 627/2013*", a qual "*passou a impossibilitar a dedutibilidade do ágio interno (entre partes relacionadas)*";

g) que a medida provisória em questão não tem caráter interpretativo, não atingindo fatos pretéritos como os dos autos, sendo que "*pretender o contrário seria admitir que a letra da MP nº 627/2013 revelar-se-ia inócua ou morta, o que seria absurdo*";

h) que é incontroverso nos autos que a Recorrente efetuou a operação societária de subscrição de ações, mediante conferência da totalidade das participações da CVI Refrigerantes;

i) que o tratamento do ágio deve ser apurado no limite dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso seja conhecido e provido para "*reformatar a decisão recorrida, anulando integralmente o crédito tributário*".

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 2.390 e ss.) em que afirma que a questão colocada em discussão no presente recurso diz respeito à aplicabilidade do art. 386 do RIR/1999 (que tem como bases legais os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 e 10 da Lei nº 9.718/98) ao caso, e assevera que "*o entendimento deste Conselho encontra-se demonstrado no acórdão de nº 9101-002.303, que reformou o acórdão paradigma apresentado pelo Recorrente*".

Após destacar trecho da ementa desse julgado, a Fazenda Nacional transcreve os fundamentos das contrarrazões por ela apresentadas em face do Recurso Voluntário interposto pela ora Recorrente, nas quais alegou, em síntese, o que segue:

a) após descrever os passos da reorganização societária levada a cabo, a Fazenda afirma que a Fiscalização concluiu que:

*- a CFI – COMPANHIA FONTE IJUÍ, sociedade de participações criada no ano 2000 (12/09/2000), de existência apenas formal, sem empregados ou qualquer estrutura administrativa, antes do aumento de capital por CVI INVESTIMENTOS, tinha função apenas de controladora da Empresa Mineradora Ijuí (operacional de águas minerais, que era controlada pela CVI REFRIGERANTES antes da constituição da CFI), com capital de R\$ 4.786.000,00, sendo 99,99% de propriedade de CVI INVESTIMENTOS, foi utilizada como "empresa veículo", uma vez que teve como finalidade unicamente transferir o ágio à CVI REFRIGERANTES LTDA, tendo sido extinta em 01/12/2004, após a última etapa geradora do ágio;*

*- o ágio deduzido pela recorrente não atendeu aos pressupostos admitidos pela legislação tributária: aquisição de participação societária, fundamento econômico e propósito negocial;*

*- de acordo com o Relatório da Ação Fiscal: "Na geração do ágio amortizado pela fiscalizada não há partes independentes, mas somente pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico, sob controle comum. A operação não redundou em ingresso de novos recursos, porque não teve origem em pagamento algum efetuado pela expectativa de resultado futuro (...) Não se pode extrair do art. 36 da Lei 10.637/02, nem do art. 7º da Lei 9.532/97, qualquer pressuposto de validação para o ágio artificialmente gerado", fls. 63/64.*

b) que o Fisco não questionou a legalidade das operações sob o ponto de vista societário, muito menos desconsiderou os negócios jurídicos praticados pelas empresas, tão somente analisou se o ágio registrado na recorrente atendia aos requisitos exigidos pela legislação, para então verificar se o efeito fiscal pretendido pela parte era possível. E concluiu que "*a situação dos autos não se encaixava na autorização para dedução do ágio no lucro real prevista nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, e 385 e 386 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99*", conclusão considerada acertada, na medida que "*o ágio registrado*

*na Recorrente não tem como origem uma aquisição de participação societária, muito menos possui fundamento econômico";*

c) que a regra do art. 386 do RIR/1999 veicula exceção, através da qual a legislação tributária considera que o investimento foi extinto com a incorporação, fusão ou cisão patrimonial;

d) que, para existir, o ágio ou deságio deve sempre ter como origem um propósito negocial (aquisição de um investimento) e, assim, um substrato econômico (transação comercial), sendo que somente registros escriturais não podem ensejar o nascimento dessa figura econômica e contábil;

e) que o ágio ou deságio deve sempre decorrer da efetiva aquisição de um investimento oriundo de um negócio comutativo, onde as partes contratantes, interdependentes entre si e ocupando posições opostas, tenham interesse em assumir direitos e deveres proporcionais;

f) que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento, sendo que o preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível;

g) que o ágio utilizado pela Recorrente não existiu de fato, tendo sido criado "apenas no papel", razão pela qual não é válido e nem eficaz para ser amortizado na conta de resultado da recorrente, seja pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 (385 e 386 do RIR/99), seja por qualquer outra norma que autoriza tal dedutibilidade. Isso porque o ágio não apresenta propósito negocial nem substrato econômico que justifique o seu surgimento, destacando a Fazenda, entre outros elementos, que:

- a CFI – COMPANHIA FONTE IJUÍ, empresa de existência apenas formal, sem empregados ou qualquer estrutura administrativa, serviu apenas para ancorar as quotas de capital de outra empresa operacional do Grupo, a Empresa Mineradora Ijuí Ltda;

- os motivos apresentados pela ora Recorrente durante o procedimento fiscal "não são motivos justificadores da amortização do ágio, pois não comprovam o propósito negocial, nem o substrato econômico";

- o aumento de capital da CFI serviu apenas para criar um ágio fictício. Em que pese a justificativa apresentada para a integralização do capital da CFI com quotas da recorrente, tal negócio restou inócuo, pois o investimento fora anulado pela posterior incorporação de uma empresa pela outra, restando, assim, só o ágio;

- não é possível vislumbrar a aquisição onerosa, pois sequer houve o pagamento, dispêndio de recursos no aumento de capital da CFI

h) que o revogado art. 36 da Lei nº 10.637/2002, que "estabeleceu benefício fiscal para o caso de integralização de capital em uma empresa com participação societária havida em outra, permitindo o diferimento da tributação do ganho de capital sobre a diferença

Processo nº 13005.001356/2010-42  
Acórdão n.º 9101-002.550

CSRF-T1  
Fl. 2.415

*entre o valor de integralização e o valor do investimento que estava registrado na escrituração contábil", não se aplica ao caso presente pelos seguintes motivos:*

*Primeiro, porque o § 2º do art. 36 da Lei 10.637/02 tem sua aplicação direcionada à pessoa jurídica que realizou a subscrição e teve diferido o ganho apurado na operação – no caso, a holding CVI INVESTIMENTOS, e não a recorrente.*

*O segundo ponto, suficiente para afastar a pretensão da contribuinte, é o fato de que a legislação tributária não trata de situações sem substrato econômico, nas quais o ágio gerado é artificial.*

i) que, tendo o grupo empresarial da Recorrente realizado operações, de forma orquestrada, sem substância econômica e mediante empresa veículo, apenas no intuito de se enquadrar na literalidade da lei e reduzir a carga tributária, "não utilizou um planejamento lícito, que estava à sua disposição, (...) sendo completamente absurdo imaginar que o já revogado artigo 36 da Lei 10.637/2002 teve o condão de validar os propósitos buscados pela parte, de unicamente reduzir a carga tributária, pela realização de operações sem substrato econômico, criação de ágio artificial e sem tributação do ganho de capital, que estará indefinidamente diferido".

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Trata o presente recurso especial de lançamento em que a Fiscalização a glosou da despesa de amortização de ágio gerado internamente a grupo econômico. Essa matéria já foi enfrentada por esta 1ª Turma da CSRF por ocasião do julgamento dos processos de nºs 10680.724392/2010-28, 11080.723701/2010-74, 11080.723702/2010-19, 16682.720271/2011-54, respectivamente acórdãos de nºs 9101-002.388, 9101-002.389, 9101002.390, e 9101-002.391, todos de minha relatoria e julgados na sessão de 13 de julho de 2016.

Da mesma forma que nos processos em questão, a discussão que se trava aqui é se a lei exige ou não pagamento, custo, onerosidade e partes independentes.

O tema foi enfrentado também na oportunidade que essa Turma julgou o processo de nº 10469.721945/2010-03, na sessão de 6 de abril de 2016 (acórdão nº 9101-002.303, de relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura). Naquela oportunidade, como assinalou a Fazenda Nacional, restou reformado o único acórdão aceito como paradigma por ocasião do juízo de admissibilidade do recurso especial que ora se aprecia (acórdão nº 1101-000.841).

Princípio, pois, o enfrentamento do presente caso por uma breve recapitulação das operações societárias das quais surgiu o ágio, para, então, trazer as razões de

decidir já expendidas nos citados acórdãos em que fui relatora, dirimidas eventuais diferenças. Como segue:

1 – CFI - Companhia Fonte Ijuí, sociedade anônima fechada que tem como acionistas CVI INVESTIMENTOS (99,999937%) e três pessoas físicas e tem capital social de R\$ 4.786.000,00, tem o capital aumentado em R\$ 98.312.000,00. A Fiscalização caracteriza essa empresa como de existência formal, sem empregados ou qualquer estrutura administrativa e que tinha função apenas de controladora da Empresa Mineradora Ijuí (empresa operacional de águas minerais).

E a primeira pergunta que surge: como se deu este aumento de capital?

2 – CVI INVESTIMENTOS e OV PARTICIPAÇÕES subscreveram ações que CFI - Companhia Fonte Ijuí emitiu.

E como CVI INVESTIMENTOS e OV PARTICIPAÇÕES subscreveram?

3 – Subscreveram com a totalidade das quotas que tinham da CVI REFRIGERANTES (sociedade por quotas de responsabilidade limitada, da qual CVI INVESTIMENTOS possui 99,98% das quotas e OV PARTICIPAÇÕES possui 0,02%), no valor de R\$ 98.312.000,00.

E de onde surge o ágio?

4 - Surge porque o investimento que a CVI INVESTIMENTOS e sua sócia minoritária OV PARTICIPAÇÕES tinham na CVI REFRIGERANTES estava contabilizado por R\$ 15.519.276,52, passando a ser avaliado em R\$ 98.312.000,00, mediante Laudo de Avaliação Econômico-Financeira, elaborado em 15/8/2004, com base em expectativa de rentabilidade futura e utilizando o método de fluxo de caixa descontado.

5 - Quando CVI INVESTIMENTOS e OV PARTICIPAÇÕES subscrevem aumento de capital na CFI - Companhia Fonte Ijuí com a totalidade das quotas de CVI REFRIGERANTES (em 25/9/2004), ela (CVI REFRIGERANTES) passou a ser controlada de CFI - Companhia Fonte Ijuí, que por sua vez era controlada de CVI INVESTIMENTOS. Ou seja, o controle de tudo continuou com CVI INVESTIMENTOS.

6 - Na contabilidade de CFI - Companhia Fonte Ijuí é registrado o valor contábil da CVI REFRIGERANTES, acrescido do ágio decorrente da reavaliação (R\$ 82.792.723,48).

Logo, quem recebeu este ativo reavaliado, que foi a CFI - Companhia Fonte Ijuí, nada pagou à CVI INVESTIMENTOS e à OV PARTICIPAÇÕES.

Assim, CFI - Companhia Fonte Ijuí tem contabilizado um ágio sem ter tido qualquer dispêndio para aquisição das ações.

E quando a ora atuada (CVI REFRIGERANTES) passa a amortizar o ágio?

7 – Quando ela incorpora sua então controladora CFI - Companhia Fonte Ijuí (em 01/12/2004). A CFI, assim, desaparece, voltando a ora atuada (CVI REFRIGERANTES)



como sócias a CVI REFRIGERANTES e a OV PARTICIPAÇÕES, nos mesmos percentuais anteriores.

Apreciando as razões trazidas pela Recorrente, entendo que não lhe assiste razão, uma vez que a Lei nº 9.532, de 1997, em seus artigos 7º e 8º, jamais pode ser interpretada como permissiva de dedutibilidade de uma despesa que foi “inventada”!

E aqui chamo a atenção que o que classifico de “invenção” é incontroverso pois, em que pese a Recorrente argumentar pela legitimidade do ágio, em nenhum momento demonstrou que houve pagamento ou qualquer transferência de recursos relativa ao ágio que aproveitou.

Ora, o argumento de que antes da edição da Medida Provisória nº 627, de 2013, a legislação não vedava o ágio surgido de operações intragrupo, e, assim, o tratamento do ágio no limite do que dispõem os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, daria guarida a situações como a do presente processo improcede. Isso porque a lei em questão trata expressamente de participações adquiridas com ágio ou deságio e ágio, o que pressupõe um pagamento (ou que se arque com um dispêndio) maior do que um valor de contabilizado (como deságio pressupõe pagamento a menor), reforçando-se ainda, quando o caput do art. 7º faz referência ao Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o qual, também de forma expressa, define o ágio como diferença entre custo de aquisição e o valor do PL ao tempo dessa aquisição:

Lei nº 9.532, de 1997:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária **adquirida com ágio ou deságio**, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:*

.....  
*III - **poderá amortizar o valor do ágio** cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998). (negritei)*

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (redação vigente ao tempo dos fatos geradores):

*Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o **custo de aquisição** em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o **custo de aquisição** do investimento e o valor de que trata o número I. (negritei)*

Aliás, a definição de Custo de Aquisição trazida pelo Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações elaborado pela FIPECAFI (item 10.3.2.a, da 7ª ed., 2008), não deixa dúvidas:

*“a) CUSTO DE AQUISIÇÃO O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação por subscrição relativa a aumento de capital, ou ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago. Vale lembrar que esse valor pago é reduzido dos valores recebidos a título de distribuição de lucros (dividendos), dentro do período de seis meses após a aquisição das cotas ou ações da investida.”*  
(Grifei)

Ou seja, os valores a serem registrados como custo de aquisição, como preço pago, deve corresponder ao valor despendido, pago, nas transações com agentes externos, para obtenção do investimento.

Ainda do referido Manual, 7ª ed., destaco todas as menções feitas a valor pago e aquisição de ações, no sentido de demonstrar o que a teoria contábil considera custo de aquisição e ágio:

#### *“11.7.1 – Introdução e Conceito*

*Os investimentos, como já vimos, são registrados pelo valor da equivalência patrimonial e, nos casos em que os investimentos foram feitos por meio de subscrições em empresas coligadas ou controladas, formadas pela própria investidora, não surge normalmente qualquer ágio ou deságio. Veja-se, todavia, caso especial no item 11.7.6.*

*Todavia, no caso de uma companhia adquirir ações de uma empresa já existente, pode surgir esse problema.*

*O conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial.*

*Dessa forma, há ágio quando o preço de custo das ações for maior que seu valor patrimonial, e deságio, quando for menor, como exemplificado a seguir.*

#### *11.7.2 Segregação Contábil do Ágio ou Deságio*

*Ao comprar ações de uma empresa que serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, deve-se, já na ocasião da compra, segregar na Contabilidade o preço total de custo em duas subcontas distintas, ou seja, o valor da equivalência patrimonial numa subconta e o valor do ágio (ou deságio) em outra subconta.(...)*

#### *11.7.3 Determinação do Valor do Ágio ou Deságio*

##### *a)GERAL*

*Para permitir a determinação do valor do ágio ou deságio, é necessário que, na data-base da aquisição das ações, se determine o valor da equivalência patrimonial do investimento, para o que é necessária a elaboração de um Balanço da empresa*

da qual se compraram as ações, preferencialmente na mesma data-base da compra das ações ou até dois meses antes dessa data. Todavia, se a aquisição for feita com base num Balanço de negociação, poderá ser utilizado esse Balanço, mesmo que com defasagem superior aos dois meses mencionados. Ver exemplos a seguir.

#### b) DATA-BASE

Na prática, esse tipo de negociação é usualmente um processo prolongado, levando, às vezes, a meses de debates até a conclusão das negociações. A data-base da contabilização da compra é a da efetiva transmissão dos direitos de tais ações aos novos acionistas; a partir dela, passam a usufruir dos lucros gerados e das demais vantagens patrimoniais.(...)

#### 11.7.4 Natureza e Origem do Ágio ou Deságio

##### (...) c) ÁGIO POR VALOR DE RENTABILIDADE FUTURA

Esse ágio (ou deságio) ocorre quando se paga pelas ações um valor maior (menor) que o patrimonial, em função de expectativa de rentabilidade futura da coligada ou controlada adquirida.

Esse tipo de ágio ocorre com maior frequência por envolver inúmeras situações e abranger diversas possibilidades.

No exemplo anterior da Empresa B, os \$ 100.000.000 pagos a mais na compra das ações representam esse tipo de ágio e devem ser registrados nessa subconta específica.

Sumariando, no exemplo anterior, a contabilização da compra das ações pela Empresa A, por \$ 504.883.200, seria (...).

#### 11.7.5 Amortização do Ágio ou Deságio

##### CONTABILIZAÇÃO

V – Amortização do ágio (deságio) por valor de rentabilidade futura

O ágio pago por expectativa de lucros futuros da coligada ou controlada deve ser amortizado dentro do período pelo qual se pagou por tais futuros lucros, ou seja, contra os resultados dos exercícios considerados na projeção dos lucros estimados que justifiquem o ágio. O fundamento aqui é o de que, na verdade, as receitas equivalentes aos lucros da coligada ou controlada não representam um lucro efetivo, já que a investidora pagou por eles antecipadamente, devendo, portanto, baixar o ágio contra essas receitas. Suponha que uma empresa tenha pago pelas ações adquiridas um valor adicional ao do patrimônio líquido de \$ 200.000, correspondente a sua participação nos lucros dos 10 anos seguintes da empresa adquirida. Nesse caso, tal ágio deverá ser amortizado na base de 10% ao ano. (Todavia, se os lucros previstos pelos quais se pagou o ágio não forem projetados em uma base uniforme de ano para ano, a amortização deverá acompanhar essa evolução proporcionalmente).(…)

Nesse sentido, a CVM determina que o ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor pago na aquisição do investimento e o valor de mercado dos ativos e passivos da

*coligada ou controlada deverá ser amortizada da seguinte forma (...).*

#### *11.7.6 Ágio na Subscrição*

*(...)*

*por outro lado, vimos nos itens anteriores ao 11.7 que surge o ágio ou deságio somente quando uma empresa adquire ações ou quotas de uma empresa já existente, pela diferença entre o valor pago a terceiros e o valor patrimonial de tais ações ou quotas adquiridas dos antigos acionistas ou quotistas.*

*Poderíamos concluir, então, que não caberia registrar um ágio ou deságio na subscrição de ações. Entendemos, todavia, que quando da subscrição de novas ações, em que há diferença entre o valor de custo do investimento e o valor patrimonial contábil, o ágio deve ser registrado pela investidora.*

*Essa situação pode ocorrer quando os acionistas atuais (Empresa A) de uma empresa B resolvem admitir novo acionista (Empresa X) não pela venda de ações já existentes, mas pela emissão de novas ações a serem subscritas, pelo novo acionista. Ou quando um acionista subscreva aumento de capital no lugar de outro.*

*O preço de emissão das novas ações, digamos \$ 100 cada, representa a negociação pela qual o acionista subscritor está pagando o valor patrimonial contábil da Empresa B, digamos \$ 60, acrescido de uma mais-valia de \$ 40, correspondente, por exemplo, ao fato de o valor de mercado dos ativos da Empresa B ser superior a seu valor contabilizado. Tal diferença representa, na verdade, uma reavaliação de ativos, mas não registrada pela Empresa B, por não ser obrigatória.*

*Notemos que, nesse caso, não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio, baseado no maior valor de mercado dos ativos da Empresa B.” (Grifei)*

É bem verdade que no item 38.6.1.2, ao tratar da Incorporação Reversa com Ágio Interno, o referido Manual, ao analisar o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, aduz que o referido diploma legal admita a reavaliação de participações societárias, quando da integralização de ações subscritas, com o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL e concluem os autores da obra:

*“Questiona-se, desse modo, a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, pelo lado do ente tributante, que permite que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios, criem artificialmente, ágios internamente, por intermédio da constituição de ‘sociedades veículos’, que surgem e são extintas em curso lapso temporal, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas ‘casca’, com finalidade meramente elisiva.*

*Do ponto de vista tributário, à luz do art. 36, e dependendo da forma pela qual a operação é realizada, a Fazenda pública perde porque permite a dedutibilidade da quota de ágio amortizada para fins de IRPJ e base de cálculo da CSLL e difere a tributação do 'ganho de capital' registrado pela companhia que subscreve e integraliza aumento de capital em 'sociedade veículo' ou de participação 'casca', a ser em seguida incorporada".*

Com a devida vênia aos autores, é de se verificar, e como a própria Recorrente aduz, que existe permissão legal, sim, de integralização de capital social com ações de outra empresa, que há permissão legal de avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas com o desdobramento do custo de aquisição em reavaliação; contudo, o que não há é autorização legal para, em virtude dessa integralização, lançar em contrapartida o desdobramento do custo como ágio, pois, **em operações internas, sem que um terceiro se disponha a pagar uma mais-valia, não há ágio; a contrapartida é uma reavaliação de ativos.**

E é isso que os autores confundem quando tratam do art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002, **porque essa lei sequer fala em ágio.** Assim, o que esse dispositivo, trazido, aliás, pela Recorrente na defesa da dedutibilidade do ágio gerado, tratava é da possibilidade de diferimento do ganho de capital, quando uma companhia A, que possui participação societária em B, resolve constituir C, subscrevendo capital com ações reavaliadas de B. Ocorre que essa reavaliação de B, quando as operações ocorrem dentro de um mesmo grupo, constitui, tão somente, uma reavaliação. A lei não autoriza que a contrapartida da reavaliação seja uma conta de ágio. Só existe ágio se um terceiro se dispõe a reconhecer esse sobrepreço e a pagar por ele. Sem onerosidade, descabe falar em mais-valia.

E é nessa linha que os autores acabam concluindo às fls. 599 e 600 da 7ª edição:

*"Para admitir-se o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, deve-se enxergá-la tecnicamente, abstraindo outras questões, similarmente a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social. Poder-se-ia advogar que seu registro encontra amparo no fato de haver uma evidência persuasiva de sua substância econômica: um diploma legal que corrobora o seu surgimento. E ainda dentro dessa corrente de pensamento, seria admitido como critério de mensuração contábil inicial, por analogia, o mesmo dispensado a um ativo fiscal diferido advindo de estoques de prejuízos fiscais e de bases negativas de contribuição social, qual seja, **mensuração a valores de saída**, utilizando o método do fluxo de benefícios futuros trazidos a valor presente, no limite de benefícios nominais projetados para dez anos.*

*Por outro lado, haveria também como refutar o registro da parcela legalmente dedutível do ágio gerado internamente, ao se enxergá-la tecnicamente como um intangível gerado internamente. Dentro do Arcabouço Conceitual Contábil em vigor, considerando a **mensuração a valores de entrada**, não se admite o reconhecimento de um ativo que não seja por seu custo de aquisição. Um intangível gerado internamente, como no caso*

*em comento, embora gere benefícios econômicos inquestionáveis para uma dada entidade, tem o seu reconhecimento contábil obstado por uma simples razão: a ausência de custo para ser confrontado com benefícios gerados e permitir, com isso, a apuração de lucros consentâneos com a realidade econômica da entidade.*

(...)

*Só que, no caso desses créditos tributários derivados de operações societária entre empresas sob controle comum, não há, na essência, e também na figura das demonstrações consolidadas, qualquer desembolso que lhes dê suporte. Direitos obtidos sem custo, como direitos autorais, por exemplo, não são contabilizados; o goodwill (fundo de comércio) desenvolvido sem custo ou com custo diluído ao longo de vários anos na forma de despesas já reconhecidas também não é contabilizado; patentes criadas pela empresa são registradas apenas pelo seu custo etc. Por que os direitos de pagar menos tributos futuros, advindos de operações com ausência de propósito comercial e permeadas por abuso de forma, seriam registrados? Essas seriam discussões no campo técnico e conceituai a serem travadas. Contudo, estimulando um pouco mais o debate, deve-se atentar para uma questão sobremaneira crucial para a Contabilidade. Do ponto de vista institucional e moral da profissão contábil, e por que não político, admitir-se o registro do ativo fiscal implica estimular o surgimento de uma indústria do ágio?*

*Assim, à parte possíveis controvérsias conceituais, o procedimento mais adequado, técnica e eticamente, é não se proceder ao reconhecimento do ativo fiscal diferido nessas operações.*"(Grifei)

Por oportuno, trago ainda a versão do Manual de Contabilidade Societária, após as normas internacionais e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (edição de 2010, pág. 442), que reforça ainda mais o que entendiam os autores do Manual:

*"Considerando que na época não havia uma normatização contábil similar ao CPC 15, a consequência direta da prática desse tipo de incorporação (reversa) era a geração de um benefício fiscal bem como o reconhecimento contábil de um ágio gerado internamente (contra o qual, nós, os autores deste Manual, sempre nos insurgimos).*

*Dessa forma, era fortemente criticada a racionalidade econômica do art. 36 da Lei nº 10.637/02, que permitia que grupos econômicos, em operações de combinação de negócios (sob controle comum) criassem artificialmente ágios internamente por intermédio da constituição de "sociedades veículo", que surgem e são extintas em curto lapso de tempo, ou pela utilização de sociedades de participação denominadas "casca", com finalidade meramente elisiva.*

*Nesse sentido, vale lembrar que a CVM vedava fortemente esse tipo de prática (vide Ofício-Circular CVM SNC/SEP nº 01/2007), uma vez que a operação se realizava entre entidades sob controle comum e, portanto, careciam de substância*

*econômica (nenhuma riqueza era gerada efetivamente em tais operações). Além disso, o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinações entre entidades sob controle comum era eliminado nas demonstrações consolidadas da controladora final, tornando inconsistente o reconhecimento desse tipo de ágio gerado internamente (na ótica do grupo econômico não houve geração de riqueza).*

*Atualmente, o art. 36 da Lei nº 10.637/02 foi revogado pela Lei nº 11.196/05 (art. 133, inciso III), bem como com a entrada em vigor do CPC 15, para fins de publicação de demonstrações contábeis, não mais será possível reconhecer contabilmente um ágio gerado internamente em combinações de negócio envolvendo entidades sob controle comum."*

Convém observar que tudo isso foi escrito antes mesmo da MP nº 627, de 2013!

É importante também destacar que o próprio Conselho Federal de Contabilidade estabeleceu, por meio da Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma, e que a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser efetuada com base nos valores de entrada, considerando-se como tais aqueles resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes, senão vejamos:

*Art. 1º. Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.*

*§ 1º. A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).*

*§ 2º. Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.*

*(...)*

*Art. 7º. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.*

*Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:*

*I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;*

*II - uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos,*

*admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;*

*III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;*

*IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.” (Grifei).*

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

*“120. O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado”.*

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, também repudiou o ágio interno por meio do CPC nº 04, aprovado em 2010, que, ao se manifestar sobre ativo intangível, dedicou os itens 48 a 50 para tratar do “Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente”, deixando bastante claro que tal ágio sequer deve ser reconhecido como ativo:

***Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente***

*48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.*

*49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.(Grifei)*

Também em 2010, o Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC nº 1.303, de 2010, aprovou a NBC TG 04, que tem como base o mencionado Pronunciamento Técnico CPC 04 já acima transcrito :



*Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente*

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Grifei)

Também a Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 1, de 2007, no item 20.1.7 tratou o ágio interno nos seguintes termos:

*20.1.7 “Ágio” gerado em operações internas*

*A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de “ágio”.*

*Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas, inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.*

*Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

*Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.*

*Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".*

*Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade. (Grifei)*

Em 2011, inclusive, o Comitê quando aprova o CPC nº 15, que trata das demonstrações contábeis acerca da combinação de negócios e seus efeitos, deixa expresso que o Pronunciamento não alcança a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum:

#### **Objetivo**

*1. O objetivo deste Pronunciamento é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, este Pronunciamento estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:*

- (a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;*
- (b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e*
- (c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.*

#### **Combinação de negócios de entidades sob controle comum – aplicação do item 2(c)**

*B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.*

*B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.*

E não é só isso. Até o voto proferido no acórdão nº 1101-00.708 (o qual, aliás, foi reformado pelo acórdão nº 9101-002.388, de minha relatoria), a jurisprudência do CARF também trilhava o mesmo caminho, isto é, o CARF não admitia a dedutibilidade da amortização de ágio surgido em operações internas ao grupo econômico, nem com o uso de empresas veículos, conforme acórdãos trazidos pela Fazenda em suas contrarrazões, todos de decisões unânimes na matéria ágio: 101-96-724, 103-23.290, 105-17.219.

Por conseguinte, não se pode afirmar agora, como faz a Recorrente, que o ágio interno só deixou de ser dedutível a partir da Lei nº 12.973, de 2014, ou melhor, da MP nº 627, de 2013, da qual referida lei resultou por conversão. Na verdade, a nova lei, ao dispor expressamente assim, nada mais fez do que explicitar que, por óbvio, ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes, ou seja, a indedutibilidade do ágio interno para fins fiscais decorre do fato de ele não ser aceito sequer contabilmente.

Aliás, é nesta linha que se verifica já na própria exposição de motivos da MP nº 637, de 2013, que ora colaciono:

*EM nº 00187/2013 MF*

*Brasília, 7 de Novembro de 2013*

*Excelentíssima Senhora Presidenta da República,*

*Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e revoga o Regime Tributário de Transição - RTT instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.*

*1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.*

*2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define*

como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

(...)

15.9. O art. 20, com o intuito de alinhá-lo ao novo critério contábil de avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, deixando expressa a sua aplicação a outras hipóteses além de investimentos em coligadas e controladas, e registrando separadamente o valor decorrente da avaliação ao valor justo dos ativos líquidos da investida (mais-valia) e a diferença decorrente de rentabilidade futura (**goodwill**). O § 3º determina que os valores registrados a título de mais-valia devem ser comprovados mediante laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deve ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação. Outrossim, em consonância com as novas regras contábeis, foi estabelecida a tributação do ganho por compra vantajosa no período de apuração da alienação ou baixa do investimento;

(...)

Os arts. 19 e 20 dispõem sobre o tratamento tributário a ser dado à mais ou menos-valia que integrará o custo do bem que lhe deu causa na hipótese de fusão, incorporação ou cisão da empresa investida. Tendo em vista as mudanças nos critérios contábeis, a legislação tributária anterior revelou-se superada, haja vista não tratar especificamente da mais ou menos-valia, daí a necessidade de inclusão desses dispositivos estabelecendo as condições em que os valores poderão integrar o custo do bem para fins tributários. Os referidos dispositivos devem ser analisados juntamente com o disposto nos arts. 35 a 37.

32. As novas regras contábeis trouxeram grandes alterações na contabilização das participações societárias avaliadas pelo valor do patrimônio líquido. Dentre as inovações introduzidas destacam-se a alteração quanto à avaliação e ao tratamento contábil do novo ágio por expectativa de rentabilidade futura,

*também conhecido como goodwill. O art. 21 estabelece prazos e condições para a dedução do novo ágio por rentabilidade futura (goodwill) na hipótese de a empresa absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com goodwill, apurado segundo o disposto no inciso III do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Esclarece que a dedutibilidade do goodwill só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes.* (Grifei)

É importante destacar que esse novo regramento contido na Lei nº 12.973/2014 é decorrente dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, e pelos pronunciamentos contábeis decorrentes.

No que diz respeito à questão de ágio, ocorreram mudanças significativas, como a nova definição de coligada (alteração do art. 243 da Lei nº 6.404/76), a alteração sobre o Método da Equivalência Patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404/79), além da edição de atos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC sobre o assunto (em especial, o CPC nº 18 – “Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto” e CPC nº 15 – “Combinação de Negócios”, acima já citado).

De acordo com essa nova concepção contábil, o ágio (que passou a ser denominado de *goodwill*) é determinado como sendo o excedente pago, após os ativos líquidos da investida serem avaliados a “valor justo” (conceito que aliás é bem mais amplo do que “valor de mercado”). Em razão dessa alteração, o custo de aquisição do investimento passou a ser desdobrado em: a) valor do patrimônio líquido da investida; b) mais ou menos valia; e c) ágio por rentabilidade futura (*goodwill*).

Por tudo isso, é de se perceber que não é possível se fazer uma associação exata entre a nova sistemática de identificação e apuração do ágio com a anterior. De forma que, o que era ágio antes, pode ser agora somente “mais valia”, mesmo que anteriormente tivesse sido identificado como decorrente de expectativa de rentabilidade futura. A possibilidade de se apurar uma “menos valia” também influi na existência ou não do ágio. Além disso, as situações em que o Método da Equivalência Patrimonial se torna obrigatório também foram alteradas, o que tem influência direta sobre a necessidade ou não de se determinar a existência de ágio.

Portanto, é um grande equívoco de interpretação se utilizar das disposições contidas no art. 7º da Lei 9.532/1997, a partir do constante nos arts. 20 a 22 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que disciplinam efeitos tributários de procedimentos contábeis totalmente distintos.

Equivocada, também, a alegação, trazida pela Recorrente, de que sem as disposições da MP nº 627, de 2013, a dedutibilidade da amortização de ágio como o que aqui se trata estaria autorizada. Como se viu, a medida provisória em questão e a lei na qual foi convertida não alteram os efeitos tributários de procedimentos contábeis antes vigentes e que assim permanecem, mas conferem tratamento tributário a procedimentos contábeis advindos no bojo de nova concepção contábil, significativamente diferente da anterior. Isso não impede, no entanto, que, como se fez alhures, se diga que a nova lei explicita o óbvio, ou seja, que o ágio pressupõe sobrepreço pago por partes independentes.

Não fossem apenas as diferenças antes mencionadas, o fato mais curioso ainda é que o próprio conceito de partes dependentes estabelecido pelo art. 25 da novel Lei nº 12.973, de 2014 é bem mais amplo do que o conceito de ágio interno:

*Art. 25. Para fins do disposto nos arts. 20 e 22, consideram-se partes dependentes quando:*

*I - o adquirente e o alienante são controlados, direta ou indiretamente, pela mesma parte ou partes;*

*II - existir relação de controle entre o adquirente e o alienante;*

*III - o alienante for sócio, titular, conselheiro ou administrador da pessoa jurídica adquirente;*

*IV - o alienante for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro das pessoas relacionadas no inciso III; ou*

*V - em decorrência de outras relações não descritas nos incisos I a IV, em que fique comprovada a dependência societária.*

Que seja, não apenas as operações que envolvem duas pessoas jurídicas sob controle comum caracterizam-se como partes dependentes: a nova lei incluiu as pessoas físicas, com situações, por exemplo, em que o alienante é parente ou afim até o terceiro grau do sócio acionista da empresa. Assim, passa a ser possível a existência de um ágio contábil (diferente do ágio interno), mas que ao teor da nova legislação, a sua dedutibilidade fica vedada.

Por oportuno, também considero equivocado o entendimento de quem concebe que existe um ágio fiscal e um ágio contábil, ou que a legislação societária permitiu algo diferente da contabilidade nesse aspecto.

É que a legislação tributária, no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, trata do ágio apurado na aquisição de participações em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido nos seguintes termos (destaque acrescido):

*Desdobramento do Custo de Aquisição*

*Art 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:*

*I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e*

*II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.*

*§ 1º - O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.*

*§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:*

*a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;*

*b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.*

*§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.*

Essas disposições contidas no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77 estão em perfeita sintonia com as normas contábeis contemporâneas à expedição do Decreto-lei nº 1.598/77, conforme se pode constatar no disposto na Instrução CVM nº 01 de 27 de abril de 1978, conforme destaque:

*(...)*

*Desdobramento do custo de aquisição de investimento*

*XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em sub-contas separadas:*

*a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI*

*b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.*

*XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:*

*a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;*

*b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;*

*c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.*

*XXII - O ágio ou o deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil na coligada ou na controlada desses mesmos bens deverá ser amortizado na proporção em que for sendo realizado na coligada ou na controlada por depreciação, por amortização ou por exaustão dos bens, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.*

*XXIII - O ágio ou o deságio decorrente da expectativa de rentabilidade deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização.*

*(...)*

Portanto, o ágio a que se refere a legislação fiscal é exatamente o mesmo tratado pela legislação societária, possuindo conteúdo puramente econômico/contábil.

Analisando agora o voto vencedor do único acórdão paradigma aceito no exame de admissibilidade do presente recurso, cujo entendimento a Recorrente pede seja aqui aplicado (acórdão nº 1101-00.841, o qual, como antes referido, foi reformado por esta 1ª Turma da CSRF por meio do acórdão nº 9101-002.303), verifica-se que lá o Relator afirma que é um “grave erro confundir fundamento econômico com pagamento”.

Esse “fundamento econômico”, no que diz respeito ao ágio, encontrava-se disposto no Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 20, §2º, nos seguintes termos (redação vigente à época dos fatos):

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico :

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. (Negritei)

Como se pode depreender, o legislador chamou de “fundamento econômico” do lançamento contábil do ágio, as três “justificativas” acima listadas, e, de fato, não é a partir dessa definição que se está a dizer que é preciso haver pagamento, ou melhor, que é preciso ter havido um custo arcado.

A razão para existência do pagamento, ou de um custo arcado, está no próprio conceito de ágio, cujo inciso II desse mesmo art. 20 definiu como diferença entre custo de aquisição e o valor que consta do PL.

O voto vencedor do paradigma em questão também deixa consignado que “aquisição é gênero, do qual a compra ou a troca, por exemplo, são espécies”.

De fato, a compra e venda é apenas uma das formas de aquisição. Porém, “custo de aquisição”, seja qual for a forma como se dá essa aquisição, pressupõe “ônus”, “dispêndio”. E é aqui que está o equívoco desse voto vencedor: conceber que a lei não exige “ônus”, “dispêndio” para quem está adquirindo a participação societária.

De outra banda, o voto vencedor em questão aduz que a Fiscalização não questiona laudo de reavaliação, alegação que também faz a ora Recorrente quando consigna em seu recurso que o Fisco não o impugnou em qualquer instância.

Ocorre que a impossibilidade de se admitir a formação de ágio sem que tenha havido qualquer é argumento maior e anterior ao próprio laudo, de forma que nem o laudo, nem o registro contábil do ágio fazem prova dos fatos escriturados pelo contribuinte.

Isso porque o laudo representa tão somente uma reavaliação de ativos e nenhum registro contábil faz prova a favor de quem o escritura, sem a documentação comprobatória que o lastreia, nos termos do art. 923 do RIR/99 (art. 9º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977). E, ainda assim, é preciso observar a já citada Resolução nº CFC nº 750, de 1993, que as essências das transações devem prevalecer sobre a forma.



Ora, qual o valor de um laudo que reflete uma rentabilidade futura, sem que haja um terceiro que reconheça essa projeção e arque com o ônus de pagar um valor maior? Como se pode defender isso entre partes pertencentes a um mesmo grupo?

Argumentos trazidos pela recorrente relacionados ao faturamento da CVI Refrigerantes, que atingiu o patamar de R\$ 450 bilhões no ano de 2012, por exemplo, não servem para justificar uma transação ocorrida entre partes relacionadas. Não é sob esse aspecto que o lançamento foi realizado e está sendo mantido pelas instâncias julgadoras anteriores.

Como também os argumentos relacionados ao propósito negocial da operação, vez que não foi esta a principal motivação da autuação. Verifica-se no item 42 do relatório fiscal que a Fiscalização considerou que a cada vez a autuada trouxe uma motivação diferente para a operação, aduz que nada justifica a prática das operações que deram origem ao ágio mas salienta no item 44 que, não obstante a falta de propósito negocial, “a geração deste ágio intra-grupo continuaria sem suporte na legislação contábil e societária”.

Por oportuno, transcrevo alguns trechos do relatório fiscal para demonstrar o a essência do que foi questionado pela Fiscalização:

Fl. 11/35

*“Obs.: Causa estranheza o fato da CVI INVESTIMENTOS não ter realizado Assembleia Geral Extraordinária - AGE para deliberar sobre o aumento de capital realizado na companhia CFI, pois considerando-se a relevância do valor envolvido, da ordem de noventa e oito milhões, aproximadamente cinco vezes o total do valor nominal do Grupo até então. Isso ganha maior relevância quando observamos que na data de 01/1/2004 a holding registrou AGE para aprovar laudo de cisão parcial de 25/09/2004, citando acima, mesma data em que ocorreu o aporte de capital em CFI, e mesmo assim esse investimento deixou de constar da pauta.*

Fl. 26/35:

**VI – Impossibilidade do Surgimento de Ágio Interno em Grupo Societário**

*30. Conforme já referido, o ágio surge na aquisição de investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial, quando o valor pago pelas cotas/ações é maior do que o valor patrimonial dessas ações. Pode ocorrer tanto na aquisição da participação societária junto a terceiros, como na subscrição/integralização de capital em sociedade já existente ou em fase de constituição.*

*31. Para a caracterização do ágio é necessário que haja dispêndio para obter algo de terceiros. A operação surge da vontade das partes independentes, que, no interesse comum, estabelecem um preço que reflita o valor real do investimento, baseado em fundamentos econômicos que demonstrem não estar plenamente representado na contabilidade da investida o seu valor justo.*

*37. O ágio interno em voga tem origem em uma construção contábil, que decorreu da interposição da CFI Companhia Fonte Ijuí como intermediária entre a CVI Regrigerantes e a efetiva controladora do grupo – CVI – Companhia Vontobel de Investimentos, sem que se alterasse de fato o verdadeiro controlador. Não houve alienação ou aquisição do controle da CVI Regrigerantes, a qual sempre foi controlada direta ou indiretamente pela CVI Investimentos.*

No que se refere à questão da formação do ágio internamente a grupo econômico como sendo o único fundamento a sustentar a manutenção do lançamento, cumpre esclarecer que quando a Fiscalização diz que o ágio é artificial, e glosa a sua amortização, ela não o faz pelo simples fato de ser em operações envolvendo sociedades sob controle comum, mas sim porque, em razão de ser entre empresas sob o mesmo controle, não ter havido aquisição e não ter havido dispêndio. Uma coisa está associada a outra.

Em essência, o que não se pode aceitar e validar nos autos ora em análise é que um Grupo Econômico, por meio de um laudo de reavaliação de ativos com base em rentabilidade futura, aumente o valor de seus ativos, crie o ágio, transfira esse ágio, e depois deduza a amortização desse ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem ter, sequer, efetuado qualquer dispêndio sobre esse ágio. É inimaginável aceitar isso como uma *mens legis*!

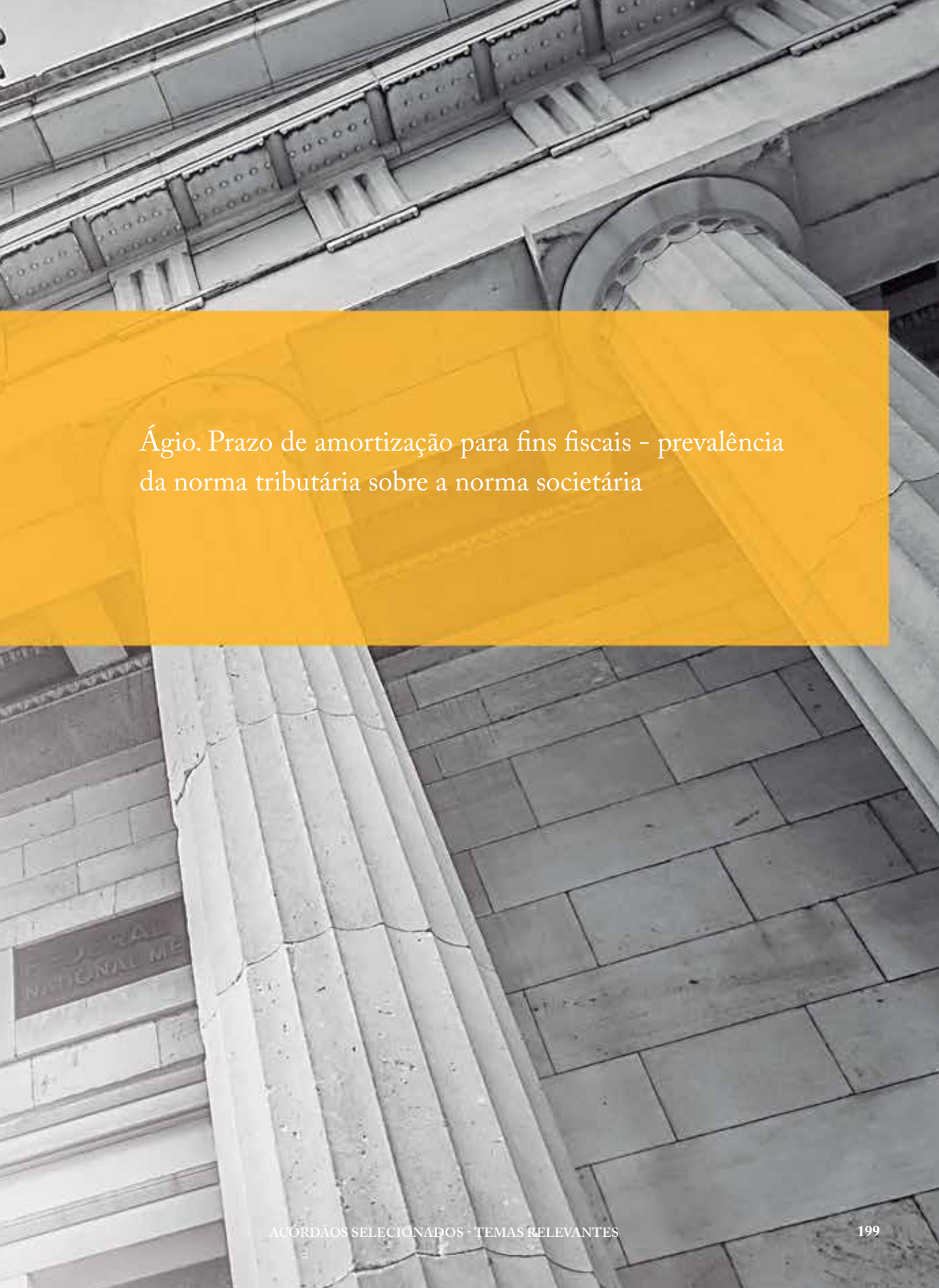
E se não é essa a “mens legis”, como dizer que o contribuinte agiu conforme a lei? Por essas razões, entendo que o lançamento de ofício deve ser mantido.

### **Conclusão**

Em face do exposto, conheço do recurso e, no mérito, NEGÓ-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo





Ágio. Prazo de amortização para fins fiscais - prevalência da norma tributária sobre a norma societária





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

**Processo nº** 11080.011379/2006-51  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-002.539 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2017.  
**Matéria** IRPJ - ÁGIO - PRAZO PARA AMORTIZAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** VIVO S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

ÁGIO. PREMISSA. INSTITUTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO.

O conceito do ágio é disciplinado pelo art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 27/12/1977 e os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, e trata-se de instituto jurídico-tributário, premissa para a sua análise sob uma perspectiva histórica e sistêmica.

PRAZO PARA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. MÍNIMO DE SESENTA MESES.

Redação do art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, predica que poderá ser amortizado o valor do ágio à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração, uma vez consumada a hipótese de incidência que permite o seu aproveitamento. O dispositivo estabelece, de maneira direta, um limite quantitativo (1/60 do valor total da despesa), e de maneira indireta, um parâmetro temporal (se o valor não pode exceder a 1/60 por mês, então a despesa não poderá ser amortizada em menos de 60 meses). A utilização da expressão "no máximo" indica que o diploma legal não proíbe que a despesa seja amortizada em prazo superior a 60 meses.

PREVALÊNCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA SOBRE INSTRUÇÃO NORMATIVA DE ÓRGÃO REGULADOR.

Disposição expressa da lei tributária sobre possibilidade de se amortizar a despesa de ágio em 60 meses não pode ser afastada por instrução normativa expedida por órgão regulador (CVM) que dispõe que a amortização deve ser dar no prazo de concessão. Pode a empresa manter contabilidade empresarial para atender órgão regulador e contabilidade fiscal para atender o interesse do Fisco. Instrução normativa de órgão regulador não o condão de vincular a pessoa jurídica para fins fiscais porque não é norma complementar expedida pela administração tributária nos termos do art. 100 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa) e Luís Flávio Neto e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Declararam-se impedidas de participar do julgamento, as conselheiras Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituídas, respectivamente, pelos conselheiros Lívia De Carli Germano e Demetrius Nichele Macei.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Lívia De Carli Germano, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 4727 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1101-00.354 (e-fls. 4692/4723), pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 02/09/2010, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

### Resumo Processual

Tratou a autuação fiscal de apreciar operações de reorganização societária da empresa VIVO S/A, sucessora da empresa Celular CRT S/A, que tiveram como consequência a amortização de ágio. Foram objeto de contestação pela autoridade fiscal o valor do ágio que foi amortizado pela Celular CRT S/A, por inexistência de fundamentação e transferência indevida, e o prazo aplicado para o aproveitamento das despesas de amortização, se aquele previsto no art. 385 do RIR/99 (60 meses) e aplicado pela Contribuinte ou no disposto nas instruções normativas da CVM (prazo do contrato de concessão, no caso, 85 meses). Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL, tipificando a ocorrência de duas infrações tributárias: (1) glosa de despesas de amortização de ágio e (2) glosa de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, sendo esta última decorrência da primeira.

A Contribuinte apresentou impugnação, que foi apreciada pela primeira instância (DRJ). O lançamento fiscal foi julgado procedente em parte, por entender correta a apuração da Contribuinte quanto ao valor de amortização do ágio. Por sua vez, foi mantido o prazo de amortização aplicado pela Fiscalização, correspondente ao prazo de concessão, de 85 meses. Em razão do crédito tributário exonerado, procedeu-se a remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto pela Contribuinte recurso voluntário, apreciado pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF), que negou provimento ao recurso de ofício (manteve a decisão da DRJ quanto ao valor de amortização do ágio) e deu provimento ao recurso voluntário (alterou a decisão da DRJ, retomando o prazo de amortização de 85 meses para 60 meses, conforme apuração da Contribuinte).

A PGFN interpôs recurso especial e a PGFN Contribuinte apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade para dar seguimento à matéria "prazo de amortização do ágio".

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e a fase contenciosa.

### Da Autuação Fiscal

Encontra-se descrita com precisão a autuação fiscal no Relatório da DRJ, às e-fls. 4473/4482, os quais transcrevo na sequência pela sua objetividade e clareza.

Os eventos societários analisados foram os seguintes:

- (1) Situação inicial: CRT - CNPJ: 92.794.486;
- (2) 30/04/97 - Criação da TBH: integralização de capital mediante conferência das ações da CRT;
- (3) 24/06/98 - Aquisição de mais ações da CRT pela TBH;
- (4) 25/06/98 - Criação da CELULAR CRT, subsidiária da CRT;
- (5) 31/12/98 - TBH S/A com participação em: (1) CRT e (2) TBH Participações;



Processo nº 11080.011379/2006-51  
Acórdão n.º 9101-002.539

CSRF-T1  
Fl. 5.312

(6) 29/01/99 - alteração da denominação da TBH para Tele Brasil Sul Part. S/A e cisão parcial da CRT com versão de acervo para Celular CRT Part.;

(7) 09/02/99 - aumento de capital na TBH Participações mediante conferência das ações da CRT e da Celular CRT;

(8) 28/05/99 - alteração da denominação da TBH Participações - para TBS Participações e cisão parcial, com versão de patrimônio para a TBS Celular Part. S/A;

(9) 09/10/00 - Criação da Tula Part. Ltda, mediante conferência das ações da TBS Celular Part. S/a e Celular CRT Part.;

(10) 10/10/00 - incorporação da Tula Part. Ltda. pela Celular CRT Part.

As operações de reorganização societária que tiveram como consequência o aproveitamento de despesas de amortização de ágio foi contestada pela autoridade fiscal pelas seguintes razões:

(a) Glosa de despesa de amortização de ágio por inexistência de fundamentação. A Fiscalização entendeu pela inexistência de comprovação do fundamento do ágio referente ao evento ocorrido em 30/04/97. Considerou que, sem essa comprovação, o referido ágio - não fundamentado - teria sua posterior amortização indedutível. Finalmente, considerando ter havido, no âmbito das operações societárias ocorridas, transferência do referido ágio, posteriormente amortizado, a fiscalização concluiu pela necessidade de glosar o valor da respectiva despesa dessa amortização.

(b) Glosa de despesa de amortização de ágio por transferência indevida de ágio, de uma participação para outra. Quanto ao ágio pago na operação de 24/06/98, a Fiscalização entendeu estar devidamente fundamentado. Foi verificado, porém, que seu valor foi dividido em dois (ágio pago pela participação na empresa de telefonia fixa e ágio pago pela participação na empresa de telefonia celular) - quando da operação ocorrida em 29/01/99. Posteriormente, quando da operação ocorrida em 09/02/99, esses valores foram modificados (com transferência do valor do ágio da participação na empresa de telefonia fixa para a participação na empresa de telefonia celular). A Fiscalização entendeu que essa transferência não tinha fundamento e, sendo impossível, glosou a parte referente à amortização do ágio indevidamente transferido.

(c) Glosa de despesa de amortização de ágio por amortização em prazo inferior ao permitido pela legislação de regência. A fiscalização verificou que o ágio .constante do ativo) diferido da empresa Celular CRT S/A, foi amortizado à taxa de 1/60 ao mês. De acordo com o disposto no art. 14 da IN CVM 247/96, esse ágio - decorrente de aquisição de direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público - deveria ser - amortizado no prazo da referida concessão, no caso, em 85 meses.

Enfim, em decorrência da glosa de despesas com amortização, o valor do lucro real de vários períodos restou superior ao declarado e, assim, o saldo de prejuízos a compensar foi reduzido. Por consequência, algumas das compensações de prejuízos fiscais realizadas pela Contribuinte foram glosadas.

Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calandário de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005.

### Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 4218 e segs). O lançamento fiscal foi julgado **procedente em parte** pela 5ª Turma da DRJ/Porto Alegre (e-fls. 4471/4491), para afastar parcialmente o valor de amortização do ágio apurado pela autoridade fiscal, por entender que os *vícios dos ágios anteriormente existentes em empresas do grupo não têm o condão de serem transferidos para o ágio surgido no patrimônio da TULA Part. S/A* (e-fl. 4488). Por outro lado, manteve o prazo de amortização aplicado pela Fiscalização, correspondente ao prazo de concessão, de 85 meses, valendo-se da regulamentação da CVM, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005*

*VALOR DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS. MOMENTO. FUNDAMENTAÇÃO.*

*O ágio na aquisição de investimentos surge no ativo da investidora no momento da aquisição do referido investimento. Este ágio deve estar devidamente fundamentado, para aproveitamento da despesa de amortização, caso ocorra futura fusão, cisão ou incorporação envolvendo a investida e i investidora. A transferência do ágio ocorre quando de eventos de fusão, cisão e incorporação. No momento da aquisição de investimento por realização de capital, não há transferência do ágio - referente ao investimento - da antiga investidora para a nova investidora; com efeito, ocorre surgimento de novo ágio na nova investidora, ao passo que a antiga investidora deve baixar seu investimento (e respectivo ágio), apurando eventual ganho de capital.*

*CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM ÁGIO E POSTERIOR INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO ENTRE A CONTROLADORA E A CONTROLADA. REGRAS DE AMORTIZAÇÃO PELO PRAZO DE CONCESSÃO.*

*Para a amortização de ágio em face de rentabilidade futura por conta de contrato de concessão, aplicáveis as normas estabelecidas pela Instrução CVM 247/96, alterada pela Instrução CVM 285/98, isto é, a amortização contábil e os decorrentes efeitos fiscais operam-se pelo prazo da concessão.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAÇÃO DE POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO.*

*Não há falar em postergação de tributo quando - no momento do auto de infração - a fiscalizada ainda não havia realizado eventual oferecimento do tributo antes recolhido a menor. No caso, ocorre mera falta de recolhimento.*

*GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.*

*Tendo sido glosadas despesas com amortização de ágio, o valor do lucro real de vários períodos resta superior ao declarado e, assim, o saldo de prejuízos a compensar fica reduzido, o que implica impossibilidade de sua utilização para compensação com o lucro real de períodos subsequentes.*

*CSLL.*

*Aplicam-se à CSLL as mesmas considerações aplicadas ao IRPJ nesta decisão.*

Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada a remessa necessária (recurso de ofício). Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 4553 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 02/09/2010. Decidiu o Acórdão nº 1101-00.354 (e-fls. 4692/4723) negar provimento ao recurso de ofício (afastar o valor da amortização do ágio apurado pela Fiscalização) e dar provimento ao voluntário, afastando o entendimento da autoridade fiscal de que o prazo para amortização do ágio deveria ser o período da concessão (no caso, 85 meses) conforme comando da Instrução CVM nº 247, de 1996 (com redação dada pela IN CVM nº 285, de 1998), para aplicar o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que predica que o prazo deve ser de 60 meses, conforme ementa a seguir.

*RECURSO EX OFFICIO*

*RECURSO "EX OFFICIO" - Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO*

*IRPJ - APURAÇÃO DO LUCRO REAL - AJUSTES AO LUCRO LÍQUIDO CONTÁBIL - O lucro contábil não se confunde com o lucro real, base de cálculo do IRPJ, portanto, a necessidade de atendimento às normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, para atendimento das normas contábeis não tem o condão de modificar os ajustes necessários para apurar o lucro real.*

*AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO - DEDUTIBILIDADE - A pessoa jurídica que, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, absorver patrimônio de outra que dela detenha participação societária adquirida com ágio, poderá amortizar o valor do ágio, cujo fundamento seja o de expectativa de rentabilidade futura, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.(arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97).*

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 4727 e segs.), discorrendo sobre a matéria "prazo para amortização do ágio". Discorda do entendimento da decisão

recorrida que aplicou o prazo de amortização do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em detrimento das instruções normativas da CVM, que estabelecem como prazo para amortização o período da concessão. Discorre que o lucro real é obtido a partir do lucro líquido, o qual deve ser apurado conforme leis comerciais e princípios contábeis e, por isso, as normas da CVM, a respeito da amortização do ágio, produzem efeitos tanto na esfera contábil quanto na fiscal. No caso em tela, o ágio foi calculado conforme disposições contábeis normatizadas pela CVM, tendo como critério o valor de rentabilidade futura do contrato de concessão de serviços de telefonia. Trata-se de norma especial que deve prevalecer sobre norma geral. Ainda, entende a recorrente que as normas da CVM em análise e o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 são conciliáveis, porque tratam de questões diversas. O art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997 instituiu um limite máximo mensal para a amortização do ágio, à razão de 1/60, ou seja, trata-se de limite quantitativo. Por sua vez, a instrução normativa da CVM dispôs sobre um limite temporal, que seria o prazo da concessão do serviço público, no caso, de 85 meses. Deveria, portanto, ter a Contribuinte amortizado o ágio dentro do limite temporal estabelecido, 85 meses, sendo que tal valor de cada parcela amortizada não poderia ultrapassar a razão de 1/60.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 4759/4763 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 4777 e segs). Discorre, preliminarmente, que o voto do relator apresentou um fundamento para afastar a autuação, qual seja, a inaplicabilidade do art. 14 da IN CVM 247. Por sua vez, foi proferida declaração de voto, no qual discorre sobre fundamento autônomo, no sentido de que a autuação seria improcedente porque a aplicação indevida do prazo de amortização caracterizar-se-ia, quando muito, uma postergação do pagamento do imposto. Ocorre que a PGFN recorreu apenas do primeiro fundamento (inaplicabilidade da IN CVM 247), e, na medida em que não protestou quanto ao segundo fundamento (postergação de imposto), trata-se de matéria preclusa. E, tendo o acórdão recorrido afastado a autuação fiscal por dois fundamentos autônomos, e como o segundo fundamento não foi recorrido, teria restado transitada em julgada a decisão. Em seguida, discorre sobre a inexistência de dissídio jurisprudencial, vez que o paradigma apresentado não ser prestaria a demonstrar a divergência, vez que os fatos e direito aplicável seriam distintos. Primeiro, porque a Contribuinte é empresa de capital fechado, não estando sujeita às normas da CVM, e, no caso apontado como paradigma, a empresa é de capital aberto. Segundo, porque a ANATEL nunca impôs regras contábeis para amortização do ágio, razão pela qual a Contribuinte, empresa de telecomunicações, aplicou o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997. Por sua vez, no acórdão paradigma, a empresa é do ramo de energia elétrica, e a ANEEL obrigada as concessionárias de energia a amortizar o ágio no prazo da concessão. No mérito, discorre sobre o art. 385 do RIR/99 e sua aplicabilidade ao caso concreto, quando, em outubro de 2000, a TBS Celular Participações conferiu à Tula Participações Ltda o investimento por ela detido na Celular CRT Participações, ocasião em que se efetuou o desdobramento do custo de aquisição do investimento entre o valor do PL e o valor do ágio/deságio, fato que gerou o ágio que posteriormente foi objeto de amortização. Ainda, o ágio estava fundamentado em rentabilidade futura, conforme laudo de avaliação, com projeções relativas a cinco anos, conforme legislação fiscal. Ou seja, não há que se falar em aplicação da instrução CVM no presente caso, vez que a legislação fiscal, por ser específica, prepondera sobre outras regulamentações que eventualmente possam dispor sobre sentido inverso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Suscita a Contribuinte, em contrarrazões, questão processual que prejudicaria o exame do recurso da PGFN, por ter se consumado o trânsito em julgado do acórdão recorrido, que deu provimento ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício.

Aduz que a decisão recorrida teria se valido de dois fundamentos autônomos para dar provimento ao recurso.

Primeiro, no voto do relator, foi adotado como fundamento a inaplicabilidade do art. 14 da IN CVM 247, de 27/03/1996, com redação dada pela IN CVM 285, de 31/07/1998.

Segundo, na declaração de voto, a atuação fiscal deveria ter tipificado uma postergação do imposto, vez que o a aplicação do prazo de amortização teria passado de 85 meses para 60 meses.

Por sua vez, a PGFN recorreu apenas do primeiro fundamento (inaplicabilidade da IN CVM 247). Como o segundo fundamento (postergação do imposto), por si só, já seria suficiente para motivar a decisão, não teria sido objeto do recurso da PGFN, ter-se-ia consumado a preclusão. Assim, a decisão recorrida teria transitado em julgado. Conclui a Contribuinte (e-fl. 4788):

*36. Portanto, tendo o v. acórdão dado provimento ao recurso da Recorrida com base em dois fundamentos autônomos, e sendo apenas um deles (prazo para amortização do ágio) atacado no recurso especial interposto pela Fazenda, o v. acórdão transitou em julgado com relação à questão da postergação do pagamento, fundamento suficiente ao cancelamento da exigência fiscal. (grifei)*

Entendo que não assiste razão à Contribuinte.

A declaração de voto permite que o Conselheiro discorra, expressamente, sobre os fundamentos que o levaram à formação de sua convicção, que pode ser no sentido de acompanhar o relator do voto "pelas conclusões", ou de discordar do dispositivo proposto pelo relator. Ao redigir a declaração de voto, o Conselheiro pode tanto complementar os fundamentos adotados pelo relator do acórdão, quanto apresentar fundamentos diferentes, e, a partir daí, fundamentar **a sua decisão**.

Ou seja, a declaração de voto é um **voto em separado**, no qual o Conselheiro, **de maneira autônoma**, apresenta os seus fundamentos, que podem conduzir a uma decisão convergente ou divergente daquela apresentada pelo relator do processo.

No caso em debate, vale transcrever o dispositivo do acórdão recorrido:

*ACORDAM os membros da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Edeli Pereira Bessa que admitiram haver transferência do ágio, mas fundado em rentabilidade futura em razão do Edital de Licitação no qual o investimento foi adquirido; e por maioria de votos, **DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário**, divergindo o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro que negava provimento ao recurso e **votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que fará declaração de voto**, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.*

(...)

*Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinicius Barros Ottoni (suplente convocado).*

Quanto ao recurso voluntário, o relator José Ricardo da Silva votou no sentido de dar provimento, e foi acompanhado pela maioria dos votos, divergindo apenas o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Por sua vez, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, consignou expressamente sua opção por fazer a declaração de voto.

Ou seja, acompanharam o relator José Ricardo da Silva, tanto no dispositivo quanto nos fundamentos da decisão, a maioria dos Conselheiros. A Conselheira Edeli Pereira Bessa acompanhou o relator no dispositivo, mas adotou outro fundamento para motivar sua decisão, que foi expressamente registrado na declaração de voto.

Por isso não há que se falar que a decisão recorrida teve dois fundamentos autônomos. O fundamento que motivou o acórdão recorrido foi o apresentado pelo Conselheiro Relator, e que foi acompanhado pela maioria do Colegiado. E foi precisamente o fundamento atacado pelo recurso da PGFN.

Por sua vez, o fundamento apresentado pela Conselheira que fez a declaração de voto não foi acompanhado por nenhum dos membros do Colegiado. Esse sim é fundamento autônomo, adotado pela Conselheira, que motivou sua decisão.

Inclusive, o RICARF, no Anexo II, prevê, expressamente, que, quando a maioria dos Conselheiros acolherem apenas a "conclusão do relator", caberá ao próprio relator reproduzir os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

E, como já observado, não foi o caso dos autos. O relator teve o seu voto e os fundamentos acompanhados pela maioria dos Conselheiros.

Portanto, não há reparos ao recurso da PGFN quanto ao fato de contestar "apenas" o fundamento apresentado pelo relator da decisão recorrida.

Assim sendo, não há que se acolher a questão processual arguida pela Contribuinte em contrarrazões.

Sobre a **admissibilidade**, protesta a Contribuinte em contrarrazões que não teria sido demonstrada a divergência, por duas razões. Primeiro, porque a pessoa jurídica autuada é empresa de capital fechado, não estando sujeita às normas da CVM, e, no caso apontado como paradigma, a empresa é de capital aberto. Segundo, porque a ANATEL nunca impôs regras contábeis para amortização do ágio, razão pela qual a Contribuinte, empresa de telecomunicações, aplicou o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, e, no caso paradigma, a empresa era do ramo de energia, no qual a ANEEL dispunha sobre regras contábeis específicas consonantes com o regramento da CVM para amortização do ágio.

A cognição para a admissibilidade do recurso especial compreende verificar se a legislação tributária, mediante cotejo entre decisão recorrida e paradigma, foi interpretada de maneira divergente.

Apesar de a Contribuinte apontar determinadas situações fáticas distintas entre os processos, deve-se constatar se tais diferenças repercutem na interpretação da legislação tributária dada pelas duas decisões (recorrida e paradigma).

Ou seja, a comparação a ser feita é entre a interpretação à lei dada por cada uma das decisões.

Ao analisar o acórdão recorrido, verifica-se que o voto parte da premissa de as instruções da CVM dirigem-se apenas às sociedades de capital aberto, e em especial a norma em análise, IN CVM nº 247, de 1996, e, por isso, não se aplicam à Contribuinte, sociedade de capital fechado:

*Por oportuno, destaco abaixo alguns aspectos que considero relevantes extraídos da Nota Explicativa à Instrução CVM 247/96:*

NOTA EXPLICATIVA À INSTRUÇÃO CVM Nº 247, DE 27.03.96.

Ref: Instrução CVM nº 247, de 27.03.96, que dispõe sobre a avaliação de investimentos em controladas e coligadas e sobre a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

#### INTRODUÇÃO

A evolução da prática contábil internacional, desde a emissão das Instruções CVM nº 01/78 e nº 15/80, tornou imprescindível a realização de uma revisão das referidas normas, com o objetivo de atualizá-las.

Com o processo de globalização dos mercados e com o incremento dos fluxos de capitais, tanto aqueles diretamente

aportados no Brasil, quanto aqueles obtidos por entidades brasileiras no mercado internacional, cresceu também a necessidade de harmonização dos procedimentos contábeis e do **nível de divulgação feito pelas companhias abertas.**

Neste sentido, a atual Instrução buscou não apenas corrigir e consolidar as referidas Instruções nº 01/78 e nº 15/80, como também incorporar alguns avanços que já fazem parte das práticas internacionais.

(...)

*É importante destacar que as instruções emanadas pela CVM são atos administrativos, portanto, infralegais, que não geram quaisquer efeitos fiscais, visto que têm por objeto a regulação das normas contábeis e são **endereço**das as companhias de capital aberto.* (grifei)

Em seguida, discorre o voto que a CVM não teria competência para alterar o prazo previsto para a amortização do ágio disposto na legislação tributária, sob pena de ferir o princípio da legalidade:

*Esta distinção também ocorre em relação ao prazo de amortização do ágio, no qual a norma legal prevê um determinado prazo, enquanto que a instrução CVM, para fins de apuração do lucro contábil, determina que as companhias de capital aberto realizem a amortização de acordo com o prazo de concessão.*

(...)

*Não vejo nenhum empecilho para as empresas sujeitas as determinações da CVM em atenderem aos dois dispositivos (a instrução CVM e a norma legal), visto que no caso da instrução, para fins de apuração do lucro contábil, não existe um prazo pré-estabelecido para a amortização do ágio, visto que o mesmo fica vinculado ao prazo da concessão, enquanto que a lei fiscal prevê a amortização em 60 meses, independentemente do prazo de concessão.*

(...)

*Admitir que a CVM, através de um ato administrativo, possui competência para alterar o prazo estabelecido em lei para fins de reconhecer como despesa o valor investido em ágio fere o princípio da legalidade em matéria tributária, o qual tem como prevê que só pode ser atribuída uma carga tributária a uma pessoa física ou jurídica mediante o comando de uma lei, e, por outro lado, que o Estado não tem nenhum direito além daquele que a lei expressamente lhe concede, visto que a redução do prazo para amortização do ágio trata-se efetivamente do aumento da carga tributária.*

*No caso, a referida instrução CVM estabeleceu que as companhias que possuem capital aberto, por ocasião da aquisição, com ágio, de participações decorrentes de concessão*



*pública, devem realizar o ágio no prazo estabelecido para a concessão dos serviços. Com efeito, as empresas de capital aberto devem obedecer ao comando da CVM para efetuar os procedimentos contábeis por ela determinados, porém, essa determinação em nada altera o lucro tributável das pessoas jurídicas, incluindo aí as próprias empresas de capital aberto, visto que o artigo 6º do Decreto-lei n° 1.598/77, que é a matriz legal do artigo 247 do RIR/99, instituiu o chamado "Lucro Real", que é a base de cálculo do IRPJ.*

(...)

*No que atine ao Poder Executivo e aos seus órgãos, prevalece que o seu poder normativo deve se limitar à elaboração de regulamentos de caráter estritamente técnico e econômico, restritos ao seu campo de atuação, sem invasão das matérias reservadas à lei, sob pena de violação ao princípio da legalidade.(grifei)*

Observa-se que, apesar de partir de premissa de que as normas da CVM, e em especial a norma em análise (IN CVM n° 247, de 1996), dirigem-se às sociedades de capital aberto, o voto discorre, expressamente, que **as normas da CVM não tem o condão de alterar dispositivo legal previsto em norma tributária.**

Ora, no caso em debate, poderia o voto ter se manifestado apenas no sentido que as normas da CVM aplicam-se apenas às sociedades de capital aberto e, por isso, a Contribuinte, sociedade de capital fechado, não estaria vinculada à IN CVM n° 247, de 1996, que determina que o prazo para amortização do ágio seria o período da concessão (85 meses).

Mas o voto avançou para apresentar outro fundamento, de que normas editadas pelo Poder Executivo, inclusive as editadas pela CVM para sociedades de capital aberto, não poderiam avançar em matérias reservadas à lei, **sob pena de violação ao princípio da legalidade.**

Por sua vez, o acórdão paradigma, em sua ementa, apresenta o seguinte fundamento:

*CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA - AQUISIÇÃO COM ÁGIO E POSTERIOR INCORPORAÇÃO DA CONTROLADORA PELA CONTROLADA - REGRAS DE AMORTIZAÇÃO PELO PRAZO DE CONCESSÃO - A regra fiscal de dedução da amortização do ágio deriva das regras da legislação comercial de amortização, somente sendo possíveis ajustes no LALUR se a amortização foi inferior a cinco anos (Lei 9.430/96, artigos 7º e 8º). Para a amortização de ágio em face de rentabilidade futura por conta de contrato de concessão, aplicáveis as normas estabelecidas pela Instrução CVM 247/96, alterada pela Instrução CVM 285/98, isto é, a amortização contábil e os decorrentes efeitos fiscais operam-se pelo prazo da concessão. (grifei)*

Discorre ainda o voto da decisão paradigma:

*A única conclusão possível, portanto, é que a nova regulamentação, além de tornar despicienda qualquer avaliação de acervo líquido quando existente ágio ou deságio, criou prazo mínimo para a amortização, no caso 5 anos, como forma de evitar o ganho fiscal imediato que anteriormente se obtinha, pelo reconhecimento a um só tempo da diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido.*

*No entanto, não há na norma qualquer permissão para que tal efeito represente um ajuste ao lucro líquido, mediante exclusão no LALUR. O fato é contábil, representativo do controle na escrituração da amortização do ágio após a incorporação. Como bem observou a decisão recorrida, apenas se a amortização ultimar-se em período anterior a cinco anos, haverá necessidade de ajustes por adição e exclusão, para respeito ao prazo mínimo definido na norma.*

*Sendo vinculada à escrituração, a amortização deve obedecer aos critérios de apuração do lucro líquido definido pelas leis comerciais e pelos princípios de contabilidade geralmente aceitos, conforme determinação dos artigos 177, da Lei 6.404/76 e 6º, §1º do Decreto-Lei 1.598/77 (artigo 248 do RIR199).*

(...)

*A Comissão de Valores Mobiliários editou regras específicas quanto ao tratamento do ágio através da Instrução CVM 247/96, alterada pela Instrução 285/98. Transcrevo os artigos 13 e 14, com sua nova redação:*

(...)

*Essa a norma prevista para o caso da recorrente, a época da amortização do ágio, ou seja, pelo prazo do contrato de utilização, sem ressalva ao período máximo de 10 anos, que se aplica tão-somente ao ágio decorrente de expectativa de rentabilidade futura sem a especificidade de uma concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público (alínea "a" do § 2º c/c o § 3º, ambos do artigo 14 supra).*

A decisão paradigma entende ser **conciliável** o art. 14 da IN CVM 247, de 27/03/1996 (com redação dada pela IN CVM 285, de 31/07/1998), e o art. 7º, inciso III, da Lei nº 9.532, de 1997. Interpreta que a lei estipula prazo mínimo para amortização do ágio, de 60 meses, e que não haveria óbice para amortização em prazo superior. Assim, se a CVM dispõe sobre prazo alongado (período de concessão), não haveria afronta ao diploma legal, tanto que registra expressamente que os ajustes no LALUR só seriam necessários caso o prazo previsto para amortização fosse **inferior** a cinco anos.

Percebe-se, claramente, a divergência na interpretação da legislação tributária, **independente dos aspectos suscitados pela Contribuinte, sobre o fato de ser sociedade de capital fechado e ser empresa do ramo de telecomunicações.**

A divergência reside se a aplicação do art. 14 da IN CVM 247, de 27/03/1996 (com redação dada pela IN CVM 285, de 31/07/1998), que estipula que o prazo para amortização do ágio deveria obedecer ao período da concessão (no caso em análise, 85 meses),

estaria afrontando o inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, que dispõe que a amortização do ágio deve ocorrer *à razão de um sessenta avos, no máximo*.

No acórdão recorrido, interpretou-se que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, determina que o prazo **exato** para amortização do ágio é de 60 meses, e, por isso, o art. 14 da IN nº 247 da CVM, **ao dispor sobre prazo diferente**, teria incorrido em ilegalidade.

No acórdão paradigma, interpretou-se que o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, determina um prazo **mínimo** para a amortização do ágio, ou seja, 60 meses, e que **não haveria óbice para se amortizar a despesa em período maior**. Por isso, concluiu que o art. 14 da IN nº 247 da CVM, não seria ilegal, e que deveria se aplicar, para o caso analisado nos autos, não o período de 60 meses, mas sim o período do prazo da concessão.

Assim sendo, caracterizada a divergência, voto no sentido de **conhecer** o recurso da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

Cabe registrar que a matéria devolvida para o presente Colegiado consiste apenas em avaliar o prazo de amortização do ágio: se de 85 meses, conforme entendeu a autoridade fiscal, ou 60 meses, aplicado pela Contribuinte.

As operações de reorganização societária e o ágio nelas reconhecido **não** são objeto do recurso, sendo matéria preclusa.

Nesse contexto, cabe transcrever, inicialmente, o art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, *caput* e especialmente o inciso III, que discorre sobre o prazo de amortização:

*Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)*

(...)

*III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (grifei)*

Já me manifestei, em votos anteriores no qual foram analisadas operações envolvendo despesa de amortização de ágio, que a amortização do ágio deveria se dar no prazo de 60 meses, sem me aprofundar sobre a questão.

Contudo, apreciando detalhadamente o dispositivo, percebo que a utilização da expressão "no máximo" no inciso III não se dá sem razão.

A redação mostra-se clara ao predicar que **poderá amortizar o valor do ágio (...), à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.** Ora, resta claro que tem a pessoa jurídica, uma vez consumada a hipótese de incidência que permite o aproveitamento da despesa de amortização do ágio, tem a faculdade ("poderá") amortizar o **máximo** de 1/60 do total da despesa por mês.

O dispositivo estabelece, de **maneira direta, um limite quantitativo** (1/60 do valor total da despesa), e **de maneira indireta, um parâmetro temporal** (ora, se o valor não pode exceder a 1/60 por mês, a despesa não poderá ser amortizada **em menos** de 60 meses).

Em nenhum momento, o diploma legal afirma que a despesa não poderia ser amortizada em valor inferior a 1/60, ou seja, a pessoa jurídica poderia optar em amortizar a despesa em 1/80 avos, consumando a amortização em 80 meses. Apenas na ausência da expressão "no máximo", é que se poderia entender que o dispositivo legal indicaria um período exato (60 meses), o que não é o caso, vez que determina, na realidade, um período mínimo.

Contudo, a lei tributária dispõe sobre uma **possibilidade**, para se amortizar a despesa em período superior a sessenta meses. E a instrução normativa expedida pela CVM, **não** tem o condão de transformar tal possibilidade em uma obrigação, ou seja, **não vincula** a empresa, **sob a perspectiva tributária**, a efetuar a amortização no prazo de 85 meses. Isso porque não é norma complementar expedida pela administração tributária nos termos do art. 100 do CTN<sup>2</sup>.

Problema ocorreria se o prazo de concessão fosse inferior a 60 meses e a Contribuinte adotasse tal prazo para amortizar o ágio. Nesse caso, sim, o procedimento não estaria amparado por lei tributária e não se sustentaria com base em ato infralegal de órgão regulador.

Não há óbice para que a pessoa jurídica opte por manter duas contabilidades, uma para fins de atendimento a órgão regulador com base em ato infralegal (amortizando o ágio conforme o prazo de concessão de 85 meses) e outra para atendimento a lei tributária (que autoriza a amortização em 60 meses).

Nesse contexto, constata-se que a **conduta da Contribuinte**, ao interpretar a legislação tributária no sentido de que poderia promover a amortização do ágio no prazo de 60 meses **tem amparo legal**.

Portanto, entendo que a Fiscalização excedeu-se ao exigir da Contribuinte aplicação de prazo de amortização com base em ato infralegal. Há, portanto, erro na tipificação e motivação da infração (e-fls. 4138/4143 do Relatório de Atividade Fiscal), ao fundamentar a obrigatoriedade de amortização do ágio em 85 meses, nos termos apresentados no presente voto.

<sup>2</sup> São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Processo nº 11080.011379/2006-51  
Acórdão n.º **9101-002.539**

**CSRF-T1**  
Fl. 5.324

---

Portanto, diante de todo o exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso da PGFN.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura



Lucros do exterior. Acordo para evitar a dupla tributação





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

**Processo nº** 12448.738575/2011-90  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-001.526 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ. Glosa de despesa com passagens e de amortização de direito de exploração. Lucros no exterior. Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.  
**Recorrentes** HISPAMAR SATÉLITES S.A.  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. MERA ASSOCIAÇÃO CONCEITUAL.

Não se pode desqualificar o trabalho da fiscalização, por mera associação com o conceito de "ágio" na aquisição de participações societárias, quando o conjunto da descrição dos fatos permite uma adequada compreensão do fenômeno impositivo.

DIREITOS AMORTIZÁVEIS. COMPROVAÇÃO.

Os direitos passíveis de amortização, bem como sua mais-valia, enquanto não totalmente amortizados, são elementos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, mesmo quando transferidos para o patrimônio de outra pessoa jurídica, e devem ser documentalmente comprovados em consonância com a regra contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 19/02/

2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1



trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

#### LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A compensação de prejuízos apurados em uma controlada, no exterior, com os lucros dessa mesma controlada está condicionada à escrituração de suas demonstrações financeiras, com contas e subcontas traduzidas em idioma nacional e com seus valores convertidos em reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, bem como sua guarda pelo prazo decadencial e transcrição no livro diário.

#### DESPESAS COM PASSAGENS. NECESSIDADE. PROVA.

As despesas de passagens aéreas são indedutíveis quando não comprovada uma finalidade de natureza necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora

#### ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I) por maioria de votos dar provimento para afastar a aplicação das multas isoladas sobre estimativas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos que negavam provimento integral ao recurso; II) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às demais matérias de mérito.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por HISPAMAR SATÉLITES S.A. contra acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro I que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Rio de Janeiro I, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, totalizaram o valor de R\$ 10.465.562,11. A autuação promoveu a glosa de despesa com passagens (somente em 2008) e a glosa de amortização de direito de exploração (2007 e 2008). Além disso, foi constatado que, em 2008, a empresa deixou de adicionar, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, valores correspondentes a lucros auferidos por controlada no exterior. Por fim, como decorrência das infrações constatadas, foram lançadas multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas e ajustados os saldos de prejuízos operacionais.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 398 a 401, e do termo de verificação fiscal de fls. 366 a 381, os lançamentos de IRPJ se devem a apuração das seguintes condutas:

- custos e despesas operacionais e encargos não necessários, considerados indedutíveis, relativos ao pagamento de passagens aéreas para família de funcionário da autuada;
- amortização indevida de ágio na alienação de direito de exploração da licença da banda “KU” do satélite brasileiro para transporte de sinais de telecomunicações na posição orbital geoestacionária 61° W;
- adições não computadas na apuração do lucro real, relativo ao lucro auferido no exterior pela controlada Hispamar Exterior S.L; e
- multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, decorrente das infrações anteriormente mencionadas.

A autuação apresenta como fundamento legal os artigos 249, inciso I, 299 e 300 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99), em relação aos custos, despesas operacionais e encargos não necessários; artigos 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325, do RIR/99, em relação à amortização indevida; artigos 25, §§2º e 3º, da Lei nº 9.249/95, 16 da Lei nº 9.430/96, 3º da Lei nº 9.959/00, 249, inciso II e 394 do RIR/99, em relação a adições não computadas na apuração do lucro real; e os artigos 222 e 843 do RIR/99, e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, em relação à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Cientificada em 29/03/2012, conforme assinaturas apostas às fls. 381, 397, 408, 415, 456 e 457, a interessada apresentou em 27/04/2012 impugnação de fls. 467 a 491, acompanhada dos documentos de fls. 492 a 593, nas quais, alega em síntese:

1. a tempestividade da impugnação tendo em vista que foi cientificada da autuação em 29/03/2012, e apresentou sua defesa em 27/04/2012;

2. a dedutibilidade de custos pela amortização de direitos relativos a licença de capacidade satelital – banda “KU” com base no valor contábil, correspondente a R\$ 49.396.000,00, reavaliado para R\$ 51.500.000,00, antes pertencentes a Hispasat Brasil, aos quais foram integralizados no capital da autuada, passando a integrar seu patrimônio.

3. que o valor contábil dos direitos de exploração mencionados é composto pelo valor pago a Anatel em leilão (R\$ 27.036.000,00) e o somatório de diversos gastos que foram suportados pela Hispasat Brasil, desde a construção de infraestrutura para a sua operação até a contratação de serviços técnicos, valores que foram incorporados ao custo de aquisição da licença, eis que necessários para permitir o início da operação;

4. que a autoridade fiscal considerou equivocadamente como ágio a diferença entre o valor contábil dos direitos de licença e o valor pago em leilão, e pretendeu impor a impugnante a obrigação de registrar o valor desse ativo com base em critério para avaliação de investimentos em sociedade controlada/coligada, como se os direitos em questão correspondessem a uma participação societária, o que não vem ao caso;

5. que quando recebeu por transferência o referido direito registrou-o pelo valor reconhecido e contabilizado por seu acionista, que era o valor contábil conhecido à época, acrescido de uma parcela de reavaliação (tributável pelo seu acionista). O valor atribuído por ocasião da transferência corresponde ao respectivo valor contábil em seus registros, descabendo qualquer desdobramento;

6. a não incidência do imposto sobre o lucro auferido no exterior por empresa controlada sediada em território espanhol, ante as disposições do artigo 7º, item 1, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e a Espanha, ratificada por meio do Decreto nº 76.975/76, que determina que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado;

7. que os lucros apurados no exterior, passível de tributação nos resultados fiscais da impugnante, somente poderia alcançar o montante dos lucros apurados em 2008, deduzidos dos prejuízos acumulados, apurados anteriormente, isto é, após a compensação dos prejuízos contábeis apurados pela mesma sociedade controlada situada no exterior, e no presente caso a compensação integral dos prejuízos acumulados demonstra inexistir lucro a ser tributado;

8. que não foi observado pela fiscalização o saldo do prejuízo fiscal e de dedução do programa de alimentação do trabalhador (PAT), quando da adição dos valores de amortização do custo da licença de exploração do satélite na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2007 e 2008, com reflexos no cálculo da multa isolada;

9. que o gasto com passagens aéreas para seu funcionário e familiares é considerado despesa operacional, pois nada mais representa, do que uma verba de cunho salarial;

10. a impossibilidade de cobrança concomitante de multa de ofício e multa isolada por falta de pagamento de estimativa mensal.

Por fim, requer que seja conhecida sua impugnação, para que sejam acolhidas suas razões, para o fim de determinar a exoneração do crédito tributário lançado, bem como protesta pela produção de provas, em especial as provas documentais adicionais para o esclarecimento de quaisquer questões ou para realização de diligência fiscal, na medida que se façam necessárias.

Por meio de petição protocolada em 05/06/2012, acompanhada dos documentos de fls. 636 e 669, a interessada adita sua impugnação, requerendo a juntada de planilhas para recomposição da base de cálculo da multa isolada de 50 %.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 5ª Turma da já mencionada DRJ/Rio de Janeiro I proferiu o Acórdão nº 12-64.338, de 26 de março de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência parcial do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

**GASTO COM TRANSPORTE DE FAMILIARES DE FUNCIONÁRIO. DESPESA DESNECESSÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.**

Não tem natureza salarial o gasto efetuado com transporte de familiares de funcionário para deslocamentos que não acarretem mudança de domicílio, sendo apenas uma liberalidade do empregador, razão pela qual não é considerado como despesa necessária, sendo, portanto, indedutível.

**AMORTIZAÇÃO. ATIVO PERMANENTE. VALOR CONTÁBIL. REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente são passíveis de amortização, os bens e direitos do ativo permanente cujos valores tenham sido corretamente contabilizados, mediante comprovação dos custos de aquisição dos mesmos, ou provenientes de reavaliação, cuja reserva de reavaliação tenha sido oferecida à tributação.

**LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.**

Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido contabilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

#### LUCROS NO EXTERIOR. DUPLA TRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em dupla tributação pela incidência de imposto sobre o ganho de equivalência patrimonial resultante do lucro auferido por controladas sediadas no exterior, por se tratar de tributação dos ganhos obtidos pela sociedade brasileira.

#### LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores com o lucro auferido no ano-calendário por controladas sediadas no exterior para fins de apuração do imposto incidente sobre os ganhos obtidos pela sociedade brasileira.

#### DEDUÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PROJETOS CULTURAIS. GASTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de dedução por incentivo fiscal do programa de alimentação do trabalhador e de projetos culturais de que trata a Lei Rouanet, os gastos efetuados para estes fins devidamente comprovados por documentação hábil e idônea.

#### MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ. INCIDÊNCIA.

Incide multa de ofício isolada sobre os valores do imposto de renda, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apurado prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração.

#### MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É possível a aplicação concomitante de multa de ofício por falta de pagamento ou recolhimento de imposto, ou por de falta de declaração e no caso de declaração inexata, com a multa isolada incidente sobre o valor da estimativa mensal que deixar de ser paga, tendo em vista possuírem fatos geradores diversos.

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Cumprido esclarecer que a parte exonerada da autuação refere-se aos cálculos da multa isolada por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2007. Segundo o voto condutor da decisão recorrida, o valor a ser considerado nesses cálculos corresponderiam a R\$ 2.580.684,00, relativos a amortização acumulada do ano-

calendário de 2007, tendo em vista que não foi apurado no lançamento nenhum valor de omissão no período.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, deduz os seguintes argumentos: (i) é incabível a exigência de comprovação dos custos de aquisição dos direitos de exploração do satélite, bem como da tributação proveniente da sua reavaliação, porque se refere a eventos ocorridos na empresa investidora; (ii) apesar de a autoridade julgadora sustentar que o lançamento não pretendeu equiparar as amortizações glosadas ao tratamento que é aplicável à amortização do ágio apurado na aquisição de participações societárias, este foi o fundamento da acusação fiscal, tendo sido, inclusive, prestigiado pela decisão recorrida; (iii) a decisão recorrida vai de encontro aos posicionamentos deste Conselho e do STJ quando afirma que o artigo 74 da MP nº 2.158-35 alcança o lucro da empresa brasileira materializado na avaliação do MEP; (iv) a tributação dos lucros de sua controlada na Espanha ofende ao artigo 7º do acordo de bitributação celebrado com esse País; (v) ainda que se entenda que o artigo 74 da MP nº 2.158-35 estaria presumindo a disponibilização de dividendos, há ofensa ao artigo 23, parágrafo 4, daquele mesmo acordo, o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros; (vi) o lucro apurado pela controlada espanhola foi integralmente absorvido por prejuízos anteriores nela observados; (vii) as despesas de passagens com familiares de funcionário tem natureza de salário indireto sendo considerada necessária e dedutível e, mesmo que assim não seja, deve ser reformulado o acórdão da DRJ que manteve a glosa na íntegra, uma vez que o voto condutor reconheceu a dedutibilidade na parte correspondente ao gasto com o funcionário; e (viii) é impossível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, em síntese, apresenta as seguintes assertivas: (i) a autoridade fiscal expressamente se reporta aos artigos do RIR/99 (324 e 325) que tratam da impossibilidade de amortização de ágios não comprovados e não aos artigos (385 e 386) que tratam da amortização de ágio gerado na aquisição de participações societárias, a referência ao chamado "ágio interno" foi apenas para reforçar o posicionamento da fiscalização no sentido de que o valor reavaliado não surgiu de investimentos realmente efetuados pela investidora; (ii) a recorrente não buscou afastar as conclusões da fiscalização por meio da apresentação de documentos que comprovassem a efetivação dos investimentos, mesmo considerando que a transferência do direito aconteceu entre duas pessoas jurídicas ligadas e ambas situadas no Brasil; (iii) o objeto da tributação dos lucros auferidos no exterior não é o lucro da controlada estrangeira, mas, sim, o lucro da controladora brasileira; (iv) apesar de apresentar alguns aspectos distintos do padrão recomendado pela OCDE, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 tem natureza de "norma CFC", a qual a doutrina internacional atribui o objetivo de efetivar um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situados no exterior, de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado dessa tributação; (v) a técnica de tributação prevista no § 7º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/02 apenas reflete a sistemática brasileira de tributação em bases universais, que concede, aos residentes no Brasil, crédito referente ao tributo pago no exterior; (vi) a OCDE considera que as "regras CFC" não estão em conflito com os acordos de bitributação; (vii) o STF firmou seu entendimento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 só não é constitucional em relação a "coligadas" situadas em países sem tributação favorecida; (viii) não é possível aceitar a tese de que despesas com passagens aéreas que constituam benefícios indiretos a empregados configurem despesas necessárias à atividade operacional da pessoa jurídica; e (ix) é possível a cumulação da multa isolada e da multa de ofício.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto também deve ser conhecido.

#### **Da amortização do direito de exploração do satélite:**

A recorrente sustenta que é incabível a exigência de comprovação dos custos de aquisição dos direitos de exploração do satélite, bem como da tributação proveniente da sua reavaliação, porque se refere a eventos ocorridos na investidora. Por isso, a autoridade deveria ter exigido essa comprovação em ação fiscal conduzida diretamente naquela outra empresa.

Ademais, defende o cancelamento da infração porque a acusação fiscal foi fundamentada na ideia de "ágio". Contudo, tal conceito seria inaplicável ao presente caso, uma vez que não se trata de aquisição de participações societárias. O equívoco teria sido mantido pela decisão recorrida ao prestigiar os exatos termos da fiscalização.

Nada obstante, como bem observado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, os elementos fáticos trazidos ao processo atuam em desconformidade com a pretensão da recorrente.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, a glosa da amortização do direito de exploração do satélite, pela banda "Ku", em cada ano-calendário, equivaleu a R\$ 2.580.684,00. Esse valor representa a diferença entre R\$ 4.380.684,00 (total amortizado em cada ano com base no valor do direito de exploração incluindo o que a fiscalização chamou de "ágio") e o montante de R\$ 1.800.000,00 (total anual que poderia ser amortizado considerando o valor da concessão sem o "ágio").

Portanto, o litígio circunscreve-se ao excesso amortizado como decorrência da mais-valia acrescida no direito de exploração integralizado como contrapartida do aumento de capital na recorrente efetuado por sua controladora, uma empresa também brasileira, na ocasião denominada HISPAMAR LTDA.

Por bem apresentar os elementos fáticos que considero importantes para a solução do referido litígio, peço vênha para transcrever o seguinte trecho das contrarrazões da Fazenda Nacional:

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte justificou o valor de transferência do direito de exploração (R\$ 51.500.000,00) no Laudo de Avaliação elaborado pela Planconsult – Planejamento e Consultoria S/C Ltda, datado em 20/09/2002. Contudo, a autoridade fiscal constatou que outro Laudo de Avaliação foi confeccionado, em 03/12/2003, dessa vez pela Alternativa Contábil Rocha e Cia, e também tinha por objeto a avaliação do direito de exploração da banda "Ku". Ao cotejar os dois laudos de avaliação, a autoridade responsável pelo lançamento chegou às seguintes conclusões:

1. Tanto o Laudo de Avaliação elaborado pela empresa Planconsult - Planejamento e Consultoria S/C Ltda, em 20/09/2002 quanto o elaborado pela empresa Alternativa Contábil Rocha e Cia, em 03/12/2003, tem por objetivo determinar o valor de mercado, descontado a valor presente, do negócio 'Exploração de Satélite Brasileiro', denominado Projeto Amazonas;
2. Apesar de constar da Ata Assembleia Geral Extraordinária realizada em 02 de dezembro de 2003 que o valor de transferência do direito de exploração da Licença da Banda "Ku" teve como base o Laudo Técnico expedido pela empresa Planconsult – Planejamento e Consultoria S/C Ltda, constatamos, conforme descrito acima, que o Laudo utilizado como base para a transferência do direito de exploração da Licença da Banda "Ku" foi elaborado pela empresa Alternativa Contábil Rocha e Cia que avaliou em R\$ 51.500.000,00 a participação da empresa Hispamar Ltda (atual Hispamar Brasil Ltda) no negócio 'Projeto Amazonas';
3. A fiscalizada ao incorporar em seu ativo o direito de exploração da Licença Banda "Ku" pelo valor de R\$ 51.500.000,00, em contrapartida ao aumento de capital realizado pela controladora Hispamar Ltda (atual Hispamar Brasil Ltda), pagou como ágio (expectativa de rentabilidade futura do negócio) o montante de R\$ 24.500.000,00;
4. A fiscalizada não desdobrou o valor original do direito (valor efetivamente pago pela Hispasat Brasil Ltda à ANATEL), no montante de R\$ 27.000.000,00 e o valor pago como ágio no montante de R\$ 24.500.000,00;
5. A empresa Hispamar Ltda é controladora da empresa Hispamar Satélites S.A. desde 2003, ou seja, a operação foi realizada entre empresas interligadas;
6. A fiscalizada amortizou mensalmente nos anos-calendário 2007 e 2008 as despesas com o direito de exploração do satélite brasileiro para transporte de sinais de telecomunicações na posição orbital geostacionária 61° W – Banda "Ku" o montante de R\$ 365.057,00.

A partir da leitura das conclusões da autoridade fiscal, extraem-se dois dados fundamentais, quais sejam: (a) o laudo de avaliação elaborado pela Alternativa Contábil Rocha e Cia foi o documento que efetivamente lastreou a transferência do direito de exploração da Banda "Ku", no valor de R\$ 51.500.000,00; (b) a contribuinte não comprova o porquê do acréscimo no valor original do direito de exploração, que era de R\$ 27.000.000,00, não restando alternativa senão concluir que o valor de transferência (R\$ 51.500.000,00) representou um pagamento de "ágio" pela HISPAMAR SATÉLITES S.A.

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

Autenticado digitalmente em 19/02/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 19/02/

2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



No tocante ao Laudo de Avaliação, alguns fatores parecem ter sido determinantes para que a autoridade fiscal formasse o seu convencimento acerca de qual dos laudos deveria ser levado em consideração como parâmetro para a transferência do direito de exploração da Banda “Ku”. Enquanto o laudo elaborado pela Planconsult está datado em 20/09/2002, o laudo fornecido pela Alternativa Contábil é de 03/12/2003. Implica dizer que o laudo contemporâneo à transferência do referido direito de exploração é o elaborado pela Alternativa Contábil, e não o da Planconsult. Portanto, fica difícil imaginar por que a contribuinte teria se baseado em laudo realizado no ano anterior ao da transferência, quando existia um laudo mais atual e com data quase idêntica ao da operação de transferência do direito de exploração.

Não bastasse isso, tem-se que os valores apontados no laudo da Planconsult não estão compatíveis com o montante efetivamente “pago” na integralização de capital da HISPAMAR SATÉLITES S.A. Isso porque, de acordo com a Planconsult, o “Projeto Amazonas” estaria avaliado em R\$ 108.846.000,00, enquanto à HISPAMAR LTDA foi atribuído o valor de R\$ 78.196.000,00. Por seu turno, o laudo de autoria da Alternativa Contábil apontava como valor do mesmo “Projeto Amazonas” o montante de R\$ 77.018.000,00, e o valor da HISPAMAR LTDA. seria de R\$ 51.500.000,00 – ou seja, exatamente o valor que acabou sendo indicado na transferência do direito de exploração. Novamente, percebe-se que o laudo da Alternativa Contábil é o mais compatível com a operação de transferência do direito de exploração da Banda “Ku”, tendo em vista que a conclusão sobre o valor da HISPAMAR LTDA., inserida neste documento, acaba coincidindo com o valor atribuído ao mencionado direito de exploração.

Destarte, importa notar que, depois da operação de aumento de capital, o direito de exploração foi contabilizado na recorrente pelo valor constante do laudo de avaliação elaborado pela empresa Alternativa Contábil, qual seja, R\$ 51.500.000,00. A parte controversa desse valor (a que se refere à amortização glosada), segundo a recorrente, compreende gastos diversos incorridos pela controladora (cerca de R\$ 22,3 milhões vinculados à construção de infraestrutura) acrescidos de uma parcela de reavaliação (cerca de R\$ 2,1 milhões).

Porém, a fiscalização constatou que o laudo (fls. 248) utilizou por metodologia de cálculo para a avaliação do citado “Projeto Amazonas”, com base na sua “capacidade de geração futura de caixa”, o conhecido fluxo de caixa descontado a valor presente. Por isso, tratou a mais-valia como ágio por expectativa de resultados futuros.

Isso, de fato, seria insuperável se a infração tivesse sido fundamentada na impossibilidade de amortização de ágios gerados em operações de aquisição de participação societária. Mas não é isso que se extrai do Termo de Verificação Fiscal. Nesse sentido, por bem contextualizar tais conclusões, novamente me aproveito de trecho das contrarrazões da Fazenda Nacional:

Isso explica o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de comparar a operação com aquelas nas quais há formação de um “ágio interno”. Percebam, senhores conselheiros, que a Fiscalização somente tomou emprestada a noção do “ágio interno”, para reforçar seu posicionamento de que o valor reavaliado (R\$ 24.500.000,00) não surgiu de investimentos realmente realizados pela HISPAMAR LTDA. A intenção da autoridade fiscal era apenas demonstrar que a reavaliação não

implicou nenhum dispêndio para a HISPAMAR LTDA., que justificasse a majoração do custo de aquisição – a exemplo dos casos de “ágio interno”, onde não há efetiva aquisição de investimento que suporte o “pagamento de ágio”. Nessa perspectiva, relevante destacar que o fundamento legal da autuação não foram os dispositivos sobre a amortização de ágio gerado na aquisição de participação societária, previstos nos art. 385 e 386 do RIR/99 – como pretende fazer crer a recorrente. Basta analisar o Termo de Verificação Fiscal para verificar que o verdadeiro fundamento da autuação foi a impossibilidade de amortização de gastos não comprovados, nos termos dos art. 324 e 325 do RIR/99. Apenas para que não fiquem dúvidas, segue trecho do Termo de Verificação Fiscal, no qual a autoridade fiscal explicita o seu entendimento:

Ainda de acordo com a legislação tributária, a amortização de direitos, bens, despesas e custos, consiste na ‘recuperação contábil’ do capital aplicado na aquisição de direitos, cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens, cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo limitado por lei ou contrato, e dos custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração (RIR/99, art. 324 e 325)

Portanto, o art. 324 do Regulamento do Imposto de Renda veda a dedução das despesas com amortização do ágio interno, pois determina que pode ser computada como despesa a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, que no caso é zero, e em seu § 1º limita o montante acumulado das quitas de amortização ao custo de aquisição do bem ou direito.

O artigo 325, inciso I do RIR/99, por outro lado, permite a amortização do ‘capital aplicado’ na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização o prazo legal ou contratualmente limitado. No caso do ágio gerado internamente, não há capital aplicado. Corroborando este entendimento podemos citar os seguintes acórdãos proferidos pelas DRFs: 06.28491 de 2010; 06.31799 de 2011; 06.32610 de 2011; 06.34051 de 2011 e 16.33083 de 2011.

Sendo assim, considerando que a operação de ágio foi realizada entre empresas interligadas, Hispamar Ltda (Controladora) e Hispamar Satélites S.A. (Controlada), e considerando que a transferência do direito foi realizada de forma não onerosa, contrariando o disposto no art. 325 do RIR/99, a presente fiscalização glosou as despesas de amortização do ágio gerado internamente, por serem indedutíveis na apuração do Lucro Real e da CSLL, na forma do art. 249, inciso I do RIR/99.

A leitura do trecho acima deixa evidente que o fundamento principal da Fiscalização foi a **ausência de capital aplicado, que justificasse a majoração do custo do direito de exploração da Banda “Ku”**. Não obstante a clareza do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte tenta distorcer as considerações trazidas pela autoridade fiscal. Ao que parece, o objetivo da contribuinte era fazer parecer que a Fiscalização teria se reportado à dedutibilidade de despesas com amortização de ágio na aquisição de participação societária, que está disciplinada nos art. 385 e 386 do RIR/99. O primeiro fato que rechaça essa alegação da recorrente é que **a autoridade fiscal expressamente se reporta aos art. 324 e 325 do RIR/99, e não aos art. 385 e 386 do RIR/99**. Em nenhum momento, a Fiscalização exigiu que houvesse desdobramento do “custo de aquisição da licença (considerado na transferência) como se investimento em participações societária fosse, regra que impõe um tratamento fiscal diverso e mais restritivo”.

Assim, não se pode desqualificar o trabalho da fiscalização apenas porque esta teria feito uma associação entre o caso presente e aqueles que envolvem a geração de ágio interno. O importante é que o conjunto da descrição dos fatos permite uma adequada compreensão do fenômeno impositivo.

Nesse contexto, verifica-se que o laudo utilizado para justificar o valor integralizado no aumento de capital não avaliou diretamente o direito de exploração levando em conta os gastos diversos acrescidos de parcela de reavaliação como pretende fazer crer a recorrente. Mas, sim, de um fluxo de caixa descontado a valor presente de todo o "Projeto Amazonas". A recorrente, em sua impugnação, não contesta que o referido valor foi justificado por esse laudo<sup>1</sup> e afirma que ele teve o seguinte desdobramento:

<i>Descrição</i>	<i>Valor em milhares de reais</i>
<i>Valor pago em leilão</i>	<i>27.036</i>
<i>Gastos diversos</i>	<i>22.360</i>
<i>Valor contábil</i>	<i>49.396</i>
<i>Reavaliação (tributável na HISPAMAR LTDA)</i>	<i>2.104</i>
<i>Valor atribuído na transferência do direito</i>	<i>51.500</i>

Independentemente da discrepância de R\$ 36 mil (a fiscalização tratou o valor pago em leilão como exatos R\$ 27 milhões), há que se atentar para o fato de que os gastos diversos acrescidos da parcela de reavaliação não poderiam compor o valor passível de amortização na empresa investida sem a comprovação de que: (i) tais gastos, supostamente ainda ativados na época do aumento de capital, foram efetivamente incorridos; e (ii) a referida parcela de reavaliação foi efetivamente tributada na investidora.

A recorrente afirma que essa comprovação não é da sua alçada porque se refere a eventos ocorridos na empresa investidora. Todavia, considerando que o direito de exploração, enquanto não totalmente amortizado, é um elemento que repercute em lançamentos contábeis de exercícios futuros mesmo quando transferido para o patrimônio de outra pessoa jurídica, é de se invocar a regra contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

<sup>1</sup> Isso fica claro quando a empresa afirma que "Para efetivar o pretendido aumento de capital na Impugnante, via a conferência da citada licença, foi contratado Laudo de Avaliação, em atendimento ao artigo 8º, da LSA (mencionado no relato fiscal), cujo resultado apontou o valor de R\$ 51.500.000,00, montante que foi atribuído para fins de transferência do direito em aumento de capital da Impugnante, acatado pelos demais acionistas".

Ademais, a recorrente já conhecia o teor da decisão recorrida, a qual manteve a autuação nessa parte justamente por causa da falta de comprovação do valor passível de amortização. Nesse sentido, confira-se o seguinte excerto do voto condutor daquela decisão:

Não consta dos autos a comprovação dos gastos com a construção de infraestrutura para a operação do satélite, bem como a contratação de serviços técnicos no montante de R\$ 22.360.000,00, tampouco há comprovação de que os resultados da reavaliação dos ativos foram oferecidos a tributação, na medida que os lançamentos contábeis do livro razão da Hispamar Ltda relativos à reavaliação do ativo (fls. 225 e 229) não tem como contrapartida o lançamento a crédito em uma conta de receita.

Não é crível que a recorrente não pudesse solicitar para a sua controladora, residente no País e, portanto, submetida às mesmas regras fiscais, os comprovantes das operações que geraram a mais-valia passível de amortização. Ainda mais, convém repisar, quando se constata que o laudo utilizado não levou em conta os gastos diversos acrescidos de parcela de reavaliação. Afinal, o valor e a consequente tributação dessa própria parcela poderiam ser questionados no âmbito da investidora.

Por tudo isso, mantenho a glosa da amortização do direito de exploração do satélite.

#### **Da tributação dos lucros auferidos no exterior:**

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

*Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

Após uma turbulência legislativa<sup>2</sup>, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

<sup>2</sup> Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 7, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

Processo nº 12448.738575/2011-90  
Acórdão n.º 1401-001.526

SI-C4T1  
Fl. 896

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL<sup>3</sup>; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

*Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.*

(...)

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional<sup>4</sup>. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal - STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que

<sup>3</sup> Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

<sup>4</sup> Cf. João Francisco Bianco, *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global<sup>5</sup>. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na positivação do seu artigo 43<sup>6</sup>.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU<sup>7</sup>, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha<sup>8</sup>:

*Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe

<sup>5</sup> Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

<sup>6</sup> Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

<sup>7</sup> Parágrafo 1 do Artigo 7 do Decreto nº 76.975/76.

a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º.

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º.

14. O propósito do parágrafo 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela<sup>8</sup>. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02<sup>9</sup>. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSSL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)<sup>10</sup>. Confira-se:

*COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM  
O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL*

*Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.*

*§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.*

*§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da*

<sup>8</sup> Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

<sup>9</sup> Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

<sup>10</sup> Cujas base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.



*moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.*

§ 3º *Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.*

§ 4º *A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.*

§ 5º *Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.*

§ 6º *A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.*

§ 7º *O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.*

§ 8º *Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.*

§ 9º *O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.*

§ 10. *Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:*

*I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;*

*II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.*

§ 11. *Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.*

§ 12. *Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas*

*específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.*

*§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.*

*§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.*

*§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.*

*§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).*

*§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.*

*§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.*

*§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.*

*§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.*

#### **COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL**

*Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.*

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de “dividendo presumido”) antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da tributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso

permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa espanhola. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Portanto, não assiste razão à recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Espanha, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros).

No que diz respeito à absorção dos prejuízos anteriores observados na controlada, há que se reconhecer a existência dessa previsão na legislação concernente ao tema. Com efeito, o artigo 4º da IN/SRF nº 213/02 contém os seguintes dispositivos:

*Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.*

*§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.*

Processo nº 12448.738575/2011-90  
Acórdão n.º 1401-001.526

SI-C4T1  
Fl. 904

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

(grifei)

Assim, a própria Receita Federal, mediante ato normativo, reconhece como possível a compensação dos prejuízos apurados em uma controlada, no exterior, com os lucros dessa mesma controlada. E o faz fazendo referência à lei interna que possibilita a compensação dos prejuízos acumulados, qual seja, o artigo 15 da Lei nº 9.069/95, *verbis*:

*Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.*

Contudo, como se vê, o parágrafo único desse mesmo artigo condiciona a compensação tratada no *caput* à manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Nesse contexto, o artigo 6º daquela mesma IN/SRF nº 212/02 é expresso quanto aos requisitos contábeis e documentais que comprovam os resultados apurados no exterior. Confira-se:

*Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.*

*§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.*

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou

coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

(grifei)

Portanto, é clara a exigência de escrituração de demonstrações financeiras da controlada no exterior, com contas e subcontas traduzidas em idioma nacional e com seus valores convertidos em reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, bem como sua guarda pelo prazo decadencial e transcrição no livro diário.

Essa exigência faz sentido. Afinal, a administração tributária precisa ter um mínimo controle dos prejuízos fiscais que poderão ser aproveitados em anos subsequentes. Ainda mais quando não se prevê um prazo para esse aproveitamento. É por isso que, no âmbito interno, as empresas residentes estavam obrigadas a controlar no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - os saldos anualmente apurados. E, no mesmo sentido, relativamente aos

Processo nº 12448.738575/2011-90  
Acórdão n.º 1401-001.526

SI-C4T1  
Fl. 906

resultados apurados no exterior em anos futuros, o artigo 35, III, da IN/RFB nº 1.520/14, passa a exigir esse controle através de um "Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior" na Escrituração Contábil Fiscal - ECF.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 376), a autoridade relata que o próprio contribuinte informou que os registros da sua controlada não estão integrados com a sua contabilidade. Procede, apenas, ao lançamento dos resultados daquela empresa na conta da equivalência patrimonial.

A recorrente, a despeito disso, pretende comprovar a existência de prejuízos fiscais acumulados na sua controlada, com mera referência a um documento que ela intitula como "balanço patrimonial" (apresentado com a impugnação - fls. 539 a 546), afirmando que os prejuízos existentes até 31/12/2007 foram absorvidos parcialmente, mediante a redução do seu capital social, em atendimento a determinações da legislação societária da Espanha. Acrescenta que esse ajuste seria apenas permutativo porque a redução do patrimônio líquido da controlada já estaria evidenciada.

Ora, o mencionado "balanço patrimonial", que já havia sido apresentado à fiscalização (fls. 164 a 178), é absolutamente incapaz de comprovar o quanto foi alegado. Para isso, repito, a legislação foi categórica sobre o procedimento que deveria ser adotado pela recorrente, isto é, escriturar as demonstrações financeiras da sua controlada com todos os requisitos que ela elege. Não se pode, agora, afrouxar uma obrigação acessória que tem fundamento legal.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 344.994, já se pronunciou no sentido de reconhecer a compensação de prejuízos acumulados como um benefício fiscal. Veja-se:

**EMENTA:**

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.*

*1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.*

*2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.*

*Recurso extraordinário a que se nega provimento.*

O enquadramento da compensação de prejuízos no conceito de benefício fiscal, além de estar em consonância com a jurisprudência do STF acima citada, pode ser justificado pelo fato de que o conceito de renda adotado no Brasil, como já explicado, segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo SHS - definido numa amplitude global. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Diria até mesmo que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios<sup>11</sup>.

Nessa trilha, quando a lei cria um mecanismo como a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo das regras-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Mas, o faz de forma condicionada, qual seja, a manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal<sup>12</sup> utilizado para a compensação. Se não houvesse essa concessão normativa, as alíquotas daqueles tributos seriam aplicadas às respectivas bases de cálculo, sem qualquer mutilação.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*(...)*

*II - outorga de isenção;*

Assim, não há espaço para um alargamento da isenção além das situações expressamente previstas em lei. Não é possível, portanto, dispensar a condição imposta com sua expressa permissão. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

Destarte, mantenho as adições referentes aos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior.

### **Da despesa com passagens:**

<sup>11</sup> Cf. Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

<sup>12</sup> A mesma exigência com relação às bases negativas da CSLL consta do parágrafo único do artigo 16 da Lei nº



Processo nº 12448.738575/2011-90  
Acórdão n.º 1401-001.526

SI-C4T1  
Fl. 908

A fiscalização constatou que foi deduzida uma despesa, lançada em 05/12/2008, no valor de R\$ 22.421,24, a título de passagens aéreas. Considerou, a partir dos elementos colhidos, que tal despesa não seria necessária em conformidade com a previsão contida no artigo 299 do RIR/99, *verbis*:

*Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).*

*§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).*

*§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).*

*§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

A recorrente argumenta que as despesas de passagens com familiares de funcionário tem natureza de salário indireto sendo considerada necessária e dedutível e, mesmo que assim não seja, deve ser reformulado o acórdão da DRJ que manteve a glosa na íntegra, uma vez que o voto condutor reconheceu a dedutibilidade na parte correspondente ao gasto com o funcionário.

Nada obstante, os documentos juntados ao processo (fls. 160 a 163) são claros. As passagens referiram-se a viagens de ida (em 19/12/2008) e volta (em 10/01/2009) do funcionário "Ignácio Alguero" e sua família para a cidade de Madrid, na Espanha. A recorrente não juntou qualquer prova de que o funcionário teria se utilizado dessas passagens para uma finalidade de natureza necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Pelo contrário, tenta qualificar essas despesas como benefício indireto ao funcionário sem demonstrar qualquer formalidade neste sentido, como, por exemplo, a comprovação de que ele teria oferecido à tributação a remuneração correspondente ao referido benefício.

A julgar pelas datas em que a viagem ocorreu, é pouco provável que a viagem tratou de finalidade necessária à empresa. Ademais, independentemente de a decisão recorrida ter aventado a hipótese de que as despesas com transporte de funcionários podem ser consideradas passíveis de dedução, o fato é que não se comprovou a necessidade da viagem mesmo com relação ao referido funcionário.

Por tais razões, mantenho a glosa da despesa com passagens.

### **Das multas isoladas sobre estimativas:**

A recorrente questiona as multas isoladas sobre estimativas por terem sido aplicadas concomitantemente com as multas proporcionais.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênia para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

#### A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*<sup>13</sup>:

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

*(...)*

*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.”*

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

*“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada,*

<sup>13</sup> Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

*(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)*

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.*

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:*

*REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”*

*(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)*

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

*“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.*

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

*“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.*

*Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”*

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

*“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”*

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

*“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador*

*distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)". (In: "Multa Agravada em Duplicidade" São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).*

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea "b", do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

*"Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:*

*(...)*

*§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)"*

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às

antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

#### CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excluyente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não



recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

*“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

*Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794 – Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinicius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)*

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por exclusão, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

*Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto também a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.


Considerando esta última decisão e que a parte exonerada pela DRJ refere-se aos cálculos da multa isolada sobre estimativas, há que se negar provimento ao recurso de ofício.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado apenas para afastar a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

*Documento assinado digitalmente.*

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator





Compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da contribuição social de períodos anteriores. E encerramento das atividades da pessoa jurídica - limite de 30%





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

**Processo nº** 10580.009602/2006-04  
**Recurso nº** 164.609 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-001.760 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 16 de outubro de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** Fazenda Nacional  
**Interessado** Banco Alvorada S.A.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2001

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL.  
LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. A mesma limitação se aplica à compensação de bases negativas da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade dos votos em conhecer o Fazenda conhecido,; por maioria dos votos rejeitar a preliminar de sobrestamento, vencida a Conselheira Karem Jureidini Dias (Relatora) e o Conselheiro Valmir Sandri, designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Susy Gomes Hoffman; e pelo voto de qualidade dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), Jose Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo – Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.207-2/2004 de 24/10/2004.

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Assinado digitalmente em

18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO. Assinado digitalmente em 12/01/2014 por SUSY GOMES HO

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10580.009602/2006-04  
Acórdão n.º 9101-001.760

CSRF-T1  
Fl. 1.912

Karem Jureidini Dias – Relatora

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado (Mérito)

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada (Tema do sobrestamento)

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior e Susy Gomes Hoffmann.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1101-00.198 de 29/09/2009, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O auto de infração (fls. 05/15) exige pagamento de IRPJ e CSLL, em função de irregularidades referentes à responsabilidade por sucessão em casos de cisão e incorporação, além da falta de recolhimento de IRPJ e da apuração incorreta de seus tributos.

Por não concordar com a autuação sofrida, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 325/340) onde apontou nulidades, alegou a decadência do lançamento, além de demonstrar diversos erros cometidos pela fiscalização, dentre os quais, cita-se como exemplo os lucros inflacionários e a compensação de prejuízos fiscais.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária (fls. 823/ 841), que resultou na exclusão de parte dos valores lançados.

Tal exclusão de valores deu causa ao Recurso de Ofício da Fazenda, por determinação da Legislação vigente. Ao mesmo tempo, inconformada com a parte da decisão que não lhe era favorável a contribuinte interpôs Recurso Voluntário para modificar sua situação.

Sobreveio acórdão da 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 1822/1854) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda e deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte, em decisão que restou assim ementada:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-7, de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 2001. RECURSO EX OFFICIO, de SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RECURSO "EX OFFICIO" – IRPJ e CSLL – Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

IRPJ - CSLL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – REQUISITOS – ARTIGO 142 DO CTN – A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo.

Irresignada com tal decisão, a Fazenda interpôs Recurso Especial (fls. 1858/1867) para que a mesma fosse modificada no tocante à Trava de 30% na Compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL, por existir divergência jurisprudencial sobre o assunto.

Em Despacho de fls. 1.889/1.890, foi dado seguimento ao Recurso Especial, tendo a recorrente comprovado a existência de dissenso jurisprudencial, indicando como paradigma o acórdão de número 105-15.908.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 1.891/1.909 argumentando quanto à impossibilidade de se conhecer do Recurso Especial e combatendo os argumentos trazidos pela Fazenda, pedindo, ao final, a manutenção da decisão do acórdão recorrido.

### Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Conforme consta no relatório do acórdão recorrido, que, por sua vez, reporta-se ao relatório da Delegacia de Julgamento e ao termo de verificação fiscal, nos presentes autos tem-se exigência fiscal constituída por vários itens, relativos a glosas e falta de recolhimento efetuados pelo interessado. De acordo com a decisão da DRJ, devidamente motivada, foram exonerados os equívocos cometidos pela fiscalização na apuração da base de cálculo, bem como no cálculo do imposto devido. Ao Recurso de Ofício foi negado provimento e não há, sobre esse aspecto, Recurso Especial.

Ainda de acordo com o relatório do acórdão recorrido, no que tange ao Recurso Voluntário, "constata-se que a autoridade autuante objetivou o exame da responsabilidade tributária das empresas sucedidas pela autuada, sendo a causa principal a realização de diversas incorporações, bem assim a verificação de diversos débitos tributários da



própria interessada (sucessora). O acórdão recorrido aventa que assistiria razão à recorrente quanto à preliminar de nulidade, mas opta por resolver a questão quanto ao mérito, porquanto para alguns aspectos a nulidade com ele se confunde. No Recurso Voluntário foi mais de um item objeto de julgamento, envolvendo a própria sucessora e outras sucedidas, mas a exclusão relativa ao provimento dado em Recurso Voluntário que é objeto do recurso especial da d. Procuradoria da Fazenda Nacional diz respeito exclusivamente à trava na compensação de prejuízos quando da incorporação. Em suma, alega a d. Procuradoria que a lei que trouxe a limitação não fez qualquer exceção à regra, o que não permitiria a interpretação levada a efeito por unanimidade no acórdão recorrido. Menciona o acórdão nº 105-15908 como paradigma e ressalta que o mesmo foi confirmado pela 1ª turma da CSRF, por voto de qualidade, no acórdão de nº 101-00401.

Em contrarrazões a interessada alega que a confirmação pela CSRF não havia sido formalizada quando da apresentação do recurso da PGFN, fundamentando-se a divergência em decisão de julgado cujos efeitos ainda não foram consolidados. Reitera a interessada que o processamento do recurso se regula pelo dia da interposição do mesmo, bem como que o paradigma deveria estar transitado em julgado. No mérito, apresenta contrarrazões, defendendo a interpretação sistemática da legislação, requerendo a manutenção da decisão consubstanciada no acórdão recorrido.

No que tange à preliminar suscitada em contrarrazões pela interessada, entendo que não lhe assiste razão. Apesar de se tratar naquela época de decisão quase que isolada no âmbito do conselho administrativo, já que era pacífico seu posicionamento quanto à inaplicabilidade da trava na hipótese de extinção da pessoa jurídica, fato é que a decisão não havia sido modificada quando da interposição do recurso especial. Processualmente é o que importa. No âmbito do processo administrativo fiscal não se exige que o paradigma tenha transitado em julgado, mas sim que não tenha sido reformado. A menção que a d. Procuradoria faz ao julgamento da 1ª turma da CSRF é utilizada apenas em reforço, porquanto o seu paradigma está consubstanciado no acórdão proferido pela Câmara *a quo*. Assim, em reexame de admissibilidade, pronuncio-me por confirmar o conhecimento do Recurso Especial da d. Procuradoria.

De outra parte, antes de adentrar no julgamento do Recurso Especial, julgo necessário e oportuno que seja apreciado por essa C. Turma a necessidade de sobrestamento do julgamento. Isto porque, a constitucionalidade da limitação de 30% do Lucro Líquido para a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, teve sua Repercussão Geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 591.340, de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, estando o mérito pendente de pronunciamento do Pleno do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa abaixo:

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PREJUÍZO - COMPENSAÇÃO - LIMITE ANUAL. Possui repercussão geral controversa sobre a constitucionalidade da limitação em 30%, para cada ano-base, do direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica e a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e 15 e 16 da Lei nº 9.065/95.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.343-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contudo, por meio de Despacho publicado em 03 de setembro de 2013 nos autos do RE nº 591.340/SP, foi negado seguimento ao recurso extraordinário, sob o fundamento de que o RE nº 344.994/PR, já transitado em julgado teria substituído o RE nº 591.340/SP como paradigma de repercussão geral. Entretanto, conforme acompanhamento processual do RE nº 591.340/SP, verifico que em 20 de setembro de 2013 foi interposto Agravo Regimental, estando o mesmo ainda pendente de análise.

Assim, antes da publicação do mencionado Despacho, e tendo em vista que o Recurso Extraordinário objeto de reconhecimento da Repercussão Geral (RE nº 591.340/SP) ainda não teve o mérito definitivamente apreciado, estando pendente a análise de Agravo Regimental e considerando que Ministros do Supremo Tribunal Federal já proferiram diversas decisões monocráticas determinando o sobrestamento dos recursos que versam sobre a matéria, nos termos do artigo 543-B do Código de Processo Civil, entendo que a matéria deve ser por hora sobrestada, mormente se não for o caso de julgá-la exclusivamente em face da peculiaridade da extinção da pessoa jurídica. O artigo 543-B do CPC assim dispõe:

*Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.*

*§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.*

*§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.*

*§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.*

*§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.*

*§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.*

Por força do disposto na nova regra inserida no Código de Processo Civil, antes de adentrar ao julgamento de um Recurso Extraordinário, o Ministro Relator deve avaliar se há Repercussão Geral da matéria, exatamente como efetuado para a questão da aplicação da trava na compensação de prejuízos fiscais, a despeito de não tratar da questão específica da extinção da pessoa jurídica. Após ser asseverado pelo Supremo Tribunal Federal que a matéria está sob Repercussão Geral, tem-se algumas possibilidades, quais sejam: o Tribunal de origem seleciona recursos representativos da controvérsia e os encaminha ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais, ou o Presidente do Supremo Tribunal Federal devolve aqueles que estão sob apreciação do Supremo aos Tribunais de origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Ambas as hipóteses são previstas no caso de uma

multiplicidade de Recursos Extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia. Outra possibilidade de atendimento do disposto no artigo 543-B do Código de Processo Civil é, diante de um ou vários Recursos Extraordinários com fundamento em idêntica controvérsia, o Ministro relator dos respectivos Recursos Extraordinários, não selecionados como representativos da controvérsia, devolve os processos ao Tribunal de Origem para sobrestamento até o pronunciamento definitivo da Corte. Tal medida está prevista no artigo 328, § 1º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

*Art. 328I: Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em cinco dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.*

*Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil. (grifos nossos).*

Se o sobrestamento ocorre em uma das modalidade mencionadas, porquanto é expressa consequência da aplicação do artigo 543-B do CPC a Recursos Extraordinários que já se encontram no Supremo Tribunal Federal, está caracterizada a hipótese do artigo 62-A, §1º do Anexo II do RICARF, o qual dispõe que:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. (grifos nossos).*

Neste passo, haja vista o disposto no artigo 62-A, § 1º do Regimento Interno do CARF, o julgamento dos recursos deste Tribunal Administrativo devem ser sobrestados sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos Recursos Extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. Parece-me que se trata da hipótese da presente matéria, uma vez que são diversos os pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal que determinaram o sobrestamento dos Recursos Extraordinários que versam sobre a matéria da trava na compensação de prejuízos fiscais, a exemplo dos seguintes:

*“Decisão: Vistos. Verifico que nos autos do RE nº 591.340/SP, Relator Ministro Marco Aurélio, foi reconhecida a repercussão geral da matéria análoga a dos presentes autos. Trata-se de discussão acerca da constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da*

*Lei nº 8.981/95, bem como dos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica -IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL. Assim, determino o sobrestamento do feito e a permanência dos autos na Secretaria Judiciária até a conclusão do referido julgamento. Publique-se. Brasília, 2 de junho de 2011. Ministro DIAS TOFFOLI Relator Documento assinado digitalmente RE nº 591.340/SP42588.98115169.065”*

*(STF - RE: 630921 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 02/06/2011, Data de Publicação: DJe-119 DIVULG 21/06/2011 PUBLIC 22/06/2011 - grifos nossos - Anexo I – A)*

*“Decisão: Vistos. Segundo consta do de fl. 564, o eminente Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, exerceu juízo de retratação, com relação ao despacho de fls. 496/500, com o fito de que este “Supremo Tribunal Federal possa avaliar se as questões discutidas nos autos foram abrangidas e consequentemente atingidas pela fundamentação e dispositivo do julgado no Recurso Extraordinário nº 344.944/PR, representativo da repercussão geral”. Reexaminando os autos, observo que no citado RE nº 344.94/PR, utilizado como representativo da repercussão geral para fins do art. 543-B do Código de Processo Civil, a discussão restringe-se à constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 8.981/95, no que limita em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais, para efeitos de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ. Todavia, o Plenário desta Corte, em sessão realizada por meio eletrônico, no exame do RE nº 591.340/SP, Relator o Ministro Março Aurélio, concluiu pela existência de repercussão geral de toda a matéria constitucional discutida nestes autos. Trata-se de discussão sobre a constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Assim, determino o sobrestamento do feito até a conclusão do julgamento do mencionado RE nº 591.340/SP. Devem os autos permanecer na Secretaria Judiciária até então. Publique-se. Brasília, 1 de agosto de 2012. Ministro Dias Toffoli Relator Documento assinado digitalmente 543-B Código de Processo Civil 428.981 Imposto de Renda Pessoa Jurídica RE nº 591.340/SP42588.981 Imposto de Renda Pessoa Jurídica RE nº 591.340/SP”*

*(STF - RE: 362100 SP, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 01/08/2012, Data de Publicação: DJe-153 DIVULG 03/08/2012 PUBLIC 06/08/2012 - grifos nossos - Anexo I – B)*

*“REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA - SOBRESTAMENTO. 1. O Tribunal no Recurso Extraordinário nº 591.340-6/SP, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à*

*constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL. 2. Ante o quadro, considerado o fato de o recurso veicular a mesma matéria, tendo ocorrido a intimação do acórdão em data anterior à vigência do sistema da repercussão geral, **determino o sobrestamento destes autos**.3. À Assessoria, para o acompanhamento cabível.4. Publiquem. Brasília, 26 de maio de 2010. Ministro MARCO AURÉLIO Relator 42588.98115169.065”*

*(STF – AI: 714189 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 26/05/2010, Data de Publicação: DJe-103 DIVULG 08/06/2010 PUBLIC 09/06/2010 - grifos nossos - Anexo I – C)*

*“DECISÃO REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA – SOBRESTAMENTO. 1. O Tribunal, no Recurso Extraordinário nº 591.340-6/SP, concluiu pela repercussão geral do tema relativo à constitucionalidade dos artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/95 e artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, no que limitaram em 30%, para cada ano-base, o direito do contribuinte de compensar os prejuízos fiscais do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ e da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. 2. Ante o quadro, considerado o fato de o recurso veicular a mesma matéria, tendo ocorrido a intimação do acórdão em data anterior à vigência do sistema da repercussão geral, **mantenho o sobrestamento deste processo**. 3. À Assessoria, para o acompanhamento cabível. 4. Publiquem. Brasília, 14 de abril de 2009. Ministro MARCO AURÉLIO Relator”*

*(STF - RE: 418807 RS, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 14/04/2009, Data de Publicação: DJe-077 DIVULG 27/04/2009 PUBLIC 28/04/2009 - grifos nossos - Anexo I – D)*

Pelo exposto, em cumprimento ao quanto determinado no RICARF, entendo que, salvo se a matéria puder ser resolvida exclusivamente em razão da peculiaridade de se tratar de extinção de empresa, entendo que o processo deve ser sobrestado.

No entanto, se vencida quanto a esta preliminar, passo à análise do mérito.

Historicamente, a legislação fiscal sempre regrou os efeitos dos prejuízos fiscais e bases negativas, acumulados pela pessoa jurídica, na apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas, normalmente, por uma questão orçamentária ou de fluxo de caixa, impôs restrições aos efeitos, melhor dizendo, às compensações. Tais limitações foram ou de natureza temporal ou de natureza quantitativa. Trata-se de hipóteses excludentes, nunca estabelecidas de forma cumulativa - limitações temporais e quantitativas.

A primeira limitação surgiu com a Lei nº 154/47 que, em seu artigo 10, estabeleceu que “o prejuízo verificado num exercício poderia ser deduzido, para compensação

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCO AURÉLIO PEIXEIRA VIZADACI, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCO AURÉLIO PEIXEIRA VIZADACI

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*total ou parcial, dentro de três exercícios subsequentes*”. Tratou-se, portanto, de uma limitação temporal. Nesta época, apesar da limitação temporal, a dedução não tinha que respeitar qualquer trava (limitação quantitativa) em relação ao lucro tributável. Também não havia limitação para a transferência de prejuízo fiscal. Posterior a esta, seguiu-se o Decreto-Lei nº 1.493/76, que apenas ampliou o limite temporal para quatro exercícios subsequentes.

Atualmente, encontram-se em vigor duas limitações: a limitação introduzida pelo Decreto nº 2.341/87, que estabelece vedação expressa à possibilidade de a empresa resultante de fusão ou incorporação aproveitar os prejuízos fiscais da empresa extinta; e a limitação prevista na Lei nº 8.981/95 (artigos 42 e 58), cumulada com a Lei nº 9.065/95, que estabeleceram, em substituição à limitação de quatro exercícios (limitação temporal), uma limitação percentual (quantitativa) anual, autorizando a utilização do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL até 30% (trinta por cento) do lucro auferido, sem, contudo, estabelecer qualquer caducidade no uso do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa. Ajuda-se o fluxo de caixa do Estado, mas o contribuinte não perde o direito à utilização do prejuízo fiscal e da base negativa, tratando-se de situação que observa maior equidade do que aquela limitação temporal anterior. Antecipa-se o tributo, mas tem-se, em contrapartida, um direito que permanece no ativo da empresa, usualmente denominado de “*tax allocation*”.

Vê-se, portanto, que nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente. Isto porque, tanto o aproveitamento de prejuízos fiscais quanto o aproveitamento de base de cálculo negativa da CSLL se configura como direito do contribuinte, inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL.

A apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem origem no lucro líquido contábil. Não é possível se falar em base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem vinculá-los à origem contábil, porquanto seu ponto de partida são as apurações e demonstrações contábeis.

A contabilidade tem como um de seus princípios estruturantes o princípio da continuidade da pessoa jurídica, aplicável diretamente na apuração do lucro líquido que servirá, com os devidos ajustes, de base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como se extrai do próprio nome, o princípio da continuidade pressupõe que a pessoa jurídica continuará a operar. A existência de exercícios financeiros (assim como de períodos de apuração) é simplesmente “determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos” (conforme NPC 27 do IBRACON).

Ainda, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e tornado obrigatório pela CVM, através da Deliberação nº 539/08, a continuada

de da pessoa jurídica é essencial para a elaboração das demonstrações contábeis:

“*Continuidade*

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

23. *As demonstrações contábeis são normalmente preparadas no pressuposto de que a entidade continuará em operação no futuro*

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*previsível. Dessa forma, presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis terão que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.”*

Inclusive, para fins de verificação da situação da empresa durante a sua vida, essa é obrigada a realizar apuração de balanços periódicos, pelo que o resultado do balanço ao final de um período é necessariamente o ponto inicial para o balanço do exercício seguinte.

A apuração do lucro líquido e, consequentemente do IRPJ e da CSLL, deve considerar minimamente a continuidade da pessoa jurídica e a interligação de seus exercícios, que não podem ser tomados de forma estanque. Conforme escreve Eliseu Martins (em Parecer Inédito que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), “os exercícios sociais são absolutamente interligados” e aponta para o exemplo de uma empresa em fase pré-operacional, ou seja, que ainda está construindo suas dependências e não iniciou, de fato, suas atividades operacionais que irão gerar lucro:

*“Se essa empresa ficar dois anos em pré-operação, ela irá ser tributada e irá publicar as suas demonstrações duas vezes. E nenhum ciclo terá sido completado, talvez sequer iniciado. Todavia, isso não significa dizer que o que ocorreu nesses dois períodos não terá impacto nos períodos futuros. Muito provavelmente ela irá apresentar prejuízo nesse período, prejuízo esse formado por despesas que, provavelmente ajudarão a produzir lucros futuros, mas que por força das regras contábeis atuais, não podem deixar de ser descarregados para o resultado”.*

Ou seja, os lucros apresentados no futuro são decorrentes do custo do investimento e da inexistência de receitas do passado. No mesmo sentido, Humberto Ávila (em Parecer Inédito que também recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) aponta que não há simplesmente como separar prejuízos anteriores e lucros posteriores:

*“Os lucros subseqüentes – insista-se o quanto for necessário – são meros resultados de despesas e custos formadores de prejuízos antecedentes. Sendo assim, porém, a desconsideração de eventos que compõem uma cadeia de eventos econômicos conduzirá a uma tributação totalmente aleatória”.*

O pressuposto da continuidade e a consideração dos efeitos interperíodos-base fica evidente, não só na contabilidade – ponto de partida para a apuração dos tributos sobre a renda/lucro, mas na própria sistemática da apuração do IRPJ/CSLL. De um modo geral pode-se entender renda de mais de um modo. Vejamos, podemos entender renda simplesmente como a diferença entre receitas e despesas/custos em um determinado período, como também podemos entender como acréscimo de valor apurado pela comparação entre os balanços de abertura e fechamento do período.

Porque a outorga constitucional, seja para a tributação do imposto sobre a renda seja para a tributação pela CSLL, pressupõe o acréscimo patrimonial, ainda que não se considere imediatamente e integralmente os efeitos do balanço do exercício anterior, tem-se, no limite, um sistema híbrido, que jamais ignora os efeitos interperíodos. Claro que estamos a



tratar de lucro real, já que a apuração pela forma presumida só pode se reportar a um período estanque, mas é legítima porquanto opcional para o contribuinte. Da mesma forma, a apuração por arbitramento só tem lugar na impossibilidade de aferição do real.

Sobre as normas fiscais para a apuração dos tributos em questão e a sua consideração dos efeitos interperíodos-base, basta lembrar das prescrições legais acerca dos efeitos da reserva de lucros, do ativo diferido, da escrituração da Parte B do LALUR (cujo objetivo, dentre outros, é controlar os efeitos intertemporais da apuração do Lucro Real, como por exemplo, os efeitos da depreciação e da amortização, assim como as reservas de lucros), da previsão para tributação ou não da recuperação de custos e do próprio conceito básico de vinculação entre custos e receitas, como tão comumente discutido nos contratos de longo prazo.

Não discuto, até porque fora da minha competência de julgadora administrativa, qualquer questão de inconstitucionalidade e ilegalidade nas limitações legais da dedução de prejuízo fiscal e de base negativa. Tenho por ponto de partida justamente a legalidade de tais disposições normativas, sempre no pressuposto de que permanece o contribuinte com o direito de aproveitamento futuro dos prejuízos fiscais e de bases negativas. Se, de um lado, recolhem-se os tributos com a observância da trava imposta legalmente, de outro lado, permanece como um ativo seu, o direito representado pelos valores que serão, no futuro, compensáveis com os lucros apresentados. Sobre tal direito, a própria Receita Federal se manifestou em Perguntas e Respostas de 2005, *verbis*:

*481. A pessoa jurídica que tiver prejuízo fiscal de períodos de apuração anteriores devidamente apurado e controlado no Lalur, vindo a se submeter à tributação utilizando-se de outra base que não a do lucro real, perderá o direito de compensar este prejuízo?*

*O direito à compensação dos prejuízos fiscais, desde que estejam devidamente apurados e controlados na parte B do Lalur, somente poderá ser exercido quando a pessoa jurídica for tributada com base no lucro real, pois quando a forma de tributação for outra não há que se falar em apurar ou compensar prejuízos fiscais. Esse direito, entretanto, não será prejudicado ainda que o contribuinte possa, em algum período de apuração, ter sido tributado com base no lucro presumido ou arbitrado. Assim, no período-base em que retornar à tributação com base no lucro real poderá compensar o prejuízo fiscal constante no Lalur, parte B, observada a legislação vigente à época da compensação (IN SRF nº 21, de 1992, art. 22) (grifos nossos).*

Tanto a compensação do prejuízo fiscal e bases negativas é um direito do contribuinte, decorrente dos efeitos intertemporais na apuração do IRPJ e da CSLL, que a própria Receita Federal esclareceu, quando da instituição da limitação quantitativa (trava), que, ainda que o contribuinte saia da apuração pelo Lucro Real, quando ele para ela retornar, tem o direito de retomar esse ativo, representado pelos prejuízos compensados com os tributos a serem apurados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 2001, art. 10º, III, em vigor desde 16/3/2003  
Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUZY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Partindo desse mesmo raciocínio e tendo em vista o princípio da continuidade, o artigo 189 da Lei nº 6.404/64 determina que, no balanço, do resultado do

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



exercício devem ser deduzidos os resultados negativos (prejuízos), a fim de que seja apresentada a real situação patrimonial.

*"Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.*

*Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem,"*

Assim, também no âmbito da Lei das S.A., o efeito interperíodos-base é evidente: o lucro de um período não pode ser distribuído aos sócios, sem a consideração dos prejuízos acumulados, sempre na finalidade de preservação do patrimônio da pessoa jurídica. Ora, o próprio patrimônio da pessoa jurídica é o espelho dos efeitos intertemporais, porquanto representa o resultado do capital investido e os resultados, positivos ou negativos, apresentados pela pessoa jurídica ao longo dos anos.

Como dito, a própria distribuição de dividendos pressupõe que os prejuízos de anos anteriores foram absorvidos pelos lucros dos períodos subsequentes, de forma que apenas desse modo é possível saber se há disponibilidade ou não para distribuição dos dividendos. Complementa Eliseu Martins:

*"Se os exercícios fossem compartimentos sem comunicação, todo o lucro teria que ser totalmente distribuído, e novo dinheiro para novos investimentos deveria ser solicitado aos donos. Como isso não ocorre, lucros podem ficar retidos como reservas, mas podem ser absorvidos por prejuízos subsequentes, e os dividendos relativos a essa parte absorvida jamais poderá vir a ser distribuída".*

Feitas essas considerações, partindo da premissa que os efeitos intertemporais são condição necessária para a aferição da efetiva situação da pessoa jurídica e são princípios observados na contabilidade, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL, na legislação fiscal e no Direito Civil, ao tratar das pessoas jurídicas, temos que, sem tal consideração, não se tem a real dimensão do acréscimo patrimonial passível de tributação. Sobre este aspecto, tanto o IRPJ quanto a CSLL pressupõem um acréscimo patrimonial. O acréscimo patrimonial então considera o resultado de um ano, sem desprezar a necessária recomposição das perdas de anos anteriores ou vice-versa.

Sobre a relação entre o conceito de renda e a interligação dos exercícios (princípio da continuidade), Humberto Ávila (em Parecer que recebi no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais) explica:

*"É justamente porque o conceito de renda é dinâmico que não se pode sequer concebê-lo sem a noção de período. A renda é, pois, uma medida periodicamente vinculada: ela não surge em um momento, mas em um período, no qual as despesas são produzidas e os rendimentos são auferidos. O mesmo vale para os prejuízos: eles também não podem ser concebidos sem uma dimensão temporal.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2001

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Diante desse quadro, surge a questão de saber qual o período adequado à correta verificação da renda como acréscimo patrimonial líquido. Como afirmado, o acréscimo patrimonial é resultado de gastos anteriores. Não se pode, portanto, separar a renda de um ano com os prejuízos de anos anteriores, como se fosse eles – a renda e os prejuízos – elementos conceitualmente dissociáveis. Insista-se: a renda é resultado de despesas e custos formadores de prejuízos anteriores”.*

No que tange à impossibilidade da total desconsideração dos efeitos intertemporais, o artigo 43 do Código Tributário Nacional, ao determinar a competência da União para tributar pelo IRPJ, especificamente em seu inciso II, quando trata da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, expressamente assevera que devem ser assim entendidos os acréscimos patrimoniais. Vejamos:

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

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

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

Vale dizer, diferentemente da pessoa física que carrega os seus custos incorridos ao longo dos anos e esses são computados no caso de eventual ganho de capital tributado pelo IRPF, na pessoa jurídica a sistemática é absolutamente diversa. Para a pessoa física, os custos sempre se acumulam em suas declarações e são transportados para períodos seguintes. Para a pessoa jurídica, entretanto, não raro os custos de investimento não são apresentados em outro lugar senão nos prejuízos contábeis apurados. Se o prejuízo fiscal é operacional, a par dos ajustes efetuados para apuração do lucro real, este também demonstra os resultados negativos auferidos pela pessoa jurídica ao longo dos anos e serve de parâmetro para aferição do acréscimo patrimonial, a partir da consideração do investimento efetuado pelos seus sócios.

Imagine-se uma pessoa jurídica (“A”) que constitui uma empresa (“B”) com R\$ 100.000,00, totalmente integralizado pelo sócio (pessoa jurídica), em 31 de dezembro de 2000. Ao longo de alguns anos a empresa opera deficitariamente, e, por conta disso, seu sócio precisa investir mais R\$ 100.000,00 de capital. Durante esses anos deficitários, a empresa apurou prejuízo contábil e prejuízo fiscal operacional de R\$ 100.000,00. Muito bem, se a empresa B foi constituída com capital de R\$ 200.000,00 e teve prejuízo de R\$ 100.000,00, o seu patrimônio líquido é de R\$ 100.000. Se tal empresa for vendida por R\$ 200.000,00, qual o ganho que obteve o seu sócio, empresa A? Veja-se, o sócio A investiu R\$ 200.000,00 e recebeu pela venda do investimento R\$ 200.000,00, portanto, não há ganho de capital. Não há acréscimo patrimonial.

Documento assinado digitalmente conforme o **Contudo, fiscalmente, temos a seguinte situação: B tem patrimônio líquido de R\$ 100.000,00 e foi vendida por R\$ 200.000,00, portanto, apurou um ganho de capital de R\$ 100.000,00, que em nada representa acréscimo patrimonial. Onde está a diferença de R\$ 100.000,00?**  
Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCO ANTONIO FERREIRA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
18/12/2013 por MARCO ANTONIO FERREIRA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

100.000? Justamente no prejuízo contábil, o qual, neste exemplo, é igual ao prejuízo fiscal operacional. É exatamente com a compensação integral desse prejuízo fiscal no momento da extinção de B, pela alienação de sua atividade, que se elimina a distorção causada no patrimônio pelos prejuízos acumulados. Como bem leciona Eliseu Martins, “Qualquer incidência de imposto de renda em aparentes crescimentos momentâneos capturados em um período-base qualquer, sem a comunicação com outros períodos-base anteriores, que ocorram sem que haja um crescimento acima do seu valor original, haverá tributação do próprio patrimônio em si, e não da renda gerada por ele” (Parecer inédito de Eliseu Martins).

Contabilmente, o patrimônio é afetado não só pela conta que apresentou o capital investido, mas também pelos resultados negativos obtidos. Ou seja, o resultado negativo provocou a diminuição do patrimônio e é esse patrimônio reduzido pelo resultado passado que é considerado no período subsequente. Justamente por esta razão, evitando distorções, que as regras do Regulamento do Imposto sobre a Renda, fulcradas na Constituição Federal e legislação correlata, consideram também os efeitos intertemporais na apuração dos tributos sobre a renda/ ganho de capital – consideração do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados.

O que não se admite, e jamais pode se admitir, é que a apuração dos tributos sobre a renda tenha por ponto de partida uma apuração contábil que considere os efeitos intertemporais, inclusive tolhendo o custo e afetando o patrimônio, e por outro lado, ignore a existência de prejuízos fiscais (essencialmente operacionais) para efeito da mesma operação. Ao assim proceder se estaria retirando dos sócios os seus ativos e tributando esses mesmos ativos que deles foram expropriados. Não é o que fez a legislação, que tão somente estabeleceu um limite quantitativo e expressamente determinou que aquele direito (utilização do prejuízo fiscal) permaneça na sociedade, postergando seu uso, mas nada expropriando do patrimônio. Esse conceito sempre foi tão sedimentado que também tomo as considerações da própria Receita Federal, em suas Perguntas e Respostas, adotando por premissa o direito da sociedade manter o ativo correspondente à possibilidade de compensação futura de seus prejuízos, veja-se:

*475. Como são compensados os prejuízos fiscais?*

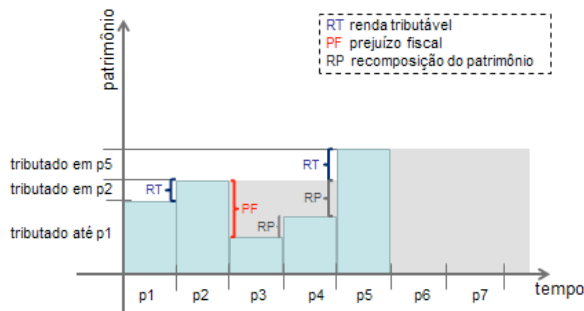
*A partir de 1º/01/1995, os prejuízos fiscais ou compensáveis para fins do imposto de renda para os quais ainda não tivesse decaído o direito à compensação até 31/12/1994 (prejuízos de períodos encerrados a partir do ano de 1991), poderão ser compensados independentemente de qualquer prazo, observado em cada período de apuração o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 42, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995, art. 15; e IN SRF nº 11, de 1996).*

*O citado limite de 30% (trinta por cento) não se aplica em relação aos prejuízos fiscais decorrentes da exploração de atividades rurais, bem assim aos apurados pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação (Beflex), aprovados até 03/06/1993 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).*

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.221/2006 em 24/10/2014  
Autenticado digitalmente em 14/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vale também ilustrar, por meio de gráfico, o auferimento do acréscimo patrimonial considerando os efeitos intertemporais, o que reforça a ideia de que mesmo que se

admita o diferimento de utilização do direito representado pelo prejuízo fiscal compensável, esse não pode ser definitivamente tolhido da pessoa jurídica:



Se houver a possibilidade de compensação de parte do lucro real com prejuízos fiscais acumulados de períodos anteriores, utilizou-se em parte um direito, diferindo-se a parcela restante para o período seguinte. Porém, por se tratar de extinção da pessoa jurídica, se o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, acumulados, não puderem ser utilizados até o montante, cumulativamente, da sua existência e dos lucros auferidos até a data da extinção da pessoa jurídica, a incidência dos tributos não se dará sobre um aumento patrimonial, mas sobre o patrimônio, mormente porque se trata de excepcional situação em que o “ativo”, representado pelo *tax allocation*, deixará de ser um ativo, em razão da impossibilidade de transferência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a pessoa jurídica sucessora, hipótese legal que não pode ser desrespeitada.

É nesse sentido que tanto as normas contábeis quanto societárias, em atenção ao já mencionado princípio da continuidade da pessoa jurídica, determinam que sejam considerados os resultados negativos (prejuízos contábeis) de anos anteriores para apuração de seu lucro. Se os prejuízos contábeis originam também o prejuízo fiscal - a inter-relação entre eles é lógica - e se, conforme a norma CVM antes citada, as demonstrações contábeis são preparadas no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, é certo que aos contribuintes deve ser permitida a sua utilização, não como benefício, mas como direito (trata-se de um ativo formado em decorrência dos seguidos investimentos), de forma a impedir a dilapidação do patrimônio após os investimentos iniciais.

O marco temporal não se confunde com a materialidade de incidência fiscal. Se para a tributação da renda importa o acréscimo patrimonial, ainda que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário se consume num átimo de tempo (31 de dezembro de cada ano calendário), ele deve comportar todo o conjunto de elementos necessários a caracterizar o acréscimo, respeitando-se, certamente, as regras para tanto de apuração. E não se pode desvincular o Direito e, mais especificamente, a tributação da renda de tais pressupostos,

sobretudo em razão do princípio da capacidade contributiva e da continuidade da pessoa jurídica.

Por isso que, obviamente, o prejuízo fiscal e a base negativa é pressuposto necessário para a aferição da materialidade de incidência tributária e, no caso de comprovada impossibilidade de utilização futura desses prejuízos, a trava não é aplicável. Essa é a melhor interpretação das disposições que estabelecem as limitações na utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, sem arranhar-lhes a legalidade. Como bem assinala Gabriel Ivo (*Norma jurídica: produção e controle*, São Paulo, Noeses, 2006, p. 105), se não ocorre incompatibilidade total, não há que se falar em revogação, mas em um lugar que uma outra norma individual e concreta possibilite uma relação de coordenação entre as normas no sistema jurídico. Uma norma jurídica não perde sua validade quando, em caso específico, a sua aplicação está restrita em face de interpretação em conformidade com outras normas.

Nesse sentido, há que se analisar o caso concreto para efeito de subsunção do fato à norma, a partir dos seguintes critérios estabelecidos pelas limitações legais em questão:

- (i) a trava na compensação é sempre aplicada no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica, porque mantido o direito à compensação nos períodos seguintes;
- (ii) a trava na compensação é aplicada inclusive no caso de extinção da pessoa jurídica, quando, por alguma razão, a compensação integral implicar em descumprimento da outra limitação legal, vale dizer, do Decreto nº 2.341/87 (limitação de transferência de prejuízo fiscal para a sucessora); e
- (iii) dado o texto no contexto, a trava só não é aplicável se comprovadamente não for possível, pela efetiva extinção da pessoa jurídica, a utilização futura dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

De um lado, temos as normas legais que tratam das limitações à compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas, as quais não deixam de observar o princípio da capacidade contributiva em sentido objetivo, porquanto observam a consequência normativa constitucional necessária da consideração dos prejuízos na medida em que assinalam a não caducidade do direito de seu uso. De outro lado, temos o caso concreto, no qual devem ser verificadas todas as condições para que este se subsuma a uma ou outra regra.

A limitação temporal é regra funcional que visa à manutenção do fluxo arrecadatório do Estado, mas procura legitimidade na expressa menção de que não tolhe o direito da pessoa jurídica, mantendo-o até a sua integral utilização no curso dos períodos seguintes, prescrevendo este como o pressuposto fático de sua aplicação. Já a regra que impede a transferência de prejuízo fiscal para a sucessora, por sua vez, é norma antielisiva específica. Enquanto norma antielisiva específica, a verificação de seu cumprimento ou não depende da análise do caso concreto.

Em suma, se o caso concreto não se subsume à incidência da norma antielisiva específica, tampouco ao fato jurídico da continuidade da pessoa jurídica, que é pressuposto para aplicação daquela outra regra limitadora (funcional), então não há limitação quantitativa para a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas na extinção da pessoa

jurídica. Ainda, entendo que até a formação do próprio prejuízo fiscal deve ser verificada em função de uma outra limitação, relacionada aos prejuízos não operacionais, nos termos do artigo 36 da IN SRF nº 011, de 21 de fevereiro de 1996.

Neste ponto, vale mencionar que a hipótese ora aventada não é aquela tratada pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 545.308/SP e 344.994/PR. Em verdade, o Supremo Tribunal Federal, nos mencionados Recursos Extraordinários, apenas decidiu pela constitucionalidade da denominada “trava de 30%” em um contexto de continuidade da pessoa jurídica, mas não decidiu que esta deve ser aplicada nos casos de extinção da pessoa jurídica detentora dos prejuízos, tampouco fez quaisquer considerações acerca da intertemporalidade dos exercícios ou analisa a questão sob a ótica do princípio da capacidade contributiva.

A despeito de qualificar o aproveitamento dos resultados negativos como benefício fiscal, o uso dessa expressão, conforme ressalta Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico), é ambíguo e foi utilizado, pelo Supremo Tribunal Federal, provavelmente no sentido de competência facultativa da lei tributária tão somente, em nada se confrontando com a jurisprudência do egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Tanto assim que a conclusão do Supremo já serviu de supedâneo para todos os julgados do CARF (no sentido de que a trava de 30% é constitucional, no pressuposto da continuidade da pessoa jurídica).

Neste passo, para a aplicação de um precedente jurisprudencial, é necessário cautela na análise da *ratio decidendi* como prescrição geral, razão pela qual relevante distinguir a fundamentação da decisão, de onde se extrai a interpretação dos tribunais superiores acerca de determinada norma, do dispositivo do julgamento, que é determinação específica direcionada tão somente ao caso concreto. É possível que uma prescrição geral não se enquadre exatamente na situação concreta que possui outras peculiaridades, as quais podem ensejar diversa conformação ao direito, sendo que, nessa hipótese, não há de se aplicar *ipso facto* a decisão proferida pelo respectivo Tribunal acerca da matéria, porque dela exatamente não se trata.

Como dito, no RE nº 545.308/SP e no RE nº 344.994/PR, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade da denominada “trava de 30%” em um contexto de continuidade da pessoa jurídica; enquanto que o presente caso trata da aplicação da mencionada trava no caso de pessoa jurídica extinta. Aliás, o Supremo Tribunal Federal, em suas razões de decidir no referido caso, não contraria a decisão do Superior Tribunal de Justiça, esta sim analisou a questão também sob a ótica do conceito de renda e da continuidade da pessoa jurídica. Asseverou a Ministra Eliana Calmon, nos autos do Recurso Especial nº 993.975:

*"limitada a dedução de prejuízos ao exercício de 1995, não existia empecilho de que os 70% restantes fossem abatidos nos anos seguintes, até o seu limite total, sendo integral a dedução. A prática do abatimento total dos prejuízos afasta o sustentado antagonismo da lei limitadora com o CTN, porque permaneceu incólume o conceito de renda, com o reconhecimento do prejuízo, cuja dedução apenas restou diferida. (...) Como visto no início deste voto, não houve subversão alguma, porque não olvidou o prejuízo, mas apenas foi ele disciplinado de tal forma que tornou-se escalonado".*

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HO

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10580.009602/2006-04  
Acórdão n.º 9101-001.760

CSRF-T1  
Fl. 1.928

No acórdão citado, a legalidade da “trava” tem por premissa a postergação, no tempo, da utilização do prejuízo, não implicando na sua eliminação, visto que seria sempre mantida a possibilidade de seu aproveitamento futuro.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o Superior Tribunal de Justiça “firmou com nitidez a tese de que um ‘não acréscimo patrimonial’ não poderia ser incidido pelo Imposto de Renda, pois, se suprimido fosse o direito de compensação do prejuízo, um ‘não acréscimo patrimonial’ seria matéria tributável pelo imposto sobre a renda (...)”.

Entendo que de acordo com a própria exposição de motivos de Medida Provisória nº 998 (posteriormente convertida na Lei nº 9.065/1995), se houver limitação temporal (por falta de continuidade da pessoa jurídica), não há que se aplicar a trava (limite) na utilização de prejuízo fiscal. E nem haveria que se exigir norma expressa para hipótese de exceção, consubstanciada na falta de continuidade da pessoa jurídica. Veja-se a clara redação da exposição de motivos da Medida Provisória:

*“Arts, 15 e 16 do Projeto, ‘decorrem de Emenda do Relator, para restabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje vacatio legis em relação à matéria. A limitação de 30% garante uma parcela expressiva de arrecadação, sem retirar do contribuinte o direito de compensar; até integralmente, num mesmo ano, se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.”*

Resta evidente que a finalidade da lei não é vedar a compensação de resultados negativos, mas manter o *fluxo de caixa de arrecadação*. A possibilidade de se aproveitar integralmente os resultados negativos na extinção da pessoa jurídica decorre da própria lógica de sua limitação, estando expressa na exposição de motivos da Medida Provisória que a originou. Conforme escreve Eurico Marcos Diniz de Santi (Estudo Técnico apresentado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais), trata-se de “uma norma implícita ou derivada do Sistema Tributário, que dispensa menção específica”. Digo eu que, contudo, está expressa nos motivos da norma que a originou, compondo o pressuposto fático de sua aplicação.

Corroborando com esse entendimento, as hipóteses específicas em que o afastamento da “trava” para compensação é expressamente previsto, a exemplo do artigo 14 da Lei nº 8.023/90, que o faz em relação aos prejuízos na atividade rural. As hipóteses específicas de *afastamento* da “trava” para compensação estão expressas porque em um contexto no qual a continuidade da empresa persiste. Para tais casos, sem dúvida, é necessária “norma expressa” afastando a “trava” para compensação. Diferentemente é a situação de extinção da pessoa jurídica – fora do contexto de continuidade –, hipótese em que não é necessária outra disposição expressa, porque da norma existente (de vedação de 30%) já se extrai o pressuposto fático de sua aplicação – manutenção do direito de compensar. Se no caso concreto o pressuposto fático de aplicação da norma não se verifica, por decorrência lógica ela não é aplicável naquele caso.

Tal conclusão não implica em legislar, porque não se tem lacuna normativa ou lacuna axiológica. É a lei que estabelece a garantia da plena utilização do saldo de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Interpretar de forma diversa significaria violação ao artigo

110 do Código Tributário Nacional e dos critérios de apuração do IRPJ/CSLL, além da deturpação do ponto de partida da apuração fiscal, qual seja, o lucro líquido contábil.

Reitero aqui que, caso não houvesse a limitação do artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 e fosse possível a transferência do prejuízo para a sucessora, não haveria que se discutir a inaplicabilidade da trava de 30% nos casos de extinção da pessoa jurídica, uma vez que tal extinção não implicaria na perda do direito à utilização dos prejuízos fiscais no futuro.

A norma individual e concreta, que analisa o caso e o subsume à hipótese de incidência, não implica em legislar diversamente daquilo que está no ordenamento, mas em aplicar o texto no contexto e implica, inclusive, em aplicar o texto conforme sua literal disposição. Ainda que de benefício fiscal se tratasse, a interpretação ora proposta não está em desacordo com o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação literal às normas que concedem benefício fiscal. Vale dizer, ainda que tal artigo por absurdo se aplicasse ao caso, o que admito apenas para argumentar, já que não tratamos de isenção ou suspensão do crédito tributário, essa interpretação não deixa de ser literal.

A interpretação literal é aquela que não admite analogia ou amplitude de aplicação. Não se pretende aqui criar direito que não existe, mas apenas subsumir o fato à norma. A interpretação literal da norma não é simples leitura do texto, porque isso não é interpretar. Interpretar significa a leitura do texto no seu estrito programa, no contexto. E o contexto é aquele que consta de forma expressa e literal na transcrita exposição de motivos da própria norma que estabeleceu a trava na compensação de prejuízos fiscais. Como ensina o jus filósofo Tércio Sampaio Ferraz Junior, “também pertencem à norma o programa e o âmbito normativo (...) a análise da norma exige a percepção de que ela expressa um programa normativo (cometimento), ou seja, a ordenação jurídica estabelecida”. Ainda, sobre os critérios de interpretação, não podemos confundir a analogia, que se refere à omissão, com a interpretação enquanto mero processo de busca da *ratio legis*.

Temos uma dimensão elocutiva, que limita a compensação de resultados negativos e uma dimensão ilocutiva inegável, integrante da própria norma, que consiste no direito de permanecer com os prejuízos ainda não compensáveis e compensáveis no futuro. A dimensão ilocutiva é pressuposto fático da aplicação da dimensão elocutiva.

A troca da limitação antes temporal pela limitação quantitativa configura um tratamento isonômico na tributação da renda. Uma visão estanque da tributação da renda, da qual decorra a impossibilidade de aproveitamento integral dos resultados negativos no futuro, discrimina ilicitamente os contribuintes cujas atividades envolvam altos investimentos antecedentes aos lucros, em contrariedade, portanto, à isonomia. Nas palavras de Humberto Ávila (Parecer):

*“se a periodicidade do imposto sobre a renda for estanque para toda e qualquer atividade, aqueles contribuintes que exercem atividades que envolvam gastos produzidos em períodos antecedentes não poderão compensar seus prejuízos em períodos futuros. Esses entendimento, contudo, discrimina os contribuintes que exercem atividades cíclicas, com alto grau de risco e de investimento, em favor dos contribuintes que exercem atividades lineares, sem alto grau de risco e de investimento. Os contribuintes não podem ser tratados de forma diferente em razão da sua atividade econômica (artigo 150, II)”*



Processo nº 10580.009602/2006-04  
Acórdão n.º 9101-001.760

CSRF-T1  
Fl. 1.930

Por fim, esclareço que a jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a despeito de decisões que recentemente entenderam pela impossibilidade de aproveitamento integral, era esmagadoramente majoritária no sentido de ser possível a utilização integral do prejuízo fiscal e das bases negativas quando há extinção da pessoa jurídica, relativamente aos resultados gerados até a sua extinção. Nesse sentido, peço vênia para citar algumas decisões:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anocalendarío: 2003, 2004. Ementa: "TRAVA" DE 30% PARA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO A finalidade da "trava" de compensação não é ceifar a compensação de prejuízos fiscais, mas manter ou aumentar o fluxo de caixa de arrecadação, tanto que se revogou o limite temporal de compensação. A regra de limitação quantitativa da compensação só tem sentido no tempo ("vida" da pessoa). Como o lucro é apurado segundo cortes temporais mais ou menos arbitrários, porém necessários, por imperativo de ordem prática a limitação quantitativa de compensação de prejuízos fiscais implica essa periodicidade (e a interperiodicidade). Diante da "morte" da pessoa jurídica, inclusive por incorporação, deixa de existir o conteúdo da regra limitadora da compensação quantitativa, pois deixa de existir a periodicidade e, assim, a interperiodicidade. Negar isso é contra o valor incorporado na regra de limitação quantitativa da compensação no tempo. (Acórdão nº 1103-00.619, sessão de 31/01/2012)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anocalendarío: 2001. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. A pessoa jurídica incorporada pode pensar no balanço de encerramento de atividades o prejuízo fiscal acumulado sem observância da "trava" de 30%, em razão da vedação legal à transferência de prejuízos para a sucessora. (Acórdão nº 1103-00.617, sessão de 31/01/2012)*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO — À empresa extinta por incorporação não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores. (Acórdão nº 1201-00.165, sessão de 27/08/2009)*

*INCORPORAÇÃO — DECLARAÇÃO FINAL DA INCORPORADA — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS — INAPLICABILIDADE - No caso de compensação de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado. Recurso provido. (Ac. 108-06.682)*

*IRPJ CSLL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS APURADAS EM PERÍODOS ANTERIORES. INAPLICABILIDADE DA LIMITAÇÃO. Constitui pressuposto da aplicação da limitação à compensação*

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.942/2009 e Resolução nº 13.101/2011 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CAFRF) em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*de prejuízos fiscais e bases negativas acumuladas a continuidade das atividades do contribuinte e a paulatina apropriação dos prejuízos. Nas hipóteses de cisão, fusão e incorporação, com a conseqüente extinção da personalidade jurídica da sucedida, não se faz possível a aplicação do limitador, dès que tal determinaria o fenecimento do direito do contribuinte. Precedentes deste Conselho. (Ac. 107-09.447)*

*Compensação Prejuízo e Base Negativa — No caso de incorporação, uma vez que vedada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada. (Ac. CSRF/01-04.258)*

*IRPJ — COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO — LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA — A empresa extinta por incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido na compensação do prejuízo fiscal. Recurso provido. (Ac. CSRF/01-05.100)*

*IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LIMITE DE 30% - EMPRESA INCORPORADA. A lei não traz qualquer exceção a regra que limita a compensação dos prejuízos fiscais à 30% do lucro líquido ajustado. Entretanto, havendo o encerramento das atividades da pessoa jurídica em razão de incorporação, não haverá meios dos prejuízos serem utilizados em anos subseqüentes, como determina a legislação. Neste caso, tem-se como legítima a compensação da totalidade do prejuízo fiscal, sem a limitação de 30%. Recurso voluntário provido. (Ac. 101-95.872)*

*Ementa: COMPENSAÇÃO — PREJUÍZO FISCAL — BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — INCORPORAÇÃO E CISÃO — A empresa extinta por cisão e incorporação não se aplica o limite de 30% do lucro líquido para fins de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulados. (Ac. 1201-00.108, sessão de 18/06/2009)*

A motivação das decisões do Conselho não divergem do que procurei demonstrar, no sentido de que em não se verificando o pressuposto fático constante da dimensão ilocutiva da norma que limita a compensação de prejuízo fiscal, qual seja, a preservação do direito da pessoa jurídica de compensar os resultados negativos na superveniência de lucros futuros (o que é inerente ao princípio da continuidade da pessoa jurídica) essa norma não se aplica.

Essa conclusão não diverge da decisão recentemente exarada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que, analisando hipótese de extinção da pessoa jurídica, concluiu pela constitucionalidade e legalidade da trava de 30% para compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, asseverando, contudo, que tal norma não se aplica, por ausência de pressuposto fático, no caso de extinção da pessoa jurídica, vejamos:

*(...) INCORPORAÇÃO DE EMPRESA - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004 em 07/04/2004, e pelo Regulamento nº 1.217-2/2004 em 08/04/2004, assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*IMPOSTA PELOS ARTIGOS 42 E 58 DA MEDIDA PROVISÓRIA 812/94 – CONVERSÃO NA LEI N. 8.981/95 –*

*1. Em decorrência da incorporação havida, é legítima a pretensão da impetrante em ver compensada, na determinação das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro da empresa incorporada, a totalidade dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas desta última, apurados até 31 de dezembro de 1994, já que não pode compensar os prejuízos fiscais da sucedida, consoante os termos do art. 33 do Decreto-lei n. 2.341*

*2. Esta circunstância não compromete a conclusão de que são constitucionais os artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95, que reduziram a 30% a parcela dos prejuízos sociais de exercícios anteriores, suscetível de ser deduzida no lucro real, para apuração dos tributos em referência.*

*3. A limitação imposta pelos artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95 também incide sobre a CSLL, havendo a exigência, no entanto, quanto à observância do prazo nonagesimal pertinentemente à CSLL, em respeito ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Precedentes do Excelso STF.*

*4. Dessa forma, a dedução dos prejuízos fiscais da base de cálculo da CSLL somente sofrerá a limitação de 30% a partir da fluência do prazo nonagesimal, e, a partir daí, deve ser aplicada tal limitação, pois em perfeita consonância com a legislação de regência. (...)*

(TRF2, Embargos de Declaração na AMS, Processo nº 0039536-31.1997.4.02.0000; TRF2 97.02.39536-4, julgamento de 22/03/2011).

Por todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

## Voto Vencedor

### Preliminar de sobrestamento.

Susy Gomes Hoffmann - Redatora Designada.

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 20.912 de 2001  
Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fui designada para fazer o voto vencedor quanto à preliminar relativa ao sobrestamento deste processo.

O tema do sobrestamento vem à colação em razão do previsto no artigo 62 do RICARF nos seguintes termos:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

Venho, desde a alteração do Regimento, para a inserção do artigo, defendendo que a interpretação a este dispositivo, em especial, ao parágrafo primeiro tem de ser feita de forma restritiva.

Na minha interpretação, apenas podem ser sobrestados os recursos no CARF, quando o STF sobrestar, dentro do rito formal previsto em seu regimento, todos os recursos sobre o tema.

Ainda, que Ministros do Supremo Tribunal Federal tenham eventualmente, sobrestado processos, há que ser esclarecido que não há o sobrestamento formal para todos os processos que versem sobre este tema.

Também entendo que o sobrestamento não é automático a partir do reconhecimento da repercussão geral, sendo necessário que o sobrestamento seja formalmente determinado pelo STF, e somente a partir desta formalidade que será aplicável o parágrafo primeiro do artigo 62-A do RICARF.

Por estes motivos, voto no sentido de que o Recurso Especial deve ter o seguimento processual regular.

*(assinado digitalmente)*

Susy Gomes Hoffmann

### **Voto Vencedor - Mérito**

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado

Peço vênia à I. Relatora, a quem saúdo pelo brilhante e bem elaborado voto, do qual ousa discordar pelas razões que alinhavo em sequência.

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por IANILDO DE JESUS REIS. Superadas as questões preliminares e afastado o sobrestamento, após 18/12/2013 por MARCO AURÉLIO PEREIRA VALADÃO. Considerar e transpor outros argumentos em relação à admissibilidade do especial, a I. Relatora FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

23

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

destaca em seu voto que o recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido somente no que se refere à trava na compensação de prejuízos quando da incorporação. E é disso que se trata o presente recurso.

Sopesando os argumentos da Fazenda e do Contribuinte, a I. Relatora inicialmente traça um histórico da legislação que rege a matéria da compensação de prejuízos. Peço vênia para reproduzir entre aspas trechos do voto da I. Relatora, por que desta forma se torna mais clara a contraposição de argumentos. A I. Relatora parte da constatação de que "nunca subsistiram limitações temporais e quantitativas concomitantemente" e conclui que isto se deve à razão de ser a compensação de prejuízos um direito do contribuinte, "inerente aos princípios que regem a apuração do IRPJ/CSLL e à lógica contábil que determina os efeitos intertemporais dos atos das pessoas jurídicas, a qual atribui os critérios de apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração do IRPJ e da CSLL". Primeiramente, embora nunca tenham subsistido limitações temporais e quantitativas concomitantemente, até 1945, no Direito brasileiro, não existia possibilidade de compensação de prejuízos, ou seja, a limitação era total, assim os prejuízos de um período de apuração não eram transportados para o período seguinte, que eram considerados estanques. Ora, isto era muito pior para contribuinte, pois não havia limites porque simplesmente não era possível compensar o prejuízo, e a norma não foi considerada inconstitucional. No que diz respeito ao segundo argumento, embora a lógica contábil seja usada para o cálculo da base tributável do IRPJ e da CSLL, a base de cálculo do imposto está sob o império da lei que pode, inclusive, ser diferente, ou mesmo contrária à lógica contábil, que é lastreada em princípios geralmente aceitos, resoluções e pronunciamentos de instituições de Direito Privado, etc... Ocorre que em matéria de direito público, sempre prevalece a lei. Assim, em que pesem argumentos que possam ser procedentes dentro da lógica contábil na qual todo prejuízo deve ser confrontado com os resultados dos períodos seguintes (e imediatamente), esta não é a lógica legal.

Na verdade, a lógica da lei tem a ver com dois aspectos essenciais ao caso, a periodização e o fato gerador do imposto de renda.

A periodização é importante pois há que se confrontar situações em tempos diferentes para que se identifique se a empresa tem ou não prejuízo, se a empresa tem ou não lucro. Esta lógica contábil existe para se informar ao dono do "equity" acionista ou sócio, como está evoluindo seu patrimônio, o que só tem lógica se forem confrontados períodos distintos. E daí se faz a escolha temporal, que pode ser cinquenta anos, dez anos, um ano, seis meses, três meses, um mês, etc, aquilo que a lógica contábil entender conveniente em termos de mercado, pois como foi dito informar ao dono do capital a situação do seu patrimônio é a função da contabilidade. No caso brasileiro o este prazo está na própria lei comercial (art. 175 da Lei. 6.404/1977, prevê o exercício social de um ano, e em seu Par. Único permite períodos distintos). Daí que em função da continuidade, ou princípio da continuidade, os prejuízos têm que ser levados em conta, pois o acionista ou sócio não olha o seu investimento por períodos equivalentes ao exercício social, mas por todo o período do investimento que planejou, embora tenha que "tomar o pulso" de tempos em tempos (e.g., balanços mensais, semestrais ou anuais, com os prejuízos passando para o período seguinte). Assim, um acionista que tem em perspectiva ações de uma empresa por um determinado período, olha o quanto o investimento vale no início e no final do período; assim, vinculado à uma lógica contábil, todos os ganhos e todas as perdas do período devem ser computados continuamente, é o princípio da continuidade operando, o que lhe dá o resultado final ao longo do período. Veja-se que a função da contabilidade, ou pelo menos uma das funções principais, é informar ao dono do capital a situação do seu investimento.

Na verdade, está se assumindo o princípio da continuidade e seus efeitos nos lucros, mais no seu sentido econômico, porque no seu sentido contábil mais exato o princípio da continuidade não trata disto, mas sim na forma com que os ativos são avaliados, a depender da continuidade da empresa. Diz a resolução CFC 750/1993 (com redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10), quando trata dos princípios da contabilidade: “Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.” Ou seja, este diz princípio diz respeito à precificação dos componentes do patrimônio, nada indicando que decorre dele a imposição principiológica do aproveitamento de prejuízos de um período em relação a outro. Mas, *ad argumentandum tantum* e seguindo a lógica econômica da compensação de prejuízos como decorrência da continuação da empresa, que se presume indefinidamente, os prejuízos e lucros se compensariam contínua e indefinidamente.

Mas esta não é a lógica da legislação tributária. Para efeitos tributários, a periodização tem como função firmar o aspecto temporal para efeito de se verificar se entre o momento inicial e momento final houve variação patrimonial positiva (atualmente a lei prevê este lapso em três meses, e opcionalmente de um ano, para o lucro real). Veja-se que o fato de a legislação tributária permitir que se transponha o prejuízo de um período para o período seguinte é uma decisão de política tributária. Diga-se de passagem, uma política correta, mas que obedece aos princípios legais e não aos princípios contábeis. Assim, o aproveitamento de prejuízos é uma decisão de política tributária (em linha com a política econômica), mas não entendo que seja um benefício fiscal, pois não se enquadra neste conceito, mesmo porque é geral. Neste aspecto específico concordo com a posição da I. Relatora. Benefício fiscal ocorre quando a lei tributária concede o aproveitamento integral (sem a trava dos 30%) para algumas atividades, isto porque difere da regra geral da sujeição à limitação dos 30 %. Ou seja, o aproveitamento de prejuízos não pode ser considerado um benefício fiscal, mas tão-somente nas situações que se dirijam a atividades específicas em que se permite um tratamento mais benéfico, com o aproveitamento integral (enquanto os outros contribuintes têm a “trava”).

Posto de outra forma, decorre de decisão em sede política tributária e econômica que a legislação tributária permita a dedução de prejuízos, mas isto por uma lógica econômica de formação de capital, e não simplesmente por uma lógica contábil. A lógica econômica é que a dedução de prejuízo na verdade implica em um alongamento do período de apuração, permitindo que a empresa se recupere de períodos sem lucro (como é típico do início das atividades, em face de perspectivas futuras).

Em suma, a dedutibilidade do prejuízo, embora impacte a base de cálculo do imposto de renda, é matéria legal, não se contrapondo a princípios constitucionais que informam a matéria tributária, como entende a I. Relatora. A lei pode tanto impedir totalmente o aproveitamento do prejuízo, como, de fato, fazia por volta de 68 anos atrás para pessoas jurídicas em geral e assim o faz até hoje, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou pelo Simples. Por outro lado, a lei pode permitir o aproveitamento integral, como faz para algumas atividades, como pode impor limites temporais (como fazia até pouco tempo) ou quantitativos (como o faz atualmente), sem que possa ser considerada violadora de qualquer princípio ou regra constitucional. Para corroborar este entendimento trago à colação o magistério de Ricardo Mariz de Oliveira que, ao comentar sobre a compensação de prejuízos sustenta:

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por *Daí a compensação de prejuízo ser matéria de lei ordinária, que pode dá-la ou não, pgra frente (“carry-forward”) ou para trás*

18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(“carry-back”), com ou sem prazo, com ou sem limite de valor, com ou sem outras condições, apenas devendo ser observadas as exigências constitucionais quanto à vigência da lei, assim como os demais preceitos constitucionais aplicáveis.<sup>1</sup>

E adiante, mesmo autor deixa claras as razões dessas conclusões:

*Enfim, tudo isto pode ser resumido na afirmação de que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial ocorrido num período-base e é constituído pela diferença entre a universalidade patrimonial no início desse período e a universalidade patrimonial no final do mesmo, sendo essa diferença matematicamente formada pela universalidade de fatores positivos e negativos que afetam esse patrimônio durante o mesmo lapso temporal, descontadas as transferências patrimoniais. Ora os prejuízos de períodos-base anteriores não integram essa universalidade de fatores positivos e negativos.*

*Dai a lei, sem descaracterizar a base de cálculo própria dos tributos sobre a renda, poder admitir ou não a compensação das perdas passadas ou permiti-la sob determinadas condições, ou sob determinadas limitação temporal, ou sob determinadas limitações de valor em relação ao montante da mutação patrimonial presente.<sup>2</sup>*

Outro argumento expedindo pela I. Relatora, muito semelhante ao primeiro, diz respeito à obediência da norma tributária aos princípios e normas contábeis, no que se refere à apuração da base do IRPJ e da CSLL. Ocorre que, neste caso, o tratamento dado pela legislação tributária diverge da norma comercial, mas é consentâneo com a própria Lei n. 6.404/1977, a lei comercial e contábil, que prevê em seu art. 177, § 7º (redação atual dada pela Lei nº 11.941/2009) que tratamento tributário diferente pode ser dado pela legislação tributária, conforme seu art. 177, *in verbis*:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

*§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritou-se) (Redação em vigor à época do fato gerador)*

....

*§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Negritouse)(Redação atual).*

Ou seja, a própria lei que dispõe sobre o tratamento tributário da apuração contábil ressalva que a aplicação das normas tributárias com critérios diferentes deve ser observada. Assim, não há contradição entre norma tributária e norma contábil, mesmo porque o tratamento dado à apuração do lucro real direciona justamente à apuração do lucro com base na legislação comercial sucedido pelos ajustes previstos da norma tributária (adições e exclusões), conforme preconiza o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, e também o art. 17 da Lei nº 11.941/2009 (Lei que tratou das novas normas contábeis)<sup>3</sup> e tributação, introduzindo o denominado regime tributário de transição RTT). Ou seja, a vedação de aproveitamento de prejuízos persiste mesmo no caso de encerramento da empresa, à míngua de previsão legal tributária. Não se pode impor normas e princípios contábeis para alterar a legislação tributária, criando uma situação excepcional onde a norma tributária não prevê exceção.

Aliás, neste sentido a exposição de motivos do Decreto-lei n. 1.598/1977 traz a seguinte afirmação:

*A lei de sociedades por ações seguiu a orientação de manter separação nítida entre a escrituração comercial e a fiscal, porque as informações sobre a posição e os resultados financeiros das sociedades são reguladas na lei comercial com objetivos diversos dos que orientam a legislação tributária. e a apuração de resultados e as demonstrações financeiras exigidas pela lei comercial não devem ser distorcidas em razão das conveniências da legislação tributária.*<sup>4</sup>

Outra linha argumentativa da I. Relatora se fia na história legislativa do dispositivo que implementou a trava dos 30% (MP n. 998/1995). Todos os argumentos normogenéticos são pertinentes e admissíveis, e é justamente o que se debate aqui, mas a lei não criou exceções. O que a exposição de motivos (EM) noticia é justamente que o aproveitamento não é limitado no tempo, mas não cogita e nem especifica o que ocorreria caso a empresa encerrasse as atividades, assim como não o faz a lei. Trata-se de interpretação da exposição de motivos, pois ela, a EM, literalmente não diz que não há trava no encerramento das atividades. Por outro lado, a história legislativa de determinado dispositivo não permite um embargo interpretativo com efeitos legislativos infringentes, mas tão somente teleológicos.

Assim, entendendo que este argumento não pode prevalecer, o mesmo com relação às manifestações da RFB, em sede de “Perguntas e Respostas”, colacionadas no voto da I. Relatora, pois não se referem ao caso concreto em debate.

<sup>3</sup> A Lei nº 6.404/1977 foi alterada pela Lei n. 11.638/2007, no sentido de se adaptar aos padrões contábeis internacionais.

<sup>4</sup> Citado também em Parecer do Professor Antoninho Marmo Trevisan, apresentado como Memoriais pela parte recorrida, p. 31-32.



O quarto argumento sobre o qual se firma a outra posição é de que sem se aproveitar o prejuízo do período anterior estar-se-ia tributando o patrimônio, o qual é corroborado pela citação de renomados autores, trazidos no voto, e em memoriais. Com a devida vênia, contudo, este argumento também não procede, e o contra-argumento aqui é singelo. A distinção feita pela I. Relatora é meramente econômica, e não jurídica. Do ponto de vista econômico, mesmo um tributo indireto (como IPI e ICMS) atinge o patrimônio, pois se não fosse cobrado resultaria em patrimônio maior após a operação (tanto do contribuinte de fato quanto do contribuinte de direito). A análise da repercussão da aplicação da norma tributária, indubitavelmente direito de sobreposição, indica que ela se destaca do substrato ao qual se dirige, pois a norma elege algumas expressões econômicas para tributar, e o fato de que estes fenômenos econômicos estão interligados não invalida a incidência. O fato gerador do imposto de renda é a variação patrimonial positiva calculada de acordo com a norma tributária, e o fato de se apoiar em substrato normativo-contábil, não transmuta a norma tributária em norma contábil. Tributos sobre o patrimônio têm incidência instantânea, com comandos normativos do tipo "o fato gerador é a propriedade de bens do tipo X na data Y", e "o contribuinte é o proprietário". É fato que o Imposto de Renda, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS afetem o patrimônio disponível do contribuinte, mas não transformam essas exações fiscais em tributos incidentes sobre o patrimônio, embora, repise-se, a sua cobrança altere o patrimônio dos contribuintes (de fato e de direito). Quando a legislação do Imposto de Renda limita deduções ela afeta a renda tributável e, por conseguinte, o patrimônio, mas não pode ser considerada inconstitucional por isto. Isto é da natureza da metodologia do tipo tributário do imposto de renda. Como foi dito, o que a Constituição veda é tributar a não renda. Dado isto, como calcular a renda tributável até o limite da variação patrimonial positiva é matéria de lei.<sup>5</sup>

Nesta linha de argumentos, durante os debates da sessão foi também foi suscitada a tese de que o prejuízo teria a mesma natureza de patrimônio, isto seria um "ativo". Disto decorreria que haveria tributação sobre o patrimônio (prejuízo), se não fosse permitida sua dedutibilidade. Ocorre que prejuízo (perda), no meu entender não é ativo. A legislação tributária, norma de sobreposição, consentânea com a economia e as bases econômicas da atividade empresarial, concede o aproveitamento dos prejuízos dentro da lógica da continuidade empresarial, mas daí a entender que prejuízo acumulado pode representar patrimônio, é o mesmo que dizer que tanto faz lucro ou prejuízo, o que contrasta com a própria lógica econômica. A empresa distribui lucro ou ativa lucro, não distribui prejuízo, nem ativa prejuízo.<sup>6</sup> Ninguém persegue o prejuízo, a atividade empresarial persegue o lucro. Norma que permite transmutar perda em lucro com base na *rationale* de que a perda tem valor patrimonial é uma contradição em si mesma. Contudo, é verdade que dada a perspectiva (expectativa) de que o prejuízo fiscal em um dado exercício diminua o tributo devido em um exercício posterior, no futuro, há a possibilidade se ativar esta expectativa de direito, a título de ativo fiscal diferido (conforme, e.g., Resolução CFC n. 1189/09). Trata-se de perspectiva de impacto patrimonial positivo, como é qualquer redução de custo, ainda que tributário. Assim, o prejuízo fiscal, que difere do prejuízo contábil (podendo haver caso de lucro contábil com prejuízo

<sup>5</sup> Não faz parte da presente discussão, mas convém deixar claro que a lei que disciplina a cobrança do imposto de renda está sujeita aos princípios constitucionais limitadores da tributação, como a irretroatividade, o não confisco (e.g., uma alíquota muito alta do imposto de renda pode ser considerada confiscatória pelo STF), etc.

<sup>6</sup> Não é por outro motivo que o Decreto-lei nº 2.341/87, vedou o aproveitamento de prejuízos fiscais da sucedida pela pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão. A distorção provocada pela patrimonialização dos prejuízos fez com que, literalmente, o prejuízo fosse visto como um ativo, o que degenerou em planejamento tributário abusivo, o qual foi coibido pela norma anti-elisiva específica contida no dispositivo citado.

fiscal, o que não é infrequente) pode ser considerado uma espécie de expectativa de direito com perspectivas de consequências patrimoniais positivas. Contudo, é um argumento puramente contábil e se aplica, na perspectiva puramente contábil. Ou seja, isto tudo é uma questão contábil e que, neste aspecto, nada tem a ver com a limitação legal de aproveitamento de prejuízo fiscal, que só comporta exceções legais. O fato dos prejuízos fiscais acumulados constarem da parte B do Lalur e de reduzirem tributo a pagar no futuro, não lhes dá o condão de patrimônio.

Assim, discordo da conclusão esposada no voto da I. Relatora, de que “antecipa-se o tributo, mas tem-se em contrapartida, um direito que permanece no ativo da empresa”, por dois motivos fundamentais:

- em primeiro lugar, não houve no caso antecipação de tributo, visto que os fatos geradores (renda auferida nos períodos de apuração de existência da pessoa jurídica, devidamente apurada nos termos da legislação) efetivamente ocorreram e, assim, os tributos eventualmente recolhidos nesses períodos não corresponderam a antecipações; e

- em segundo lugar, porque – em que pese exclusivamente para fins de informação contábil – tenha sido registrado um ativo, juridicamente ele não representa um direito, mas uma mera expectativa de direito.

Quanto à natureza jurídica do ativo acima citado, basta referir que sua utilização está pendente de condição (evento futuro e incerto), ou seja, está pendente da ocorrência de eventual lucro futuro a ser tributado que, somente então, poderia ser compensado com os prejuízos fiscais acumulados, respeitados os limites impostos pela legislação. Ora, um mero contraexemplo esclarece a questão: se uma pessoa jurídica com prejuízos fiscais acumulados nunca vier a ter lucros e, supervenientemente, for extinta, não haverá qualquer possibilidade de aproveitamento do pretense direito, justamente porque nunca teria ocorrido o fato que poderia incorporá-lo definitivamente ao patrimônio jurídico da entidade.

Para afastar confusões de conceitos, é mister colocar aqui que o conceito contábil de ativo não se confunde com o conceito jurídico de direito, isso porque a informação dada ao usuário da contabilidade – preferencialmente o acionista – é prospectiva e, coerentemente, o conceito contábil de ativo está calcado na “probabilidade de benefícios futuros”, conforme definido na estrutura conceitual da contabilidade (Resolução CFC Nº 1.121 de 28/03/2008):

*49. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:*

*(a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;*

(negritou-se)

Se não se pode considerar o surgimento de um ativo baseado nessa probabilidade para tributação da renda, também não se pode afirmar a existência desse ativo para fins de sua posterior dedução.

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/01/2014 por SUSY GOMES HO

FFMANN, Assinado digitalmente em 21/01/2014 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/02

/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10580.009602/2006-04  
Acórdão n.º 9101-001.760

CSRF-T1  
Fl. 1.940

Quanto ao argumento relacionado à jurisprudência judicial, o único ponto relevante é que entendo que a decisão do STF de que a trava é constitucional impacta o presente processo ainda que indiretamente. Uma coisa o STF reconhece de pronto, qual seja: o tema é matéria de lei e esta lei não é inconstitucional. Embora o STF não tenha discutido a questão da trava na extinção da empresa especificamente, a decisão é um indicativo claro de que a vedação total no encerramento da empresa é também matéria de lei infensa à questionamento constitucional. De outro lado, se não for assim entendido estaríamos a discutir a inconstitucionalidade de lei, o que regimentalmente não podemos fazer, ou então, haveria uma omissão legal, o que não há. O que corrobora a conclusão de que para se aceitar o afastamento da trava na hipótese em debate teria que haver previsão expressa da lei tributária, o que também não há.

No que diz respeito à jurisprudência do CARF, o acórdão que sinalizou o início da mudança da jurisprudência (que anteriormente era no sentido do voto da I. Relatora), foi o Acórdão 105-15908 (caso Bunge, de 2006) tem o seguinte teor decisório:

*EMENTA: INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL - Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei n.º 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria. Recurso negado.*

*Relator(a) Wilson Fernandes Guimarães. Decisão por maioria. Vencido o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado) que dava provimento.*

Posteriormente, este Acórdão 105-15908 foi objeto de recurso especial, o qual julgado pela 1ª Turma da CSRF, em 02 de outubro de 2009, que decidiu no sentido confirmar a mudança da jurisprudência, mantendo a aplicação da “trava dos 30%” na extinção da pessoa jurídica. O Acórdão tem a seguinte ementa:

*AC. CSRF 9101-00401 (Recurso Especial do Contribuinte)*

*EMENTA: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.*

*O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial do contribuinte, em o entendimento que o limite de 30% para compensação de*

Documento assinado digitalmente conforme Lei nº 11.343/2006 e Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do TCU. Autenticado digitalmente em 18/12/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 03/02/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO. Impresso em 06/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*prejuízos de períodos anteriores também é aplicável nos ajustes ao lucro real do balanço de encerramento das atividades da empresa, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, João Carlos Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Os Conselheiros Valmir Sandri e Antonio Praga apresentam declaração de voto. Relatora C. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.*

Seguindo nesta linha, há também decisões recentes das turmas ordinárias da 1ª Seção no mesmo sentido das decisões acima, mantendo a limitação, ver, e.g., Acórdão nº 1101-00.691, julgado em 16/03/2012. Ainda, em decisão de 2012, a 1ª Turma CSRF decidiu em idêntico sentido:

*AC. CSRF 9101-001.337, 26/04/2012 (Recurso Especial da Fazenda)*

*EMENTA: INCORPORAÇÃO - LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - APLICÁVEL.*

*Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base da cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.*

*À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Valmir Sandri, Jose Ricardo da Silva, Karem Jureidini Dias, João Carlos Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.*

Assim, o entendimento que adoto é também consentâneo com a direção que está seguindo a jurisprudência contemporânea do CARF, embora reconheça que haja divergências, as quais respeito, embora divirja.

Desta forma, entendo não deve ser admitida exceção não prevista em lei tributária, quando a lei tributária fixa limites para o aproveitamento de prejuízos, devendo ser negada o aproveitamento integral dos prejuízos no encerramento das atividades da empresa, que está limitado a 30%, na forma da legislação tributária.

Por fim, um argumento trazido em memoriais e que diz respeito à mudança da jurisprudência, no sentido de que isto (mudança da jurisprudência) deve ser evitado em função do princípio da segurança jurídica, que causa prejuízos, etc. Ocorre que a Administração Pública está adstrita ao art. 37 da Constituição, em especial o princípio da legalidade. Ou seja, se um colegiado administrativo entende que uma lei está sendo aplicada de maneira equivocada, cumpre ao colegiado aplicar a interpretação que entende correta. Observo que nos casos em que a jurisprudência é consolidada, deve haver edição de súmula que

vinculará as decisões posteriores, nos termos do RICARF. Até a edição da súmula, a jurisprudência é apenas cada caso concreto, pois não vincula outros julgamentos. Até a edição da súmula não há segurança de como será uma decisão em cada caso concreto, e não se trata de insegurança jurídica, é que a jurisprudência não estaria ainda assentada a ponto de sustentar tal argumento. Não se trata meramente de repetir julgados. Entendo que não há violação da segurança jurídica no caso, há a segurança da lei aplicável ao caso concreto, e que se entende vinha sendo aplicado de forma equivocada. Em nome da segurança jurídica a Administração não pode aplicar a lei de maneira equivocada.

Por todo o exposto e com a máxima venia aos que entendem noutro sentido, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Redator Designado



Contratações com órgãos governamentais - diferimento da tributação sobre o resultado







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

**Processo n°** 15532.720006/2011-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-000.940 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de setembro de 2013  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Omissão de Receitas e Compensação Indevida  
**Recorrente** TERMOMACAE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

DIFERIMENTO DE TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O LUCRO. RESULTADOS DECORRENTES DE CONTRATAÇÕES COM ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS. RECEITAS PAGAS. Não prospera a pretensão de diferir resultados se provado que os valores devidos pela entidade equiparada foram pagos no período de apuração. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE FORNECIMENTO DE MATERIAIS OU SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. A lei tributária não prevê o diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens vinculados a contratos firmados com entidades governamentais. A tributação das contribuições de contingências devidas por entidade equiparada para manutenção do equilíbrio de contrato de consórcio, observa o regime de competência.

RESCISÃO CONTRATUAL. EFEITOS RETROATIVOS. ALTERAÇÃO DE BASE TRIBUTÁVEL JÁ DEFINITIVA. IMPOSSIBILIDADE. Inadmissível a alteração da base tributável em razão de fatos verificados após o encerramento do período de apuração. POSTERGAÇÃO. Afastada parcialmente a acusação fiscal, e admitindo-se os efeitos retroativos do acordo firmado entre as partes no ano-calendário 2006, a exigência fiscal deve ficar limitada às parcelas não recolhidas até a formalização do lançamento.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Correta a aplicação da multa qualificada sobre o crédito tributário que o sujeito passivo intencionalmente não quis recolher, promovendo falso estorno de receitas no período de apuração. Considerados os efeitos da postergação, a multa qualificada deve incidir, apenas, sobre as parcelas não recolhidas até a formalização do lançamento.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

Autenticado digitalmente em 27/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1



Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento do crédito tributário lançado, o prazo para sua constituição, por meio do lançamento, é regido pelo art. 173 do CTN. EXERCÍCIO. DEFINIÇÃO. Segundo as normas de direito financeiro, o exercício corresponde ao ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro). FORMA DE CONTAGEM DO PRAZO ESTIPULADO NO ART. 173, I DO CTN. O prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN tem início no primeiro dia do ano civil posterior ao ano civil no qual o lançamento do tributo devido pode ser efetuado, e o lançamento somente pode ser efetuado depois de encerrado o período de apuração do tributo correspondente.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALSIDADE. MULTA. O art. 18 da Lei nº 10.833/2003, desde sua redação original, sempre autorizou a aplicação de multa por compensação indevida quando caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por voto de qualidade, em REJEITAR a arguição de decadência, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, este votando pelas conclusões da divergência; 2) por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário relativamente à exigência principal, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior que dava provimento ao recurso voluntário; 3) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa proporcional aplicada às exigências do ano-calendário 2005, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva; e 4) por voto de qualidade, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada por compensação indevida, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcelo de Assis Guerra e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Marcelo de Assis Guerra.

## Relatório

TERMOMACAÉ LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamentos que exigiram crédito tributário no valor total R\$ 400.626.143,89.

A exigência reúne multa isolada aplicada no percentual de 150% em razão de compensações indevidas declaradas de 26/03/2007 a 02/12/2010, bem como os efeitos da recomposição da base tributável do ano-calendário 2005 com a adição de receitas originalmente estornadas pela contribuinte, resultando em IRPJ e CSLL devidos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%. Os lançamentos encartados às fls. 2287/2311 foram cientificados à contribuinte em 29/11/2011, juntamente com despachos decisórios de não homologação das compensações vinculadas a saldos negativos de IRPJ e CSLL também apurados no ano-calendário 2005, objeto dos processos administrativos nº 10725.900463/2010-31 e 15374.964184/2009-11.

As infrações estão assim descritas na folha de continuação do Auto de Infração de IRPJ:

### *001 - OMISSÃO DE RECEITAS*

#### *ESTORNO INDEVIDO DE RECEITAS DE VENDAS*

[...]

*O supracitado direito creditório e as respectivas compensações foram apreciados e indeferidos por meio do Despacho Decisório de fls. 2202/2248, o qual é parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração, proferido nos autos do processo administrativo de nº 10725.900463/201031.*

*De acordo com o referido Despacho Decisório, foram identificadas infrações tributárias referentes a omissões de receitas decorrentes de estornos indevidos de receitas de vendas, efetuados em 31/12/2005, os quais totalizaram R\$ 598.910.449,68 (quinhentos e noventa e oito milhões, novecentos e dez mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e sessenta e oito centavos).*

*Ao efetuar esses estornos de receitas de vendas, o sujeito passivo indevidamente excluiu receitas auferidas, as quais foram parcialmente realizadas em moeda, da apuração do resultado do exercício e do lucro real (base de cálculo do IRPJ anual).*

*As omissões de receitas foram comprovadas haja vista que, embora tenha recebido quantias que superaram o montante de R\$ 620.000.000,00 (seiscentos e vinte milhões de reais), valores vinculados às receitas auferidas no ano-calendário de 2005, o sujeito passivo asseverou, em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário 2005 (Ficha 06 A/Linha 06 – fl. 93), e registrou, no Demonstrativo de Resultado do ano-calendário 2005 (fls. 1885/1888), transcrito nas páginas 364 a 367 do Livro Diário nº 10, que as receitas de vendas auferidas no referido período de apuração corresponderam ao montante de R\$ 115.145.130,88 (cento e quinze milhões, cento e quarenta e cinco mil, cento e trinta reais e oitenta e oito centavos), informações que não correspondem à realidade dos fatos.*

*De acordo com o Despacho Decisório supracitado, ao computar as receitas estornadas indevidamente, o lucro real apurado para o ano-calendário 2005, antes da compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, correspondeu ao montante de R\$ 452.831.307,16 (quatrocentos e cinquenta e dois milhões, oitocentos e trinta e um mil, trezentos e sete reais e dezesseis centavos).*

[...]

*Conforme Demonstrativo de Apuração anexo, após a compensação do saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores, apurou-se lucro real no valor de R\$ 399.579.232,41 (trezentos e noventa e nove milhões, quinhentos e setenta e nove mil, duzentos e trinta e dois reais e quarenta e um centavos) e o IRPJ devido sobre o lucro real apurado totalizou R\$ 99.870.808,10 (noventa e nove milhões, oitocentos e setenta mil, oitocentos e oito reais e dez centavos).*

*A diferença entre o IRPJ anual acima discriminado e as deduções resultou em IRPJ a pagar no valor de R\$ 84.093.217,10 (oitenta e quatro milhões, noventa e três mil, duzentos e dezesseis reais e dez centavos). Esse valor deveria ter sido pago, em quota única, até o último dia útil do mês de março de 2006.*

*Ainda de acordo com o Despacho Decisório acima mencionado, constatou-se que o contribuinte:*

- a) adotou procedimentos para emissão de documento com conteúdo falso e utilizou esse documento para justificar os estornos de receitas, os quais (estornos) resultaram na indevida supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005;*
- b) inseriu no Balancete realizado para o período de 01/07/2005 a 31/12/2005 (fls. 1870/1876), transcrito nas páginas 349 a 355 do Livro Diário nº 10, e no Demonstrativo de Resultado do ano-calendário 2005 (fls. 1885/1888), transcrito nas páginas 364 a 367 do Livro Diário nº 10, informações de receitas de vendas, no montante de R\$ 115.145.130,88, que não correspondem à realidade dos fatos;*
- c) omitiu receitas de vendas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano-calendário 2005 (Ficha 06A/Linha 06 - fl. 93) com o propósito de suprimir os valores devidos a título de IRPJ para o referido período;*  
*e*
- d) prestou informações falsas para justificar os estornos de receitas mencionados.*

*O sujeito passivo adotou procedimentos ilícitos, dolosos e fraudulentos com o propósito de justificar a exclusão de receitas da apuração do resultado do exercício e do lucro real e a conseqüente supressão do IRPJ devido para o ano-calendário 2005, condutas que se enquadram na definição de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.*

*Diante da comprovação de fraude e do enquadramento art. 72 da Lei nº 4.502/64, aplica-se multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430 (redação original), de 27/12/1996, calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo apurado.*

*Por fim, em razão do dolo e da fraude cometidos pelo contribuinte nos procedimentos de apuração do IRPJ e do disposto na parte final do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN) Lei nº 5.172, de 25/10/1966, o prazo decadencial a ser aplicado no presente caso é de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Dessa forma, para o IRPJ anual em exigência, cujo período de apuração se encerrou em 31/12/2005, o termo inicial do prazo decadencial ocorreu em 01/01/2007 e o seu termo final ocorrerá em 31/12/2011.*

**Fato Gerador          Valor Tributável ou Imposto          Multa**

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

Autenticado digitalmente em 27/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

31/12/2005 598.910.449,68 150,00

[...]

002 - MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO INDEVIDA (ART. 18 DA LEI Nº 10.833/03)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA EFETUADA EM DECLARAÇÃO PRESTADA PELO SUJEITO PASSIVO

*O presente lançamento de ofício decorre da aplicação do disposto no caput e §§1º a 3º do art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, a qual foi convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e no art. 38, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.*

*O contribuinte apurou supostos créditos de saldos negativos de CSLL e de IRPJ para o ano-calendário 2005 e utilizou esses créditos em diversas compensações formalizadas por meio das declarações de compensação acostadas às fls. 03/44 e 2002/2159. As referidas compensações não foram homologadas por meio dos Despachos Decisórios proferidos nos autos dos processos administrativos nº 15374.964184/200911 e nº 10725.900463/201031.*

*De acordo com os supracitados Despachos Decisórios (fls. 1956/2001 e 2202/2248), os quais são partes integrantes e inseparáveis do presente Auto de Infração, constatou-se que os créditos utilizados nas declarações de compensação não existiam pois foram criados de forma artificial, ilícita e fraudulenta.*

*Verifica-se, portanto, conforme Despachos Decisórios acima mencionados e os elementos de prova acostados aos autos dos processos administrativos supracitados e do presente procedimento fiscal, que restou comprovada a falsidade das declarações apresentadas pelo sujeito passivo, o qual, mediante fraude, apresentou obrigações tributárias acessórias com informações falsas, utilizando créditos inexistentes com o propósito de evitar o pagamento dos débitos declarados compensados.*

*Em decorrência da do disposto no caput e §§1º a 3º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 351/2007, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/2007, e no art. 38, §1º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, e da comprovação de falsidade das informações prestadas pelo sujeito passivo em suas declarações de compensação, efetua-se o lançamento de ofício das multas isoladas abaixo especificadas, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicado em dobro, cujas bases de cálculo correspondem aos valores totais dos débitos indevidamente compensados e encontram-se discriminadas no "Demonstrativo de Apuração de Multas Isoladas Devidas por Compensações Não Homologadas" em anexo.*

[...]

O relato contido no Auto de Infração de CSLL apenas difere nos valores pertinentes à base de cálculo negativa originalmente apurada e à base impositiva apurada pela autoridade fiscal. As exigências de multa por compensação indevida foram integralmente encartadas no lançamento de IRPJ, reunindo também aquelas promovidas com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2005.

Impugnando a exigência, a contribuinte preliminarmente argüiu a decadência do direito de lançar, invocando o disposto no art. 150, §4º do CTN – na medida em que houve recolhimento de estimativas no período – mas subsidiariamente observando que, mesmo na

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º 1101-000.940

SI-CITI  
Fl. 7

hipótese de fraude, este Conselho e a CSRF têm jurisprudência pacífica em favor da antecipação do termo inicial da contagem do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN para o momento de entrega da DIPJ, por força no disposto no parágrafo único daquele dispositivo. Ainda, reportou-se a acórdãos deste Conselho que, interpretando manifestações do Superior Tribunal de Justiça, adotaram como termo de início da contagem daquele prazo o primeiro dia do período em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, afirmou a inexistência de fraude no procedimento por ela adotado, porque amparado nas disposições legais que regulam a matéria, de modo que qualquer divergência somente poderia ser classificada como erro de direito. Destacou a coerência entre seu procedimento e característica por ela conferida ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral, opondo-se à interpretação dada o termo “pagamento”, contido naquela decisão, dada a natureza precária desta. Observou que a transferência do depósito foi feita para conta de sua titularidade, inexistindo disposição daquele valor, repasse a terceiros ou distribuição aos sócios, permanecendo o valor em sua conta bancária até ser devolvido à Petrobrás.

Seus registros contábeis e suas declarações refletem a origem de cada um dos recebimentos, o destino conferido aos montantes, o diferimento da renda e o estorno de receitas. Ademais, estas informações foram prontamente prestadas ao Fisco quando exigidas. Logo, inexistente fraude.

A inserção de disposições sugeridas pelas partes na sentença consensual, também apontada como indicio de ato fraudulento ou conluio da interessada e da Petrobrás para descaracterizar a ocorrência do fato gerador, está de acordo com o rito estabelecido pela Lei nº 9.307/96, especificamente em seu artigo 26.

A Petrobrás suspendeu os pagamentos das contribuições de contingência a partir de janeiro/2005, ingressando com medida cautelar e caução em dinheiro, tendo indeferida a liminar pleiteada para suspensão integral do pagamento. Decisão interlocutória no processo arbitral, em 05/07/2005, visando garantir resultado útil da arbitragem, obrigou a Petrobrás a realizar depósito em conta bancária da El Paso, e impôs a esta o oferecimento de carta de fiança bancária, emitida pelo Banco Itaú-BBA S/A, o mesmo no qual foi realizado o depósito em garantia.

Em 21/11/2005, sentença parcial final teria sido favorável à Petrobrás, e em 25/04/2006 foi celebrado acordo encerrando a pendência relativa à contribuição de contingência. As partes reconheceram a rescisão do contrato de consórcio em 01/12/2004, e a Petrobrás adquiriu a totalidade das quotas da autuada, bem como da El Paso Rio Grande Ltda, integrantes do consórcio. Em razão deste acordo, foram encerradas todas as disputas judiciais e arbitrais entre elas, extinguindo-se as obrigações pendentes, dentre as quais aquela referente ao pagamento da contribuição de contingência no período de dezembro/2004 a novembro/2005. Como consequência, a El Paso devolveu à Petrobrás o montante de R\$ 519.024.341.20 (quinhentos e dezenove milhões, vinte e quatro mil, trezentos e quarenta e um reais e vinte centavos), acrescido de juros.

Durante o ano-calendário de 2005, enquanto havia legítima expectativa de direito do recebimento das referidas contribuições, as receitas foram reconhecidas contabilmente e informadas nos DACON. Extinta a obrigação mencionada, procedeu-se ao estorno dos valores reconhecidos como receitas.

Alegou, assim, que como o pagamento da contribuição de contingência seria devido se estivesse em vigor o contrato de consórcio firmado com a Petrobrás para construção e exploração da Macaé Merchant, as receitas foram reconhecidas inicialmente, mas ao final de 2005, diante da suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida, a interessada efetuou o diferimento da renda para o período seguinte, conforme autoriza o artigo 409 do RIR/99.

Verificando-se a rescisão do contrato a partir de dezembro/2004, deixou de existir a obrigação da Petrobrás ao pagamento, e por consequência a receita. Inexistia razão ou base jurídica ao reconhecimento das receitas, e tampouco para sua inclusão na base de cálculo do IRPJ. O reconhecimento da receita foi feito de acordo com a previsão contratual que obrigava a Petrobrás ao pagamento, independentemente de recebimento efetivo e no momento em que se tornaram exigíveis. Mas, ante a rescisão contratual com efeitos desde dezembro/2004, deixou de existir direito ao recebimento, e os valores da contribuição de contingência já não mais poderiam ser qualificados como receitas.

Alegou que não houve prejuízo ao Fisco, pois de um lado não se reconheceu essa receita de contingência na escrita fiscal da interessada, mas também não se deduziu a correspondente despesa na apuração do lucro real da outra contratante, que é uma empresa lucrativa. Ademais, como não havia outra forma para readequação de seus registros contábeis, o estorno era o único meio possível para sua correção.

Defendeu que o depósito realizado prestou-se como garantia, e foi efetivado em cumprimento a decisão interlocutória que usou, indevidamente, a expressão “pagamento”. Ressalta que deve ser observada a intenção do árbitro e o tratamento conferido pela interessada ao numerário em questão, para concluir que nestes termos, os valores recebidos não se tratam de receitas em sua acepção jurídica, mormente tendo em conta que o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás.

Enfatizou que os depósitos foram contabilizados a crédito da conta n. 3.1.05.99.26 "Contas a Pagar - Outras – Arbitragem Petrobrás”, e que não dispôs de forma livre da quantia, não praticou atos inerentes ao direito da propriedade, essencialmente, uso e gozo. Em 05/07/2006 estes valores foram baixados e transferidos à Petrobrás como parte do acordo entre elas firmado.

Defendeu o direito das partes, em livre iniciativa, obrigarem-se e desobrigarem-se a qualquer tempo, sendo permitido a elas retroagirem os efeitos da extinção à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.

Concluiu, assim, que o fato gerador do IRPJ não ocorreu, e que as partes não poderiam estar impossibilitadas de firmar acordos que impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco. Opôs-se à aplicação dos arts. 843 e 844 do Código Civil, e discordou das contradições apontadas entre o acordo final e o memorando de entendimento firmado previamente. Argumentou que o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de retroatividade dos efeitos da extinção do contrato de consórcio.

Reportou-se aos acordos firmados entre as partes, que ensejaram a renúncia aos valores relativos à contribuição de contingência em 2005, em discussão do procedimento arbitral. Referido acordo fora homologado em âmbito judicial e arbitral, pondo fim aos litígios. Transcreveu excerto da decisão proferida na medida cautelar, e invocou a aplicação do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, observando que a inserção da expressão "sem

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

SI-CITI  
Fl. 9

juízo de mérito" foi um equívoco na tradução, na medida em que as partes ficaram impedidas de instaurar outro procedimento para solução de controvérsia relativa às contribuições de contingência.

Destacou que o agente fiscal não apontou irregularidades quanto ao aspecto formal do diferimento das rendas decorrentes do contrato de consórcio firmado para exploração da Macaé Merchant, disse que remuneração eventualmente devida em 2005 corresponderia à contribuição de contingência, e que como estas deveriam ser pagas pela Petrobrás, seria aplicáveis as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas. Assim, ainda que caracterizados como receitas, referidos valores não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em 2005, porque diferidos.

Discordou, assim, da imputação de omissão de receitas, mas ainda assim afirmou inaplicável a multa qualificada, vez que não há prova do intuito de fraudar, bem como não houve ocultação ou omissão de receitas, e tampouco uso ou emissão de documentos falsos. Os acordos finais com a Petrobrás foram necessários do ponto de vista estratégico e seus atos estavam amparados pela legislação civil e tributária. E observou que os débitos compensados mediante os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados foram homologados sem que houvesse a alegação de intuito fraudulento.

Por fim, opôs-se à retroação da alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007 ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, pois somente a partir da edição daquela lei foi criada a multa por compensação indevida em decorrência de falsidade na apuração do crédito. Ainda, disse ser inconstitucional a aplicação de duas multas agravadas sobre uma mesma situação fática, bem como que carece de fundamentação a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Apreciando esta exigência em conjunto com as não-homologações tratadas nos processos administrativos nº 10725.900463/2010-3 e 15374.964184/2009-11, a Turma julgadora rejeitou os argumentos aqui expendidos, aduzindo que:

- As razões de decidir, nestes autos, o mérito da omissão de receitas, são idênticas àqueles apresentadas no processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, até porque a contribuinte não trouxe argumentos diferentes dos que lá levantados e enfrentados;
- A apreciação individualizada das condutas da contribuinte poderia induzir a conclusão de que não houve intuito fraudulento. Mas o rol de evidências levantadas pela fiscalização observado em conjunto justifica se atribuir tal intuito ao interessado;
- A relação do interessado com a Petrobrás, até pouco antes do final de 2005 não ensejava dúvidas quanto à real vontade das partes. Mas a partir do momento em que se anuncia que a Petrobrás compraria o interessado, vão surgindo mecanismos contábeis e contratuais que buscam de forma clara disfarçar a ocorrência do fato gerador ou mesmo desconstituir efeitos tributários perfeitos, de modo a buscar artificialmente a recuperação de tributos adequadamente pagos;
- O estorno de quase toda a receita anual de 2005, sem respaldo contábil, documental ou jurídico, associado ao fato de que a Petrobrás já tinha pago o que devia, não se escora em nenhuma justificativa plausível. E mesmo que por acaso o Tribunal Arbitral tivesse decidido pela invalidade ou nulidade do contrato, tal fato só poderia ser registrado no ano da decisão, vale dizer,

*em 2006. Inexiste respaldo jurídico que sustentasse a alteração de fatos pretéritos perfeitamente aperfeiçoados e registrados contabilmente, e isto só ocorre no mesmo momento em que se iniciam as tratativas de aquisição do interessado pela Petrobrás, a evidenciar a busca de um alívio fiscal a viabilizar a operação de compra do interessado por sua devedora.*

- *A contribuinte vinha pagando seus tributos, ao longo de 2005, sobre as receitas oriundas do consórcio com a Petrobrás, e somente com a influência do novo controlador, seus registros contábeis passam a buscar desconstituir, sem base legal, matérias tributáveis.*
- *Pelo relato fiscal e pelos fatos vistos e comprovados, não há como admitir que esses estornos de receita seriam decorrentes de meros erros ou impropriedades contábeis, notadamente pelo fato de que se trata de grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira. No mesmo sentido, embora o fiscal atuante tenha devidamente apurado a matéria se valendo de documentos e registros disponibilizados pelo próprio interessado, isso não elide o fato de que à época do ocorrido os procedimentos adotados se subsumiram à hipótese descrita no art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964.*
- *A ação fiscal foi diligente e minuciosa, muito embora de grande dificuldade, e restou comprovada a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 9.430/96, hábil a ensejar a aplicação da multa de ofício no percentual de 150%. Por esta razão, o prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN, que tem como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*
- *As multas por compensação indevida foram aplicadas em razão de condutas praticadas a partir de março/2007. A contribuinte agiu com fraude na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2005, mas já sob a égide da nova lei, transmitiu declarações de compensação valendo-se dos supostos créditos de 2005, incorrendo na conduta típica prevista em lei.*
- *A multa de ofício qualificada de 150% foi aplicada sobre os débitos de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário 2005, e a multa qualificada por compensação indevida alcançou débitos de diversos tributos compensados indevidamente. Logo, não se trata de idêntica situação fática e, de toda sorte, os órgãos de julgamento estão impedidos de afastar aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade.*
- *Em que pese inexistir lançamento de juros sobre a multa de ofício, tal incidência está prevista no §3º, art. 61 da Lei nº 9.430/96.*

Concluído o julgamento, os autos foram encaminhados em 02/04/2012 à DRF Macaé (fl. 2734/2735), e a contribuinte afirma ter tomado conhecimento do conteúdo do acórdão nesta mesma data, *ao acessar o seu conteúdo disponível em meio eletrônico*. Em razão disso, afirmou ser tempestivo seu recurso voluntário apresentado em 30/04/2012 (fl. 2741/2914).

A interessada historia os lançamentos, os fatos e a defesa produzida nestes autos, para inicialmente afirmar que *a decisão ora recorrida se baseou exclusivamente nos argumentos de acusação e, embora os argumentos de defesa tenham sido listados no relatório do v. acórdão, eles não foram debatidos e sequer considerados nas razões de decidir dos I.*



Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

SI-CITI  
Fl. 11

*Julgadores.* Por esta razão, novamente busca demonstrar que os atos praticados pela Recorrente no ano de 2005 se deram em mais absoluta observância dos preceitos legais e sem qualquer intuito de fraude.

Antes, porém, reafirma a decadência, ainda que, por absurdo, se admita a ocorrência in casu de fraude a justificar o cômputo do prazo na forma do artigo 173 do CTN, dado que, na forma de seu parágrafo único, a apresentação da declaração de rendimentos pelo contribuinte impõe a antecipação do termo de início do prazo decadencial para o dia da apresentação da declaração. Ainda, na medida em que não houve fraude, o transcurso de mais de cinco anos entre a ocorrência do suposto fato gerador em 31.12.2005 e o lançamento realizado por meio dos autos de infração lavrados em 29.11.2001 impõe o reconhecimento da decadência nos termos do §4º, artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Reitera que a decisão de fiscalizar o período acima mencionado decorreu da análise de pedidos de compensação relativos ao saldo negativo de IRPJ apurado no ano de 2005, e que vislumbrando supostos indícios de irregularidade no tratamento conferido a receitas supostamente auferidas no ano de 2005, como já não havia tempo hábil ao lançamento de ofício, as autoridades fiscais foram obrigadas a afirmar a existência de suposta fraude praticada pela Recorrente para estender o prazo decadencial.

Diz que a decisão recorrida foi omissa quanto à análise de sua argumentação dirigida à aplicação do parágrafo único do art. 173 do CTN, e defende que a análise das decisões administrativas referenciadas em sua defesa levaria ao reconhecimento da decadência que, por si só, prejudica a análise de mérito. Transcreve ementas das referidas decisões do Primeiro Conselho de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, afirmando que a decadência se verificou em 24/05/2011, contados 5 (cinco) anos da entrega da DIPJ correspondente ao ano-calendário 2005, ao passo que o lançamento foi formalizado em 29/11/2011.

Reporta-se, ainda, a decisão recente deste Conselho, que aponta de forma ainda mais expressiva para o reconhecimento da decadência in casu, pois afirma que a interpretação do artigo 173 do Código Tributário Nacional pelo STJ (Recurso Especial nº 973.733/SC) impõe o reconhecimento de que o primeiro dia do período em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Assim, iniciada a contagem em 01/01/2006, o prazo decadência teria se encerrado em 01/01/2011.

No mérito, aborda inicialmente a inexistência de fraude no procedimento por ela adotado, consignando que para realizar juízo efetivo e razoável acerca do conjunto de fatos narrados na acusação, seria necessária a análise dos atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária.

Historia os fatos verificados, destacando que o contrato de consórcio e participação foi firmado em 2001, e ensejou pagamento da contribuição de contingência por 38 (trinta e oito) meses, até se verificar a alteração do equilíbrio econômico do contrato em dezembro de 2004. Seguiram-se, então, os demais fatos que serão adiante abordados, até o reconhecimento da inexistência de aquelas contribuições em 2005, com o consequente estorno das receitas em 10/02/2006, depois de firmado o Memorando de Entendimentos em 01.02.2006. Opõe-se, desta forma, à afirmação contida na decisão recorrida de que o estorno teria sido registrado em 2005, e diz que a comprovação de que o estorno foi realizado somente

*depois de firmado o primeiro ato formal que tornou inexigíveis os valores em questão evidência ainda mais a legalidade da conduta;*

*Aduz que a regularidade dos registros da Recorrente e a efetiva ocorrência dos acontecimentos acima não foram refutadas pelo agente fiscal, tampouco foi afastada a autenticidade dos documentos contábeis, fiscais, contratos firmados entre a Petrobrás e o Grupo El Paso e cópias dos processos administrativos e judiciais relacionados à contribuição de contingência. Expondo a acusação fiscal contida nos despachos decisórios de não-homologação das compensações, conclui que o cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade, bastando a análise da característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer intuito de fraude.*

Reprisa o histórico que conduziu à determinação de que a Petrobrás efetuasse o “pagamento” das referidas contribuições, novamente opondo-se à interpretação literal daquele termo, enfatizando o fato de esta determinação integrar uma decisão interlocutória, e de o desembolso prestar-se a *assegurar o resultado útil da decisão final, independentemente, de quem fosse eleita a parte vencedora.* Traça comparativo com as tutelas de urgência previstas na legislação processual, transcrevendo doutrina, e justificando o entendimento por ela adotado de que *o depósito constituía garantia ao resultado final do procedimento arbitral.*

Discorda da interpretação de que uma decisão interlocutória poderia ensejar a extinção de direitos nos termos do art. 304 e seguintes do Código Civil, pois tal apenas decorreria de *satisfação de decisão final no processo arbitral, ou acordo entre as partes,* e este somente foi iniciado em 01/02/2006, *com a apresentação do memorando de entendimentos.*

Ressalta que a transferência do valor depositado para a conta do Banco Itaú em Nassau se fez em conta de titularidade da própria recorrente, sem repasse a terceiros ou distribuição a sócios. Observa, também, que *o procedimento para realização do depósito em garantia segue curso distinto, em que, ao contrário da via judicial, não há obrigação de manter o depósito à disposição do Juízo.*

De toda sorte, ainda que outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que *não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária,* como exposto em doutrina que cita. Diz que o fato de ser *grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira,* como dito pela autoridade julgadora, tratou-se aqui de *questão ímpar, única e de difícil compreensão,* como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida. Em suas palavras:

*A conclusão sobre a existência de suposta fraude a qual chegou o d. agente fiscal e que foi corroborada na íntegra pelo v. acórdão recorrido decorre tão somente da interpretação de atos em conjunto tomada exclusivamente sob a ótica arrecadatória e buscando a comprovação de intuito fraudulento tão necessária ao afastamento da decadência.*

Novamente reporta-se às indicações contidas em suas declarações e registros contábeis, acerca da origem e destino de cada recebimento, do diferimento da renda e do estorno das receitas, para afirmar que *não houve ocultação ou omissão de receitas, tampouco uso ou emissão de documentos falsos.* No máximo, houve *divergência jurídica* quanto ao

tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. Ademais, *atendeu prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia, não "fabricou" documentos para apresentar aos agentes fiscais*, e levou ao devido registro os contratos e documentos pertinentes.

Enfatiza não ter sido falsa a informação de que a quantia de R\$ 424.738.947,24 *não estava relacionada às receitas objeto de estorno*, pois em sua interpretação a origem daquele valor era o *depósito em garantia efetuado nos autos do procedimento arbitral envolvendo a Petrobrás e o Grupo El Paso*, inclusive sendo apresentados os documentos relacionados na resposta à intimação.

Portanto, *a alegação de falsidade feita pelo agente fiscal não se relaciona à ocultação ou fabricação de evidências de uma situação de fato que não teria ocorrido, mas sim à divergência relativa ao tratamento jurídico conferido a um fato que foi ampla e irrestritamente registrado, divulgado e esmiuçado pela Recorrente.*

Observa que as acusações de que o termo "depósito em garantia" teria sido incluído na sentença arbitral a pedido das partes, e de que Petrobrás passaria a decidir sobre os ativos da Recorrente depois de firmado o acordo, tornando inútil a obrigação de devolver a quantia depositada, prestaram-se a questionar a necessidade do acordo, sem ter em conta que a El Paso dele necessitava porque *não poderia arriscar a continuação do negócio sem a parceria com a Petrobrás* (dado o decréscimo de suas receitas e a incapacidade de arcar com os custos do negócio), e que a Petrobrás *já estava assumindo o "risco do negócio" cuja administração cabia à El Paso*, de modo que o acordo lhe assegurou esta gestão. Ainda, como já dito, a inexigibilidade das contribuições em 2005 era paradigma relevante para outros litígios contra a Petrobrás.

Reproduz doutrina para defender a possibilidade de as partes sugerirem a inserção de disposições na sentença consensual, e enfatiza que a previsão de devolução era necessária como *demonstração de que a El Paso havia concordado com a inexigibilidade desses montantes anteriormente entregues como garantia*. Não houve escolha dos termos do acordo nem intenção de fraudar o Fisco.

Ressalta o fato de as partes terem firmado que *a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade*, bem como que *a Petrobrás exigiu, além da devolução do depósito, os valores referentes a custas e honorários incorridos no procedimento arbitral a fim de que fossem arcados pelas partes de maneira equitativa*, evidência de que o objetivo do acordo era deixar patente o desequilíbrio econômico do contrato e a impossibilidade de continuidade do negócio naqueles termos.

Portanto, houve apenas divergência *sobre o tratamento conferido ao depósito em garantia e sua natureza jurídica*. Não houve *ocultação ou subtração de informações sobre os fatos ocorridos*. Destaca, inclusive, que compensações anteriores com o crédito de CSLL no ano-calendário 2005 foram homologadas após análise de sua declaração pelo Fisco. E novamente afirma que a fraude somente lhe foi imputada para estender o prazo decadencial.

Inexistindo intuito doloso, reafirma que o prazo decadencial deve observar o art. 150, §4º do CTN, *cuja aplicação impõe o reconhecimento inequívoco da extinção dos supostos créditos tributários*.

Prosseguindo, passa a tratar da *inexistência de receita relativa à contribuição de contingência*, diz que caso tivesse sido feito o necessário confronto das comprovações feitas na manifestação de inconformidade, *não haveria outra alternativa senão reconhecer a legalidade do estorno de receitas realizado pela Recorrente, pois ao contrário do aventado na decisão recorrida: (i) a rescisão do contrato com efeitos retroativos tornou inexistente qualquer obrigação no ano de 2005; (ii) as normas cíveis permitem que um acordo de vontades seja rescindido a qualquer tempo de acordo com a vontade de ambas as partes e o Fisco não pode impedir a incidência dessas normas apenas para justificar a cobrança tributária; (iii) o acordo firmado entre Recorrente e Petrobrás foi homologado em sede judicial e arbitral e a renúncia realizada pelas partes conferiu caráter de mérito às decisões homologatórias; e (iv) o estorno de receitas foi realizado somente em 10.02.2006 (com efeitos retroativos a 31.12.2005), quando o Memorando de Entendimentos firmando o acordo rescisório já havia sido assinado.*

Defende que o reconhecimento de receitas deve observar o regime de competência enquanto eram exigíveis, e que assim procedeu ao longo de 2005, inclusive informando-as nos DACON *independentemente do efetivo recebimento em dinheiro*. Em 31/12/2005, diante da *suspensão do pagamento e inexistência de renda auferida*, diferiu a renda para o período seguinte como autoriza o art. 409 do RIR/99, iniciando as tratativas para resolução do conflito, que culminou com a rescisão do contrato de consórcio com efeitos a partir de dezembro/2004. E, *ao se tornar inexigível ou inexistente a obrigação da qual decorreria o auferimento de receita, não há que se falar em receita. Tampouco haveria que se falar em receita sujeita à tributação do imposto de renda.*

Reportando-se ao art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e ao art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93, diz que o reconhecimento de receita deve ser feito a medida em que esta se torna exigível, consoante procedeu a recorrente, que antes da suspensão do contrato inclusive computou os valores em debate na base de cálculo da Contribuição ao PIS e COFINS. Em consequência, com a rescisão do contrato retroativa a dezembro/2004, as receitas deixaram de ser exigíveis e os valores não poderiam integrar o patrimônio da Recorrente, pois já não havia mais direito ao recebimento.

Transcreve doutrina para afirmar que as receitas *podem – e são – escrituradas desde que o contribuinte tenha certeza jurídica quanto ao crédito* e questiona como *reputar digna, justa e justificável a tributação, no âmbito de tributos que incidam diretamente sobre geração de riqueza, como o IRPJ e CSL, nos casos em que a riqueza ainda não passou de forma definitiva da empresa para outra empresa contratante*. Complementa que admitir tal incidência significaria *tributar uma renda a que não faz mais jus por decisão final do processo arbitral*.

Reitera que não houve prejuízo ao Fisco, vez que não houve a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa *os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02)*. Invoca o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à *adequação dos seus registros contábeis à realidade fática*, e discorda da acusação fiscal que afirmou violados os arts. 177 e 187, §1º da Lei nº 6.404/76, 247, 248, 251 e 274 do RIR/99 e 37 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º 1101-000.940

SI-CITI  
Fl. 15

*Destaca que os registros contábeis jamais podem se sobrepor à realidade dos fatos e tampouco às normas de direito cogente, e conclui que era devido o estorno de receitas e a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005.*

Segue, então, abordando as demais alegações do agente fiscal, corroboradas no acórdão recorrido, iniciando pelos valores depositados em conta-bancária da Recorrente pela Petrobrás.

Reitera que referido depósito foi realizado pela Petrobrás em garantia para dar cumprimento à decisão interlocutória proferida nos autos do procedimento arbitral instaurado, inclusive permanecendo classificado como “Valores em Litígio” pela Petrobrás. A expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória não deve ser interpretada em seu sentido literal, mas sim tendo em conta a finalidade de garantia e a precariedade da decisão. Trata-se de mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade. E mero registro contábil não tem o condão de constituir uma “receita”, caso ela não represente efetivamente um direito de acréscimo patrimonial ainda que não realizado em moeda.

Ademais, o valor foi efetivamente devolvido à Petrobrás. Embora o v. acórdão recorrido tenha afastado a importância desse fato e lhe atribuído um caráter de estratégia a suportar suposta fraude, não se pode negar que a imposição da devolução é uma consequência lógica do acordo firmado entre as partes e decorre exclusivamente do caráter negocial a ele relacionado (não criar histórico de reincidência para os demais casos nos quais a Petrobrás também questionava a exigibilidade da contribuição de contingência).

Reporta-se a lições de Ricardo Mariz de Oliveira acerca do requisito de definitividade da receita, para opor como impedimentos, no presente caso, a inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante, reiterando que somente os direitos definitivamente adquiridos podem e devem ser contabilizados como receitas e oferecidos à tributação.

Afirma a importância econômica de não se admitir a contabilização, como receita, de mera expectativa de direito, mas sob o ponto de vista tributário, observa que não há fato gerador de obrigação tributária na pendência de condição (e o depósito ocorrido prestou-se apenas como garantia e foi devolvido à Petrobrás, sem que antes disso se verificasse a livre disposição característica do direito de propriedade), e que a inexistência de acréscimo definitivo de renda ao patrimônio da Recorrente revela a ausência de capacidade contributiva, a qual, segundo doutrina citada, deve revelar-se como efetiva e irreversível. Tanto era reversível o montante depositado em garantia que ele foi de fato revertido em favor do depositante (Petrobrás).

Destaca o reconhecimento fiscal de que o depósito ficou contabilizado na conta n. 3.1.05.99.26 “Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás”, afirma a suspensão do fato representativo de acréscimo patrimonial, e transcreve ementas de julgados deste Conselho nos quais o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita.

Contraria diretamente as alegações fiscais acerca dos valores recebidos da Petrobrás (R\$ 424.738.947,24 e R\$ 94.285.394,08) dizendo que eles não são decorrentes do

*recebimento de créditos, não extinguiram direitos e obrigações nos termos do artigo 304 e seguintes do Código Civil e não caracterizaram a realização em moeda de receitas auferidas no ano-calendário 2005, representando apenas depósito garantia. Acrescenta que a liberação conjunta referida pelo agente fiscal (fls. 1368/1398), esclarece que ela se refere aos fundos da Recorrente que haviam ficado bloqueados em razão das cartas de fiança emitidas pelo Grupo El Paso em favor da Petrobrás.*

*Conclui que as alegações fiscais não passam de apontamentos esparsos destacando atos reputados por eles como duvidosos, e que o acordo firmado entre a Recorrente e a Petrobrás tinha clara e evidente motivação (econômica, negocial e estratégica), assim como os termos desse acordo e manutenção de duas sociedades jurídicas, mesmo depois da aquisição do controle societário.*

*Aborda, então, o direito à rescisão contratual, opondo-se à ilicitude apontada pelo agente fiscal, e à equiparação ao perdão de dívida promovida pela autoridade julgadora. Diz que a retroação dos efeitos da rescisão apenas buscou evitar a perpetuação de qualquer ato da Petrobrás tendente ao reconhecimento de que as contribuições de contingência seriam devidas no ano de 2005, depois de identificado, alegado e discutido arbitrar e judicialmente o desequilíbrio econômico da relação contratual. Especialmente porque a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso - tal como reconhecido pela própria juíza responsável na análise da medida cautelar.*

*Reitera os argumentos contidos no item 3.2 de sua defesa, acerca da inexistência de fraude, e passa a demonstrar o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato. Cita lições de Orlando Gomes e afirma que as partes, por livre iniciativa, podem se obrigar e se desobrigar a qualquer tempo, inexistindo nenhuma limitação à determinação do conteúdo do distrato. Logo, as partes estavam livres para convencionar os termos do fim do contrato, inclusive para estabelecer que os efeitos de sua convenção deveriam retroagir à data em que foi constatado o desequilíbrio econômico do contrato: dezembro de 2004.*

*Diz que a motivação do fim da relação contratual foi a lesão causada pela imprevista necessidade de arcar com a contribuição de contingência de modo contínuo (como se vê do relatório das decisões proferidas no processo arbitral, a Petrobrás tinha realizado estudos que não previam a necessidade de pagamento da referida contribuição ininterruptamente). Daí o acordo com efeitos retroativos, mormente tendo em conta o efeito cascata que outra decisão poderia ter em relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes.*

*Opõe-se ao impedimento alegado de desfazer os efeitos dos atos praticados e fatos ocorridos, porque estes não se verificaram, ante a suspensão em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência.*

*Assevera que houve subversão dos fatos e do direito aplicável a eles quando o agente fiscal afirmou que a recorrente e a Petrobrás não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas. Afirma que as partes transacionaram sobre as obrigações do contrato de consórcio, com propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes. O reconhecimento de receitas é, sim, dever legal, mas que decorre de conduta praticada pelo suposto contribuinte. Permite a*

Processo n.º 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º 1101-000.940

SI-CITI  
Fl. 17

descharacterização de tais atos para justificar a incidência de tributo é uma restrição aos *direitos civis claramente garantidos*.

*A incidência depende da ocorrência do fato descrito no antecedente da norma, sendo necessário que alguém pratique determinado ato descrito na norma como apto a instaurar a relação obrigacional. Contudo, o contrato de consórcio foi rescindindo e os depósitos garantia não representam receita. Neste sentido, inclusive, cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça.*

*Acrescenta que as restrições dos arts. 843 e 844 do Código Civil não se referem a “terceiros” externos ao vínculo obrigacional transacionado, mas sim àqueles que participam de alguma forma da relação jurídica que deu azo à obrigação transacionada, como fiador, credores e devedores solidários. Reputa absurdo utilizar tais dispositivos para inviabilizar acordos que impedissem a prática futura de fatos geradores, somente porque essas transações poderiam lesar o Fisco.*

*Discorda, também, da interpretação de que a rescisão, nos termos do memorando de entendimento, somente produziria efeitos a partir da aquisição das empresas El Paso Rio Claro e El Paso Rio Grande pela Petrobrás. Diz que referido documento apenas firmou os termos gerais do acordo que iria ser definitivamente concluído posteriormente, que a operação de compra e venda era parte essencial e crucial do acordo, e que era natural postergar os efeitos do acordo para o momento da realização da operação. Em outras palavras, o fato de a transação somente produzir efeitos após a compra e venda não afasta a possibilidade de que os efeitos da extinção do contrato de consórcio retroajam em razão da transação.*

*Na seqüência, trata da suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas, considerada indispensável pelas autoridades fiscal e julgadora, na medida em que reputaram ilícito o acordo antes abordado. Afirma ser indubitável que uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores, põe fim à questão com análise de mérito. Não restam dúvidas de que elas corroboraram os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva.*

*Transcreve excertos do acordo no qual foi prevista a rescisão do contratos de participação e consórcio a partir de 2004, e a renúncia a qualquer reivindicação ou indenização deles decorrentes, inclusive à contribuição de contingência do ano de 2005, cuja exigibilidade estava sendo discutida em medida cautelar e procedimento arbitral. Com fundamento no art. 840 do Código Civil, o acordo foi levado a juízo e ao conhecimento do árbitro, sendo homologado em âmbito judicial e arbitral.*

*Reafirma que na medida cautelar a extinção se deu com julgamento do mérito, na forma do art. 269, inciso III do Código de Processo Civil, e que idênticos efeitos se verificaram na sentença consensual proferida no procedimento arbitral instaurado pela Petrobrás, a qual dispôs claramente que nenhuma quantia é devida em relação às obrigações relativas ao contrato de consórcio. Reporta-se ao texto original desta sentença em inglês, para novamente esclarecer que houve equívoco na tradução, que inseriu a expressão “sem julgamento de mérito”, quando na verdade, em tradução livre, a extinção se deu “com prejuízo”, que significa retirado da corte de tal forma que o autor está impedido de ajuizá-lo novamente nos mesmos termos e pedidos.*



Acrescenta que, *ainda que não se admita o equívoco na tradução, os efeitos da sentença consensual são os mesmos de uma extinção com julgamento de mérito, já que ambas as partes já reconheceram em todos os atos praticados perante si e terceiros a renúncia expressa sobre qualquer direito relativo a essas supostas contribuições.* E cita doutrina para demonstrar a força executória da sentença arbitral, e concluir que *a contribuição de contingência do ano de 2005 não poderá mais ser exigida, sob pena de imposição das disposições da sentença arbitral consensual.*

Sendo inexigíveis, tais valores não podem ser qualificados como receitas, mostrando-se regular o estorno promovido. E tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, pois o objetivo do acordo foi, justamente, reconhecer a inexistência da obrigação. *Ainda que por absurdo, se queira equiparar este complexo contrato de consórcio firmado para geração e comercialização de energia com uma relação comercial, a base não seria um perdão de dívida, mas sim cancelamento de acordo, ou seja, uma venda cancelada, claramente tratada na legislação como não integrante da receita auferida pela pessoa jurídica, a afastar qualquer ilegalidade no estorno de receitas realizado pela Recorrente.*

Prosseguindo, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no art. 409 do RIR/99, e preliminarmente observa que não houve questionamento quanto à forma do diferimento, apenas formulando-se restrições no âmbito material, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.

Transcreve suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação, asseverando que *a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás.* E, embora esta não fosse a única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, *a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência, daí porque seria correto aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas.*

Observa que o diferimento decorre de *eventual demora no recebimento dos valores devidos por entes públicos, dada sua submissão a longos processos para contratação e pagamento de valores contratados.* E no presente caso, *a demora no recebimento de valores até aquele momento exigíveis vinculava-se, justamente, ao órgão de participação majoritária estatal – a Petrobrás.* Assim, ainda que os valores em debate sejam classificados como receitas, eles não poderiam integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano de 2005.

Diante destes argumentos, conclui que a imputação de omissão de receitas não pode prosperar, visto que os valores em questão não são receitas. De toda sorte, omissão não houve, porque *os valores acima foram registrados na contabilidade da Recorrente e informados em sua DACON, assim como foi devidamente registrado seu estorno.* Prossegue abordando o significado do termo *omissão* e enfatiza que *jamais ocultou seus atos, registros ou origem dos recursos por ela recebidos e tampouco se negou a prestar esclarecimentos quando inquirida.*

Novamente historia os atos praticados, e defende ser *unísono* o entendimento, neste Conselho, *de que a acusação relativa à omissão de receitas prescinde da verificação e comprovação de atos do contribuinte tendentes a ocultar os fatos, sua origem ou características essenciais (montante, titularidade, etc.), transcrevendo ementas de julgados*



administrativos neste sentido. Conclui, assim, que por todos os argumentos apresentados, a acusação contida no item 1 dos autos de infração impugnados é improcedente.

Quanto à multa agravada, reitera os argumentos apresentados no item 3.2 de sua defesa, *reprise que pedidos anteriormente apresentados pela Recorrente para compensação de débitos com saldo negativo de IRPJ e CSLL apurado no ano de 2005 foram devidamente homologados pelo Fisco sem que houvesse sequer qualquer alegação de intuito fraudulento na apuração fiscal daquele ano-calendário, e afirma desconstituídos os indícios de falsidade sugeridos e apontados pelo agente fiscal e repisados no v. acórdão recorrido.*

Assevera que a conduta fiscal pretende retirar da Recorrente a possibilidade de realizar seus negócios de forma livre, ou melhor, do modo mais apropriado ao seu anseio econômico e estratégico, sob a justificativa de que os atos teriam sido praticados com o único intuito de fraudar o fisco. Diz que o acordo e as declarações feitas nos documentos e sentença arbitral correspondem a sua vontade real, e eram necessários do ponto de vista estratégico.

Tivessem os julgadores se centrado na motivação do negócio, *concluiriam que os atos praticados pela Recorrente foram lícitos*, ou ao menos que eles não foram praticados com evidente intuito de fraude, consoante doutrina que transcreve. Afirma ser necessário que *não restem dúvidas* quanto o intuito fraudulento, que este seja evidente, e aduz ser inconcebível afirmar a prática do art. 72 da Lei nº 4.502/64 quando todos os fatos estão declarados e contabilizados, e são apresentados à Fiscalização quando chamada a homologar os créditos de sua escrita fiscal. Cita julgados administrativos e doutrina neste sentido.

Invoca, ainda, a aplicação do art. 112 do CTN, na medida em que *não se está diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada.*

Quanto à multa por compensação indevida, inicialmente diz que *já foi apenas com multa mais gravosa* na formação do crédito tributário; que as DCOMP não foram apresentadas com conteúdo falso; que indicou crédito escriturado; que não incorreu na hipótese legal que visa punir quem apenas pretende adiar o pagamento de tributos; que se alguma fraude houve, teria ocorrido em 2005, quando ainda não estava vigente a Lei nº 11.488/2007 e não havia previsão de *falsidade de declaração como hipótese de multa*; a lei somente cogitava de multa qualificada nos casos de fraude, dolo ou simulação *na apuração do débito compensado*; não houve *falsidade material ou ideológica* no momento da apresentação da DCOMP; e a retroatividade da norma ofende o art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal e os arts. 106 e 112 do CTN.

Argumenta, também, ser inadmissível sua aplicação concomitante com a multa de ofício proporcional, *em razão das mesmas supostas infrações*, qual seja, o *recálculo do lucro do mesmo período, decorrente do estorno de receitas realizado pela Recorrente supostamente de forma indevida*. Em seu entendimento, não há dúvida de que a incidência se dá sobre o mesmo fato, revelando *cumulação absurda, excessiva e desproporcional a qualquer tipo de conduta, que dirá aquela praticada pela Recorrente que agiu corretamente, informou, declarou, apresentou comprovações*. Acrescenta que o acórdão recorrido foi omisso em relação aos argumentos *exaustivamente trazidos pela defesa*.

Invoca o art. 4º da Lei nº 9.784/98, dada a ofensa aos princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade, representada pela aplicação de multas que, somadas, representam 300%. Cita doutrina, transcreve jurisprudência e, frente a **concomitância, reporta-se a julgados administrativos que dizem prevalecer a penalidade em**

relação à conduta relevante, ou seja, aquela que supostamente impediu a arrecadação tributária, qual seja, a apuração supostamente incorreta, do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2005 em razão do estorno de receitas. Daí o necessário cancelamento da multa isolada calculada sobre os débitos compensados.

Pede, assim, a declaração da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 2005 e também a multa isolada referente à compensação indevida (uma vez demonstrada a regularidade da apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário 2005 e, conseqüentemente, do saldo negativo utilizado nas compensações). Ainda, requer o reconhecimento da inexistência de fraude nos atos praticados pela Recorrente, e protesta pela juntada de outros documentos e elementos necessários à comprovação de suas alegações ou elucidação dos fatos.

No despacho de fl. 2915, a autoridade administrativa disse que, como não foi confirmada em meio eletrônico a cientificação alegada, providenciou nova ciência para regular instrução processual. Em razão disto, à fl. 2736 consta documento informando que em 27/06/2012 a interessada tomou conhecimento do teor do acórdão de impugnação, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações, e à fl. 2737 consta documento atestando que em 11/07/2012 verificou-se a ciência por decurso de prazo da referida decisão, que foi disponibilizada na caixa postal da contribuinte em 26/06/2012.

Em 25/07/2012 a contribuinte veio aos autos, por meio da petição de fls. 2917/2919, reiterando os termos do recurso voluntário interposto em 30/04/2012, e novamente esclarecendo que tomara ciência do acórdão recorrido em 02/04/2012.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, inicialmente abordando os termos dos *Contratos de Consórcio e de Participação do Projeto Macaé Merchant*, e destacando que a Petrobrás estava obrigada às contribuições de contingência até agosto/2007, e enfrentando a alegação da recorrente de que existiria autorização do estorno das receitas por sentença judicial proferida na Ação Cautelar 2005.001.00842-4, decorrente da decisão homologatória de acordo com renúncia pela atuada dos valores devidos pela Petrobrás retroativamente a 1º de dezembro de 2004; bem como de sentença arbitral.

Primeiramente tratou do alcance da decisão homologatória de acordo proferida na Ação Cautelar 2005.001.008452-4, consignando que o processo cautelar não se presta a satisfazer o direito substancial, sendo instrumento processual para que o resultado de outro processo seja útil e eficaz, dito principal, sendo este o instrumento para a composição da lide ou para satisfazer o direito. Assim, as decisões proferidas nos autos do processo cautelar supracitado, inclusive a decisão de homologação da transação celebrada, não solucionaram o mérito da controvérsia relativa à validade da exigência das contribuições de contingência, tendo em vista que este é da competência do juízo arbitral.

Transcreveu doutrina acerca dos efeitos da decisão judicial de homologação de transação, asseverando que a decisão de homologatória de conciliação proferida no processo cautelar gerará coisa julgada material em relação tão somente ao mérito acautelado (suspender a exigibilidade das contribuições de contingência até instauração do procedimento arbitral), que não poderá mais ser objeto de demanda judicial. Assim, não tem o condão de

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

SI-CITI  
Fl. 21

*declarar a invalidade das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás (mérito discutido no procedimento arbitral).*

Passando à análise do procedimento arbitral, preliminarmente observou que, a teor do acordo antes firmado, *quando as receitas oriundas da venda de gás no mercado pela autuada não fossem suficientes para cobrir os custos que esta tinha na produção e distribuição desse combustível, surgia o fato gerador da obrigação contratual da autuada de receber da Petrobrás uma quantia para que seus custos fossem cobertos, surgindo o fato gerador da receita denominada contribuição de contingência.* Deste modo, só a declaração de invalidade jurídica do contrato, com efeitos *ex tunc* (retroativos) poderia ensejar o não auferimento de receita.

Observou que em 05/07/2005, o Tribunal Arbitral proferiu decisão denominada “Sentença sobre Medidas Provisórias”, em que estabeleceu que a Petrobrás efetuasse o pagamento dos valores devidos a título de contribuição de contingência diretamente à contribuinte, condicionado referidos pagamentos à apresentação de garantia bancária pela TERMOMACAÉ, para a hipótese de uma eventual condenação do contribuinte em questão no procedimento de arbitragem. Concluiu o Tribunal Arbitral que a falta de pagamento das Contribuições de Contingência “é um evento de inadimplência”, e esclareceu que a garantia bancária “não pré-julgava o mérito da controvérsia”, pois o mérito da controvérsia se relaciona à questão principal de o pagamento destas contribuições ser devido ou isento.

Nestes termos, *continuavam juridicamente válidas e vigentes as obrigações contratuais em que, ocorrido o excesso de custos sobre receitas próprias, haveria o auferimento de receitas de contribuições de contingência e a obrigação de pagar da Petrobrás.* A decisão interlocutória antes referida apenas confirmou a validade do contrato, e os depósitos bancários promovidos pela Petrobrás integraram o ativo circulante da autuada, inclusive sendo transferidos para conta de sua titularidade em Nassau/Bahamas. Ainda, os despachos decisórios de não homologação fazem referência ao recebimento de outras parcelas, no montante de R\$ 100.759.033,97, lançadas em contas de duplicadas a receber.

Em 21/11/2005, o Tribunal Arbitral proferiu “Sentença Final Parcial”, de caráter não definitivo, em que declarou a inexistência de questões de invalidade, de infração de lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem, bem como que os contratos não continham cláusulas abusivas e que seria designada perícia para verificar a onerosidade excessiva alegada pela Petrobrás, nos termos do art. 478 do Código Civil Brasileiro (BCC). Logo, até este momento, não há declaração de invalidade dos Contratos celebrados entre a autuada e a Petrobrás, e ainda houve a quitação dessas obrigações pelo PAGAMENTO pela Petrobrás.

Apesar disto, a autoridade fiscal que em 31/12/2005 foram lançados estornos em contas representativas de vendas, excluindo as receitas aqui em debate da apuração do resultado do exercício. Em 01/02/2006, antes da análise pericial e do encerramento do procedimento arbitral, foi formalizado o “Memorando de Entendimento” para aquisição total do controle societário da autuada pela Petrobrás, efetivada em 11/03/2006. Nesta ocasião, houve o expresse reconhecimento de que não seriam devidas quaisquer quantias para períodos anteriores ou posteriores àquela data, estando as partes liberadas das obrigações contratuais decorrentes do Consórcio a partir de 01/12/2004. Na seqüência, a sentença consensual arbitral proferida em 12/06/2006 extingue o procedimento arbitral instaurado sem

*juízo de mérito dos pleitos feitos pela Petrobrás. Logo, não houve declaração de invalidade das obrigações contratuais que originaram o auferimento das receitas de contribuições de contingência no ano-calendário de 2005, mas apenas mera homologação de transação efetuada pelo juízo arbitral.*

A caracterização do depósito promovido em 11/11/2005 como garantia decorre de referência incluída na sentença consensual arbitral a pedido das partes. A natureza daqueles valores como pagamento, porém, decorre dos fundamentos da sentença provisória do Tribunal Arbitral que os determinou, ressaltando que a sua ausência caracterizaria inadimplência. A Petrobrás, portanto, fez pagamentos de obrigações contratuais e quem apresentou garantia bancária na modalidade fiança foi a contribuinte. Tanto o é, que a contribuinte dispôs dos valores recebidos, transferindo-os para conta bancária em Nassau/Bahamas.

Observou que, no “Memorando de Entendimentos”, a rescisão do contrato de consórcio teria vigência a partir da conclusão da operação de compra e venda da atuada pela Petrobrás, mas posteriormente as partes acordaram que os efeitos da rescisão seria retroativos, retirando a natureza de receita daqueles valores, de modo a legitimar os estornos ocorridos em 2005. Em tais condições, a cláusula de liberação recíproca que assim fixou, gera efeitos apenas nas relações privadas, não tendo o efeito de retirar a natureza de receita dos montantes já reconhecidos e pagos para fins de tributação, a teor do art. 123 do CTN.

Concluiu, assim, que em face aperfeiçoamento das obrigações ao longo de 2005 e o auferimento de receita advindo dos pagamentos reconhecidos e efetuados pela Petrobrás, e decorrente acréscimo patrimonial, ocorreram os fatos geradores do IRPJ e da CSLL. As receitas em debate devem ser mantidas no lucro tributável, a teor do art. 249 e 251 do RIR/99 e do art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76.

Acrescentou, ainda, que não houve remissão ou perdão de dívida, mas sim extinção, mediante transação, de dívida reconhecida pela Petrobrás. O acordo homologado pelo tribunal arbitral ensejou concessões recíprocas, em razão das quais as empresas proprietárias sócias da TERMOMACAÉ, em troca da extinção da dívida, receberam R\$ 793.971.750,00, pagos pela Petrobrás. Houve extinção da dívida por pagamento, de modo que a transação efetuada não retira a natureza jurídica de RECEITA dos valores que já foram reconhecidos e contabilizados pela TERMOMACAÉ.

Relativamente à arguição de decadência, disse que a incidência do art. 150, §4º do CTN é excluída nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Por sua vez, a autoridade fiscal acusou a contribuinte de criar artificialmente créditos tributários, bem como disfarçar a ocorrência dos fatos geradores de IRPJ e CSLL, além de prestar informações falsas para justificar o estorno de receitas. Na medida em que as manobras da contribuinte foram realizadas para descaracterizar a natureza de pagamento dos montantes recebidos, o auferimento de receitas e com a finalidade de suprimir indevidamente tributos federais com os estornos de receitas efetuados, a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma do art. 173, I do CTN, e jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça estabelece como termo inicial da contagem, nestes casos, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Quanto às penalidades aplicadas, observou que diante das situações fáticas distintas ensejadoras da multa de ofício (lançamento de ofício) e da multa incidente sobre

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

**SI-CITI**  
Fl. 23

*débitos compensados indevidamente, deve ser mantida a aplicação concomitante das multas.*  
Reportou-se a manifestação deste Conselho neste sentido.

Por estas razões, requereu que *seja negado provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência fiscal, nos termos do que decidido pela DRJ de origem.*

Em novembro/2012, o processo administrativo nº 10725.900463/2010-31 foi sorteado para relatoria por esta Conselheira. Com fundamento no art. 49, §7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a redistribuição, por conexão, do presente processo administrativo, que havia sido sorteado, também em novembro/2012, para relatoria do Conselheiro José Ricardo da Silva. Ainda, em razão de conexão, esta Relatora requereu, e lhe foi deferida, a distribuição do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, o qual aguardava sorteio nesta 1ª Seção de Julgamento.

**Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Na medida em que caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento dos tributos aqui lançados, a autoridade fiscal afastou a aplicação do art. 150, §4º do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (negrejou-se)*

Entendeu que em tais circunstâncias, a apuração da contribuinte não é homologada com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, de modo que resta ao Fisco, para formalizar o lançamento, o prazo estabelecido no art. 173 do CTN:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Argúi a recorrente que mesmo aplicando este dispositivo, a contagem deveria ter por termo inicial a entrega da DIPJ, o que resultaria na decadência dos valores exigidos em 29/11/2011. Reporta-se a jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais em favor deste entendimento.

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

SI-CITI  
Fl. 25

Todavia, embora decisões neste sentido existam, elas não são vinculantes. De outro lado, o parágrafo único do art. 173 do CTN reporta-se ao momento *em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento*, e a DIPJ não tem este condão, por ser, desde 1998, declaração meramente informativa das apurações já realizadas pelo sujeito passivo, não constituindo crédito tributário, nem sequer demarcando opção por uma forma de apuração. Ademais, a notificação referida no dispositivo legal deve ser dirigida ao sujeito passivo, e não no sentido inverso, no qual o sujeito passivo “notifica” a Administração Pública de sua apuração.

A recorrente também aduz que entendimentos adotados em julgados deste Conselho conduziram à declaração de decadência da exigência aqui veiculada, tendo em conta o que expresso pelo Superior Tribunal de Justiça ao decidir, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, a matéria assim ementada no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva,

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

Autenticado digitalmente em 27/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

24



**2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).**

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (negrejou-se)

O referido julgado é comumente utilizado para evidenciar que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal Superior.

De fato, o relatório daquele julgado expressa que em debate estava o lançamento formalizado em 26/03/2001, de valores devidos em 01/01/92 e 01/01/95. Por sua vez, a autarquia previdenciária, além de invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pretendeu que o prazo para constituição do crédito tributário tivesse início após a homologação do lançamento, momento que reputava ser o primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Em resposta a esta arguição, o Ministro Relator Luiz Fux assim se posicionou:

*Outrossim, impende assinalar que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

Como se vê, não houve qualquer argumentação no sentido de se retirar os efeitos da expressão *em que o lançamento poderia ser efetuado*. De outro lado, a expressão



*exercício* deve ser interpretada como um conceito extraído do Direito Financeiro, correspondente ao ano civil, consoante dispõe a Lei nº 4.320/64:

*Do Exercício Financeiro*

*Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

*Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*I - as receitas nêle arrecadadas;*

*II - as despesas nêle legalmente empenhadas. (grifos não dispostos no original)*

Aliás, esta mesma interpretação é encontrada nos arts. 9º e 104 do CTN, bem como no art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal:

Código Tributário Nacional (CTN)

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

[...]

*II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*

[...]

*Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*I - que instituem ou majoram tais impostos;*

*II - que definem novas hipóteses de incidência;*

*III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.*

Constituição Federal

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

[...]

*III - cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (negrejou-se)*

Aplicando esta interpretação ao caso concreto, relativamente ao IRPJ e a CSLL devidos em 31/12/2005, na medida em que somente passíveis de lançamento em 2006, o primeiro dia do ano civil seguinte é 01/01/2007, o que permite a constituição de crédito tributário pelo Fisco até 31/12/2011, e revela que o lançamento formalizado em 29/11/2011 poderia alcançá-los validamente, se caracterizada a fraude imputada pelo Fisco.

Por sua vez, a autoridade fiscal acusou a contribuinte de inserir elementos falsos em sua escrituração, ensejando omissão de receitas e falta de recolhimento de tributos, além de prestar informações falsas para justificar os estornos realizados. A conduta da contribuinte foi extensamente abordada no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.938

(processo administrativo nº 10725.900463/2010-31), no qual foi apreciada a não homologação das compensações realizadas com saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2005 em razão destas mesmas infrações aqui imputadas.

Para maior clareza, as razões de decidir daquele julgado são, a seguir, transcritas:

*Os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados pela contribuinte no ano-calendário 2005 foram influenciados, de forma determinante, por estorno de receitas denominadas “contribuições de contingência”, decorrentes de contrato firmado pela interessada e sua ora controladora Petrobrás S/A.*

*No Anexo I dos autos, digitalizado às fls. 1521/1982, consta cópia autenticada da tradução juramentada do Contrato de Consórcio e de Participação celebrados para a exploração da usina termelétrica Macaé Merchant em 25/11/2002 entre Petróleo Brasileiro S/A (Petrobrás), El Paso Rio Claro Ltda (antiga denominação social da interessada, ali indicada como GENCO) e El Paso Rio Grande Ltda (MARKETCO), além da interveniente El Paso Energy CAYGER II Company. À época, a atuada era controlada por esta interveniente.*

*O objeto do consórcio era uma usina elétrica de ciclo simples movida a gás natural, com capacidade bruta nominal de 900 MW, localizada na cidade de Macaé. Segundo a Cláusula 2.01, à atuada incumbiria a construção e operação da Usina e a geração e entrega de Energia a partir dela. A Petrobrás deveria fornecer Gás Natural para permitir a GENCO a dar Partida, operar a Usina e gerar Energia e a MARKETCO comercializar Energia e cobrar e distribuir as receitas dela provenientes para as Partes, atuando como líder do consórcio (Cláusula 2.03). O acordo foi firmado, em princípio, pelo prazo de 10 (dez) anos (Cláusula 2.05)*

*A contribuição de contingência foi prevista na Cláusula 3.02 (a), nos seguintes termos (reproduzidos de forma semelhante na Cláusula 5.04):*

*Contribuição de Contingência da PETROBRÁS e Suporte Correlato. Durante o Período de Suporte [desde a data inicial de operação comercial, ou presumida, das quatro unidades programadas, até o quinto aniversário da data final de operação comercial, in casu, de 07/08/2002 a 07/08/2007, como reconhecido pelas partes perante o Tribunal Arbitral, fl. 115 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738], a PETROBRÁS terá certas obrigações contingentes de aportar capital adicional ao Consórcio conforme previsto na Cláusula 5.04 (a). O Agente de Pagamento [parte nomeada para executar os serviços administrativos, no caso a MARKETCO] terá o direito de requisitar da PETROBRÁS uma contribuição de contingência na medida em que, ao final de qualquer Período de Cálculo [mês calendário ou parcela deste], o valor dos recursos correspondentes às Receitas Brutas [receitas calculadas com base na geração elétrica líquida do projeto durante o período de cálculo, somada a outras receitas auferidas], depositados na Conta Bancária em fundos imediatamente disponíveis referentes ao Período de Cálculo em questão, somados a qualquer Contribuição de Contingência da PETROBRÁS em Função de Falta de Gás Natural requisitada para o Período de Cálculo, seja insuficiente para permitir o pagamento integral dos valores especificados na Cláusula 6.02 (a), devidos e pagáveis no Período de Cálculo em questão ou que tenham vencido e se tornem devidos e pagáveis em um Período de Cálculo subsequente, mais o valor integral da Alocação de Capacidade da GENCO do Período de Cálculo em questão (a “Contribuição de Contingência da PETROBRÁS). Mediante a referida requisição do Agente de Pagamento, a PETROBRÁS depositará, ou fará com que seja depositado na Conta Bancária valor igual à Contribuição de Contingência da PETROBRÁS.*

*As ocorrências verificadas ao longo do ano-calendário 2005, acerca destas “contribuições de contingência”, estão refletidas em comunicados de fatos relevantes divulgados aos investidores da Petrobrás, disponíveis no sítio da empresa*

na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>), a partir do ano de 2005, mas já juntados pela autoridade fiscal a estes autos (fls. 228/226):

- Em 06/01/2005:

**Contribuição de Contingência: Macaé Merchant**

Rio de Janeiro, 04 de janeiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que na defesa de seus interesses, conforme orientação recebida do Conselho de Administração, **notificou formalmente à El Paso Rio Claro Ltda. e à El Paso Rio Grande Ltda. (conjuntamente El Paso), operadora(s) da termelétrica Macaé Merchant, que deseja iniciar imediatamente entendimentos visando terminar ou reduzir a “contribuição de contingência” que vem pagando à citada termelétrica, e propondo a suspensão desse pagamento aguardando o desdobramento das negociações e a solução do assunto. A notificação e o processo negocial propostos seguem estritamente os termos contratuais em vigor.**

A Petrobras informou também sua proposta aos financiadores do referido projeto, International Finance Corporation (IFC), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e Overseas Private Investment Corporation (OPIC).

A Petrobras celebrou, no quadro do Programa de Prioridade Termelétrica (PPT), contrato de participação com a El Paso para a operação da usina termelétrica Macaé Merchant. Esse contrato prevê o pagamento de uma “contribuição de contingência” para cobrir eventual insuficiência financeira caso a usina não tenha a capacidade de atender certas metas de receita, pela não confirmação da expectativa de venda da energia disponível, e, conseqüentemente, cobrir a remuneração do capital, custos operacionais e impostos.

Modificações imprevistas e extraordinárias nas circunstâncias econômicas e de mercado desde então vigentes, causaram um sério desequilíbrio na equação econômica e financeira do referido contrato. **O equilíbrio contratual negociado se pauta no princípio de eventuais déficits de caixa na operação do projeto serem compensados por superávits, em função de variações no preço à vista apurado no mercado de energia elétrica. Na medida em que as premissas e parâmetros desse mercado utilizados pelas partes à época da celebração dos contratos invalidaram-se, os pagamentos contingenciais perderam sua característica essencial de imprevisibilidade, tornando-se permanentes em prejuízo exclusivo da Petrobras.**

A Petrobras entende, conforme seu próprio corpo jurídico e consultorias externas contratadas especificamente para o assunto, haver, diante dessa condição de desequilíbrio, amparo na legislação vigente para sua proposta de negociação e/ou solução feita de acordo com procedimento contratual expresso, e deseja uma rápida solução amigável para o caso. Caso isso não seja possível, após o prazo contratual de 30 dias, a Petrobras dará início às medidas processuais cabíveis, para resolver definitivamente a controvérsia. (negrejou-se)

- 01/02/2005:

**Contribuição de contingência da Termelétrica Macaé Merchant**

Rio de Janeiro, 1 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...]

A fim de garantir direitos e prevenir obrigações, tanto da Petrobras quanto da El Paso, foi também ajuizada medida cautelar, para determinar a suspensão da referida “Contribuição de Contingência”, mediante o depósito judicial do valor alegadamente devido. Uma vez que, num primeiro momento, a liminar solicitada foi indeferida, a Petrobras está estudando as medidas cabíveis, valendo-se dos direitos que lhe são assegurados contratual e legalmente, pois entende não estar descumprindo suas obrigações ao buscar negocialmente (com base no disposto na lei e nas regras e prazos contratuais) e contenciosamente (valendo-se dos meios assegurados legalmente) resguardar seus legítimos interesses. (negrejou-se)

**Posicionamento da Petrobras em relação às Termoelétricas “Merchant”**

Rio de Janeiro, 11 de fevereiro de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, [...] comunica que em 2001, quando o Sistema de Suprimento de Energia no Brasil – quase todo ele então baseado na geração hidrelétrica – apresentava visíveis sinais de crise, diversas empresas – entre elas a Petrobras – analisaram a possibilidade de participação em projetos de geração de energia a partir de gás natural e/ou combustíveis derivados do petróleo (Usinas Termelétricas), através da formação de consórcios.

Neste contexto, foram constituídas as parcerias com EIPaso e MPX nos projetos “Merchant” (Macaé Merchant e Termoceará). Uma usina “Merchant” tem como principal característica a venda de energia no mercado spot, não pautando sua atuação em contratos de longa duração, mas sim aproveitando as demandas pontuais de energia elétrica.

Uma das principais características dos contratos assinados é que eles possuem uma provisão, no sentido de que, caso, excepcionalmente, em determinados meses, as receitas auferidas com os contratos de compra e venda de energia não sejam suficientes para fazer frente a determinados custos, como abaixo listados, a PETROBRAS deverá realizar uma “Contribuição de Contingência” em montante suficiente para arcar com estes custos.

Assim, o instrumento contratual da “Contribuição de Contingência” cumpre a finalidade de, em caso de eventual e esporádica insuficiência de receita, garantir, durante cinco anos, o fluxo de caixa necessário para fazer frente aos custos fixos e variáveis da planta, sendo certo que, com o cenário adotado na época, entendiam os parceiros que a necessidade de aporte de tal contribuição seria eventual.

O cenário vislumbrado pelas partes que celebraram os contratos não se concretizou. As projeções efetuadas à época não se tornaram realidade por diversos fatores, sendo que o principal deles está relacionado com a transformação estrutural ocorrida no setor elétrico como decorrência das medidas adotadas pela Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica (GCE), criada em 2001. A intervenção efetuada no mercado gerou uma abrupta queda de demanda e, mesmo após a finalização das restrições ao consumo, esta demanda não retornou aos patamares prevalecentes antes do racionamento, indicando uma efetiva mudança estrutural no padrão de consumo de energia no País.

Tal quadro acarretou, para a PETROBRAS, como consequência principal, o fato de que os pagamentos das Contribuições de Contingência passaram a ser feitos de forma sistemática, todos os meses, visto que as receitas previstas relativas às vendas no mercado spot não se materializaram. Registre-se que as parcerias da PETROBRAS nestes projetos não foram afetadas pela alteração no cenário, já que, como acima mencionado, as Contribuições de Contingência cobrem todos os custos, incluindo a amortização dos investimentos e a remuneração do capital investido pelas mesmas.

Além das análises internas já efetuadas e de modo a obter uma análise independente crítica da situação acima exposta, foram contratadas empresas de consultoria financeira e escritórios de advocacia que realizaram detalhadas auditorias nos contratos firmados e nos documentos pertinentes, consolidando as informações sob a forma de pareceres que concluíram, em resumo, que os riscos dos empreendimentos estavam sendo totalmente assumidos pela PETROBRAS, preservando a remuneração dos investimentos e do capital dos demais parceiros.

Em outras palavras, as transformações estruturais ocorridas no mercado de energia elétrica após o racionamento eliminaram as oportunidades de lucro para a PETROBRAS nestes empreendimentos e acarretaram prejuízos substanciais.

Até Dezembro/2004, já foram pagos, em valores nominais, R\$ 1,9 bilhão (Macaé Merchant) e R\$ 370 milhões (Termoceará), sendo que os valores já pagos superam os preços de plantas novas de mesma capacidade.

Com base nos estudos e demonstrações econômico-financeiras elaborados pelas empresas de consultoria e escritórios de advocacia, ficou caracterizado o desequilíbrio

da equação econômico-financeira dos contratos analisados, porquanto houve quebra no programa contratual estabelecido entre as partes. Com isso, a PETROBRAS, tem sido, regularmente, chamada a pagar a Contribuição de Contingência, o que acarretou uma transmissão integral do risco do negócio de suas parceiras para ela.

Por consequência, a PETROBRAS está sendo excessivamente onerada com a execução desses contratos e **está perfeitamente identificado um processo de enriquecimento sem causa de suas parceiras nestes projetos**. Estão presentes todos os requisitos para caracterizar essa onerosidade e permitir a renegociação ou rescisão desses contratos.

**Os Contratos celebrados estabelecem, de forma clara, o procedimento a ser seguido para a solução de controvérsias dessa natureza:** a) **Notificação formal** à outra parte, para que esta tome conhecimento da controvérsia e, no prazo de 30 dias, participe de um processo negocial, objetivando a solução do conflito em potencial; b) **Caso as partes não cheguem a um acordo**, a PETROBRAS está, contratualmente, autorizada a entrar com um **pedido de instauração de procedimento arbitral**.

Portanto, de acordo com os pareceres de renomados juristas e economistas, a PETROBRAS não está obrigada a arcar com os prejuízos decorrentes das modificações causadas pelos fatos imprevistos e imprevisíveis no momento da celebração dos contratos. O ordenamento jurídico brasileiro não a obriga a permanecer vinculada a negócios jurídicos cuja equação econômica foi totalmente desvirtuada por conta de fatos imprevistos e imprevisíveis. **A mudança da natureza da Contribuição de Contingência, de contingente para permanente, não mais corresponde à vontade das partes, nem atinge o fim para o qual surgiu, que era o de responder a uma eventualidade.**

Durante cerca de 12 meses, desde janeiro/2004, a PETROBRAS tentou – e continua tentando – negociar com seus parceiros (EIPaso e MPX) nos contratos “Merchant”, objetivando reequilibrar os mesmos, porém tais negociações não têm logrado êxito.

Dessa forma, **de modo a preservar os interesses de seus acionistas e investidores, a PETROBRAS decidiu utilizar os mecanismos contratualmente previstos de solução de controvérsias**, iniciando-se com as notificações extrajudiciais e prosseguindo com a instauração dos procedimentos arbitrais e, se necessário, judiciais cabíveis - inclusive de natureza cautelar -, objetivando a cessação dos pagamentos das contribuições de contingência.

Trata-se, portanto, de se ressaltar que a PETROBRAS está atuando no estrito limite das previsões contratuais, sendo que todas as medidas tomadas encontram respaldo no âmbito dos contratos celebrados, em dispositivos legais e nos Princípios que regem o Direito Brasileiro.

Finalmente, no que se refere às medidas judiciais cautelares que vêm sendo adotadas, **a PETROBRAS reitera que permanecerá acatando todas as decisões interlocutórias que venham a ser tomadas pelo Poder Judiciário**, respeitando o direito que outras empresas envolvidas possuem de utilizar os mecanismos processuais cabíveis para defender seus interesses e reservando-se o direito de utilizar os mesmos mecanismos para preservar os interesses de seus acionistas e investidores. (negrejou-se)

• 08/07/2005:

**Processo Arbitral Petrobras x EIPaso, referente à Usina Macaé Merchant**

Rio de Janeiro, 8 de julho de 2005 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS [...] comunica que conforme já divulgado anteriormente em Fevereiro de 2005, iniciou um procedimento arbitral em face da El Paso, objetivando dirimir as divergências decorrentes do desequilíbrio econômico financeiro que foi constatado no âmbito do acordo firmado entre as partes, referentes à construção e operação da Usina Termelétrica Macaé Merchant.

Ao longo do período de negociações que antecedeu a instauração do painel arbitral e durante a realização do mesmo, **a Petrobras vem buscando, de várias maneiras, a título de demonstração de boa fé e até que uma decisão definitiva sobre a matéria seja proferida pelos árbitros, efetuar, em Juízo ou através de outro(s) mecanismo(s), os pagamentos que se constituem no objeto da arbitragem, mediante uma garantia de**

*que, em obtendo uma decisão favorável, as quantias pagas ou depositadas possam ser, imediatamente, resgatadas, acrescidas dos devidos encargos financeiros. Tais tentativas não foram, até o momento, aceitas pela El Paso, que pleiteia receber os pagamentos, independentemente da decisão final sobre o mérito e sem quaisquer pré-condições.*

*Em 05.07.2005, o Tribunal Arbitral proferiu uma decisão interlocutória, que foi comunicada à Petrobras na data de hoje, no sentido de que a Petrobras efetue os pagamentos à El Paso, desde que esta apresente, previamente, uma garantia bancária emitida por banco de primeira linha e que seja aceita pela Petrobras. A mencionada garantia deverá ser de tal forma que possa ser imediatamente executada, com os devidos encargos financeiros, caso a decisão sobre o mérito da questão seja favorável à Petrobras.*

*Os valores dos pagamentos e das respectivas garantias até o momento montam à quantia de R\$ 227.337.467,07 (duzentos e vinte e sete milhões trezentos e trinta e sete mil quatrocentos e sessenta e sete reais e sete centavos) e devem ainda abranger, mês a mês, as quantias equivalentes às Contribuições de Contingência referentes aos vencimentos futuros, até que a decisão sobre o mérito seja proferida, o que deve ocorrer em Novembro/2005.*

*A Petrobras permanece no aguardo da apresentação das garantias por parte da El Paso, para que as mesmas possam ser analisadas e as providências cabíveis possam ser adotadas. (negrejou-se)*

*Questionada acerca destes fatos (fls. 228/232), e intimada a apresentar diversos elementos de suporte aos lançamentos contábeis, a interessada, já sob o controle da Petrobrás S/A, defendeu a reversão das provisões de receita com fundamento no art. 409 do RIR/99 e no art. 7º da Lei nº 9.718/98. Todavia, este diferimento não foi admitido pela autoridade fiscal em razão da contabilização, em 11/11/2005, do recebimento de R\$ 424.738.947,24, depositado em conta bancária da interessada no país e transferido para conta bancária localizada em Nassau/Bahamas. A própria Petrobrás S/A teria noticiado este pagamento no comunicado de 08/07/2005, antes descrito.*

*Posteriormente, em razão de novos questionamentos, a interessada teria informado que houve, em verdade, estorno das receitas questionadas perante Tribunal Arbitral, com fundamento no art. 269, §2º do Decreto nº 3.000/99, na medida em que não houve o auferimento das referidas receitas consoante decisão judicial. Com referência ao recebimento de 11/11/2005, defendeu que ele corresponderia a depósito em garantia.*

*A defesa da recorrente combina as duas argumentações, classificando a transferência bancária de 11/11/2005 como depósito em garantia; afirmando que, como não houve recebimento das receitas, seu diferimento seria possível na forma do art. 409 do RIR/99; e que ante a rescisão do contrato em 10/02/2006, mas com efeitos retroativos a 31/12/2005, pertinente se mostrou o estorno das receitas em 10/02/2006.*

*Os comunicados aos investidores denotam que a autuada, ao longo do ano-calendário 2005, enquanto controlada pelo grupo El Paso, manteve sua expectativa de recebimento das contribuições de contingência, rejeitando as propostas de acordo extra-judicial apresentadas pela Petrobrás, de modo a ensejar não só o recurso desta à via arbitral, como também a propositura de medida cautelar para suspensão dos pagamentos devidos em razão do consórcio.*

*Este é o contexto, portanto, que enseja, inicialmente, o reconhecimento de receitas segundo o regime de competência ao longo de 2005, inclusive com a sua informação nos DACON independentemente do efetivo recebimento em dinheiro.*

*A recorrente se empenha em defender a validade do estorno das receitas com efeitos no próprio ano-calendário 2005, mas o fato é que até 31/12/2005 nada permitia este*

*procedimento. O contrato de consórcio obrigava a Petrobrás aos pagamentos das contribuições de contingência e este é o cenário que determina o resultado tributável em 31/12/2005.*

*Isto porque, a teor dos próprios dispositivos citados pela recorrente (art. 187, §1º da Lei nº 6.404/76, e art. 9º, §3º da Resolução CFC nº 750/93), o reconhecimento das receitas correspondentes à contribuição de contingência deveria ser feito à medida em que esta se tornasse exigível. Inexistiu qualquer ordem judicial, decisão arbitral ou acordo entre as partes, ao longo do ano-calendário 2005, que autorizasse outro procedimento contábil que não o reconhecimento daquelas receitas.*

*Como bem relata a autoridade fiscal, a Petrobrás ajuizou a Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, na qual requereu liminar para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência. A decisão interlocutória de 28/01/2005 indeferiu a liminar, mas em 02/03/2005 foi parcialmente reformada em sede de agravo de instrumento, determinando a continuidade do pagamento de metade do valor estabelecido, sendo o restante depositado judicialmente. Mas, em 28/04/2005, em razão do inadimplemento da Petrobrás, foi proferida sentença cassando a liminar e julgando extinto o processo sem julgamento do mérito, e condenando a autora nas verbas de sucumbência. Somente em sede de apelação, e já em 02/05/2006, o processo judicial foi extinto mediante homologação da transação celebrada entre as partes.*

*De forma semelhante, a reclamação levada ao Tribunal Arbitral foi parcialmente analisada em 05/07/2005, mas apenas para apreciação de solicitação de medida provisória urgente por parte da autuada (à época El Paso Rio Claro), como se detalhará adiante. Ainda, em 21/11/2005 foi proferida sentença final parcial, abordando a validade dos contratos submetidos ao Tribunal, que afastou a ocorrência de questões de invalidade, infração da lei criminal e administração brasileira, e à exceção da análise das questões de onerosidade excessiva, indeferiu os pleitos da Petrobrás. O Tribunal Arbitral designou perito para apreciação técnica deste último aspecto, e postergou para o ano seguinte a conclusão da apreciação do litígio.*

*Daí, ao menos até 31/12/2005, é indiscutível que inexistem decisões judiciais que tenham reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenham declarado que não houve o auferimento destas receitas por parte da El Paso Rio Claro Ltda (atual Termomacacé Ltda). Em consequência, somente se poderia cogitar da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o resultado do período influenciado pelas contribuições de contingência até então devidas pela Petrobrás caso o art. 409 do RIR/99 autorizasse o diferimento alegado pela recorrente.*

*A autoridade fiscal afirmou inaplicável este dispositivo uma vez que as receitas auferidas não eram decorrentes de atividades de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias. As receitas auferidas eram decorrentes da exploração de usina termelétrica em razão da participação no Consórcio do Projeto Macacé Merchant.*

*A recorrente, por sua vez, defende a equiparação da situação presente àquela prevista no referido dispositivo legal, dizendo que as objeções fiscais limitam-se a aspectos materiais, por não se vislumbrar ali as atividades previstas em lei.*

*Cumpra anotar, inicialmente, que a incidência do imposto de renda pressupõe a disponibilidade econômica ou jurídica desta renda, que no caso das pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do lucro real é revelada pela apuração do lucro contábil, com observância do regime de competência, como expresso no art. 177 da*



*Lei nº 6.404/76 (A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios), e no §1º do art. 187 da mesma Lei:*

*§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:*

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

*O lucro contábil pode se sujeitar a adições, exclusões e compensações previstas em lei, com vistas à determinação da base imponible, e por meio daqueles ajustes o legislador pode estabelecer diferimento da tributação, de modo que a incidência ocorra posteriormente à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. No ponto em debate, a matéria está assim tratada no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99:*

*SEÇÃO IX*

*Contratos a Longo Prazo*

*Produção em Longo Prazo*

*Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):*

*I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;*

*II - parte de preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.*

*§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):*

*I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou*

*II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.*

*§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.*

*Produção em Curto Prazo*

*Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).*

*Contratos com Entidades Governamentais*

*Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):*

*I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no*



resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especialmente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).

A própria recorrente diz que sua situação equipara-se à prevista em lei. De outro lado, a autoridade fiscal pondera que o contrato ao qual se pretende aplicar o diferimento não se enquadra na hipótese legal. E, de fato, esta afirmação é suficiente para afastar a aplicação do art. 409 do RIR/99.

Nos termos do art. 111, inciso I, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha, dentre outros, sobre a exclusão do crédito tributário, circunstância que se verifica na hipótese de diferimento da tributação, na medida em que esta permite o posterior recolhimento de tributo desacompanhado dos encargos moratórios que seriam devidos caso a incidência se verificasse no momento da ocorrência do fato gerador.

A legislação antes transcrita, por sua vez, trata da tributação do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos (art. 407, caput, do RIR/99), quando contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (art. 409, caput, do RIR/99).

De outro lado, a El Paso Rio Claro Ltda nada tinha a fornecer à Petrobrás S/A. Esta figurou, apenas, como sua parceira, e não só na construção, como também na exploração da usina termelétrica Macaé Merchant, fornecendo-lhe gás natural para geração de energia elétrica, na expectativa de ganhos com esta atividade, a serem distribuídos pela El Paso Rio Grande Ltda após comercialização da energia. Neste contexto, as contribuições de contingência somente eram devidas porque se estabeleceu um período de suporte, durante o qual eventuais desequilíbrios operacionais seriam equacionados por um dos membros do consórcio, a Petrobrás.

A recorrente transcreve suas contribuições descritas no contrato de consórcio e participação, asseverando que a remuneração pela realização das atividades decorreria da participação nas receitas do consórcio, ou alternativamente, das contribuições de contingência a serem arcadas pela Petrobrás. E, embora esta não fosse a única beneficiada pelos serviços prestados pela Recorrente ao consórcio, a Petrobrás seria a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência, daí porque, em seu entendimento, seria correto aplicar as mesmas regras relativas aos valores devidos pelas entidades públicas ou equiparadas.

*Não é possível, sequer, afirmar que a Petrobrás era uma das beneficiárias dos serviços prestados pela recorrente; não no sentido de tomador contratante de serviços, como requer a lei para diferimento do lucro. Em verdade, a única semelhança entre a situação presente nestes autos e a hipótese legal é o fato de a Petrobrás ser a empresa responsável pelo pagamento das referidas contribuições de contingência.*

*Somente uma interpretação extensiva, como a elaborada pela recorrente, com fulcro no objetivo da norma (diferir o pagamento de tributos em razão de eventual demora no recebimento dos valores devidos por entes públicos, dada sua submissão a longos processos para contratação e pagamento de valores contratados), permitiria concluir pela possibilidade de diferimento por ela defendida. A lei não cogitou do diferimento da tributação de outros resultados que não os decorrentes das operações de empreitada ou fornecimento de bens. Logo, não basta que o devedor seja um órgão público ou equiparado. É necessário que a dívida decorra de contratos como os especificados na lei.*

*De toda sorte, ainda que a interpretação defendida fosse possível, o diferimento seria inadmissível porque, como bem demonstrado pela autoridade fiscal, as contribuições de contingência foram pagas pela Petrobrás ao longo do ano-calendário 2005.*

*Como antes mencionado, a Petrobrás não logrou êxito na Medida Cautelar nº 2005.001.008452-4, quer para suspender a exigibilidade do pagamento das contribuições de contingência, quer para depositar judicialmente os valores devidos. A decisão acerca da qual a autoridade fiscal e a recorrente divergem quanto ao seu conteúdo foi proferida pelo Tribunal Arbitral em 05/07/2005, e está juntada por tradução juramentada às fls. 03/72 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738.*

*Trata-se de sentença parcial em face de Solicitação de Medidas Provisórias Urgentes apresentada pelas rés (dentre elas a El Paso Rio Claro Ltda), contra a qual a Petrobrás afirmou inexistir qualquer obrigação de efetuar os pagamentos requeridos na Solicitação e oferecendo, como gesto de boa-fé, o depósito dos valores controversos em consignação mediante o resultado da arbitragem. As rés, por sua vez, argumentaram que a inadimplência da Petrobrás impediria o pagamento do empréstimo do BNDES em 15 de novembro de 2005 e dos empréstimos do IFC e OPIC em 15 de fevereiro de 2006, além de futuramente prejudicar a manutenção necessária, salários e imposto de renda, este incidente sobre as Contribuições de Contingência devidas. Afirmaram, ainda, que a retenção dos pagamentos visava obter uma posição de negociação objetivando comprar a Instalação das Rés, e se opuseram ao oferecimento de garantia. Mas a Petrobrás declarou que qualquer ordem de pagamento deveria ser combinada com o oferecimento pelas Rés de título irrevogável e efetivo como condição prévia para qualquer pagamento, por conta do risco de cobrança se a Reclamante for vencedora no mérito. E é neste contexto que o Tribunal Arbitral decide conceder os pedidos de pagamento apresentados, observado o oferecimento de garantia pelas Rés na hipótese de serem derrotadas no mérito, inclusive ressaltando que esta decisão não caracterizava pré-julgamento, mas apenas preservava o status quo entre as partes sem afetar o mérito, inclusive protegendo a posição da Reclamante, se vencer no mérito, já que seu risco de cobrança relacionado aos valores pagos em virtude desta sentença ficará coberto pela garantia determinada.*

*Interessante, notar, ainda, que o Tribunal Arbitral procurou dar uma interpretação equilibrada a uma das disposições contratuais que impedia as partes de discutirem obrigações antes de pagá-las. Afirmou considerar que uma obrigação de “primeiro se paga, depois se discute” é uma indicação – e nada mais do que isso – de que um*

equilíbrio apropriado de interesses deve ser encontrado na execução da disposição contratual, observada a obrigação de oferecer garantia suficiente. *E ressaltou que a urgência da medida estava demonstrada, porque havia inadimplemento e prova de empréstimos que poderiam restar inadimplidos. Ainda, observou que a sentença permaneceria em vigor enquanto pendente o processo pendente no Brasil, ou até a sentença final do processo arbitral, o que acontecesse primeiro.*

*Ao determinar a apresentação de garantia à Petrobrás, mais uma vez o Tribunal a previu como um recurso para protegê-la do risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito. Estabeleceu que a garantia bancária será devida contra a cópia da sentença arbitral proferida por este Tribunal ordenando pagamentos das Rés à Reclamante até o valor da garantia bancária.*

*Estas as considerações para ser proferida a seguinte sentença sobre medidas provisórias:*

[...]

2. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague R\$ 227.337.467,07 às Rés;

3. O Tribunal Arbitral determina que a Reclamante pague tempestivamente todas as demais Contribuições de Contingência no vencimento durante a presente arbitragem;

4. O Tribunal Arbitral determina que qualquer pagamento efetuado pela Reclamante em virtude dos itens 2 e 3 deste dictum deverá ser feito contra a apresentação pelas Rés de garantia bancária para os valores devidos, acrescidos das taxas de juros interbancários do Brasil (CDI) per rata diem, emitida por banco de primeira linha;

[...]

*Não há dúvida que o Tribunal entendeu que a solução mais equilibrada para o litígio, naquele momento, era determinar a efetivação dos pagamentos pela Petrobrás. E assim o fez com vistas a permitir que a El Paso Rio Claro Ltda deles dispusesse para liquidação de suas dívidas. Por sua vez, a garantia foi estabelecida para minimizar o risco de não cobrança dos valores pagos nos termos desta sentença se esta for vencedora no mérito. Significa dizer que a obrigação de devolver aqueles valores à Petrobrás somente surgiria em caso de decisão desfavorável à El Paso Rio Claro Ltda. Até aquele momento, a única obrigação reconhecida como existente foi a obrigação da Petrobrás em face da El Paso Rio Claro Ltda. Patente, assim, a impropriedade da alegação de que, mais à frente, o valor entregue à El Paso Rio Claro Ltda foi revertido em favor do depositante (Petrobrás). No máximo, a El Paso Rio Claro Ltda poderia ter pago à Petrobrás os valores que eventualmente tivesse adquirido o direito de lhe cobrar.*

*Impossível dizer que uma ordem de pagamento fundamentada nos termos antes descritos resulta em mera entrada que não representa um direito integrante da universalidade de direitos ao qual detém titularidade. Não se trata de mero registro contábil, mas sim efetivo ingresso de recursos em adimplemento a uma obrigação contratual que tem, para a interessada, a natureza de receita, ou seja, elemento integrante do acréscimo patrimonial revelado pelo lucro do período.*

*Como bem destaca a autoridade fiscal a partir de excertos extraídos das Cartas de Fiança emitidas pelo Banco Itaú BBA S/A (fls. 286/291), o pagamento determinado na sentença parcial arbitral de 05/07/2005 seria efetuado por meio de depósito em valores imediatamente disponíveis, na conta nº 51755-2, de titularidade de EL PASO RIO CLARO LTDA., mantida junto à agência nº 2001 do Banco Itaú S.A. Dos referidos documentos ainda consta que:*

6. Esta FIANÇA será considerada extinta se a Decisão Final der ganho de causa aos AFIANÇADOS isentando-os da obrigação de devolver a totalidade das quantias pagas pelo FAVORECIDO em cumprimento da Decisão Provisória. [...] (negrejou-se)

*Irrelevante, portanto, se a interessada classificou os valores recebidos em seu passivo, ou se a Petrobrás os contabilizou como “Valores em Litígio”. Só há um significado para a expressão “pagamento” adotada na decisão interlocutória, e a precariedade desta não se sobrepõe à existência do contrato anterior e ao inadimplemento que, naquela sentença, reputou-se digno de reparo para manter o equilíbrio das partes até a decisão final no processo arbitral.*

*Frise-se, ainda, que só se cogitou de fiança, naquela oportunidade, porque houve efetivo pagamento pela Petrobrás S/A, e conseqüente disponibilidade pela autuada, de modo a permitir-lhe dar a destinação que bem lhe aprobevesse aos valores recebidos. Caso se tratasse, efetivamente, de um depósito em caução, ou de um depósito em garantia, a fiança seria absolutamente desnecessária. Registre-se, ainda, que em 21/11/2005 o Tribunal Arbitral proferiu sentença final parcial (fls. 73/232 do Anexo III, digitalizado às fls. 2497/2738) na qual está relatado que a garantia bancária ainda gerou problemas entre as partes depois da decisão anterior, mas que:*

*... Após teleconferência com o Presidente, segundo a interpretação do Tribunal, as partes implementaram a garantia bancária ao final da semana de 07 de novembro e, na semana do dia 14 do mesmo mês, a Reclamante quitou as dívidas pendentes sob os termos da Contribuição de Contingência. [...]*

*Neste ponto, aliás, merece transcrição a abordagem feita pela autoridade julgadora de 1ª instância:*

*A primeira conclusão que se chega é que até esse ponto, nada há que possa infirmar como juridicamente válidas as cláusulas obrigacionais vistas no consórcio entre o interessado e a Petrobrás, denominado Acordo de Participação Alterado e Consolidado. Quer dizer, continuava válida e vigendo a cláusula em que, ocorrido o excesso de custos sobre receitas próprias, ocorria o auferimento de receitas de contribuições de contingências e surgia a obrigação de a Petrobrás pagar os recursos a elas correspondentes ao interessado. Esse despacho, de cunho interlocutório, apenas enfatizou a validade do contrato, na medida em que determinou que Petrobrás efetuasse o adimplemento de suas obrigações, o que foi feito, dado que o contribuinte recebeu da Petrobrás, em 11/11/2005, a quantia de R\$ 424.738.947,24 e, em 26/01/2006, a quantia de R\$ 94.285.394,08, valores que totalizaram R\$ 519.024.341,32, tudo em cumprimento do ali decidido.*

*Note-se que caso se admitisse o diferimento da tributação com base no art. 409 do RIR/99, em interpretação extensiva do que ali autorizado, somente se poderia cogitar de algum efeito sobre a parcela recebida em 26/01/2006, e desde que ela fosse pertinente à receita reconhecida, pelo regime de competência, no ano-calendário 2005, aspecto objetivamente não demonstrado pela recorrente.*

*Por oportuno acrescenta-se que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005, embora deixando de apreciar alegações da Petrobrás acerca de onerosidade excessiva e vantagem extrema, centrou sua análise principalmente na validade do contrato de consórcio e expressou:*

- 3. ... que os contratos não são gratificações nos termos da lei brasileira e que não ocorreram questões de invalidade, infração da lei criminal e administrativa brasileira e não submissão à arbitragem;*
- 4. ... que os contratos não contém cláusulas leoninas;*
- 5. ... que os contratos ainda cumprem sua função econômica/social e que a questão da invalidade ou rescisão a ela relacionada não cabem no caso presente;*
- 6. ... que a questão da dificuldade, como regra geral, deve ser tratada à luz do que dispõe o novo Código Civil Brasileiro;*
- 7. ... que os contratos não são aleatórios e que, por este motivo, não se enquadram fora do escopo do Artigo 478 do BCC;*

8. ... que os contratos devem ser interpretados como não dando à Reclamante o direito de invocar o Artigo 478 do BCC;

9. ... que os contratos são de trato contínuo e enquadram-se no âmbito do Artigo 478 do BCC;

10. ... (por maioria) ... que os eventos que formam a base do pleito da Reclamante nos termos do Artigo 478 do BCC foram extraordinários e imprevistos;

11. ... que não há benefícios colaterais a serem levados em conta na determinação de onerosidade excessiva; [noticiando a nomeação de perito legal para poder decidir a respeito desta matéria]

*Diz o art. 478 do Código Civil Brasileiro:* Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.

*Assim, embora em sentença parcial, o Tribunal Arbitral decidiu que os contratos não eram inválidos, cumpriam sua função econômica e social, e não poderiam ser rescindidos por esta razão. Admitiu sua submissão ao art. 478 do Código Civil Brasileiro, mas condicionou a decisão acerca da onerosidade excessiva ali cogitada à análise pericial da matéria. Ainda, ao final da sentença final parcial, indeferiu todos os pleitos que têm com base os Artigos 884 e 885 do BCC, quais sejam:*

*Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.*

*Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.*

*Art. 885. A restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir.*

*Diante de todas estas considerações, por qualquer ângulo de análise, somente estas conclusões são possíveis: em 31/12/2005 o acordo entre as partes era válido; a Petrobrás estava obrigada a pagar as contribuições de contingência; a El Paso Rio Claro Ltda tinha o direito de recebê-las; e o pagamento se efetivou por ordem do Tribunal Arbitral.*

*Quanto à devolução posterior do valor recebido, trata-se de aspecto irrelevante para a decisão do litígio presente nestes autos, no qual se discute, apenas, o direito à compensação do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2005. Veja-se que para negar a definitividade da receita, a recorrente afirma a inexistência de obrigação contratual vigente e de direito de acréscimo patrimonial constituído em favor da Recorrente e a precariedade do recebimento desse montante, aspectos que não se verificaram enquanto vigentes as decisões arbitrais antes abordadas, as quais não desconstituíram o direito à percepção da contribuição de contingência contratualmente estabelecido em favor da El Paso Rio Claro Ltda.*

*Impróprio, assim, falar em mera expectativa de direito ou pendência de condição. Houve acréscimo patrimonial e, o fato de este ser reversível por decisão ou acordo futuro apenas demanda providências do Direito e da Contabilidade com vistas ao reconhecimento deste efeito no período de apuração em que ele se verificar. Em 31/12/2005 não havia como prever qual solução seria dada ao litígio iniciado pela Petrobrás e a incidência do IRPJ e da CSLL se efetiva sobre a realidade presente naquele momento, alcançando as receitas decorrentes da contribuição de contingência devidas pela Petrobrás até aquele momento. O direito da El Paso Rio Claro Ltda à sua percepção revela a capacidade contributiva necessária para incidência dos tributos sobre o lucro.*

*A recorrente reporta-se a julgados deste Conselho nos quais o mero registro contábil do ingresso dos montantes depositados em contas bancárias da Recorrente os quais foram retornados ao depositante, não é suficiente para qualificá-los como receita. Contudo, tais depósitos somente não se caracterizariam como receita se ingressassem em conta bancária dissociados de um vínculo obrigacional entre o depositante e o beneficiário. Evidentemente créditos bancários correspondentes a adiantamentos ou mesmo a erros, corroborados pela posterior devolução ao depositante, não podem ser classificados como receitas. Mas esta, como visto, não é a situação presente nestes autos. Havia obrigação a ser adimplida pela Petrobrás, correspondente a um direito da recorrente que foi liquidado com os pagamentos realizados em razão da ordem arbitral.*

*Inadmissíveis, assim, os lançamentos a débito, a título de estornos, nas contas contábeis “6.9.91.50.03 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Consórcio Macaé Merchant – Outras Receitas”, no valor de R\$ 55.879.951,59 (fl. 1012), e “6.9.91.50.04 – VENDAS – ENERGIA ELÉTRICA – CAPACIDADE – Distribuição de Capacidade”, no valor de R\$ 543.030.498,09 (fl. 1013), promovidos em 31/12/2005.*

*A recorrente ainda aduz que não houve prejuízo ao Fisco, vez que se verificou a dedução da correspondente despesa pela outra contratante, e anexa os documentos que comprovam que a Petrobrás manteve tais valores em suas demonstrações como “Valores em litígio” (Doc. 02). Este aspecto, porém, em nada altera a incidência sobre o lucro auferido pela autuada. Apenas indica que a Petrobrás também errou ao deixar de reconhecer estas despesas, e eventualmente, além de favorecer seus investidores, promoveu recolhimento de tributos indevidamente.*

*Invoca, também, o disposto no art. 269, §2º do RIR/99 como fundamento para o estorno que se prestou à adequação dos seus registros contábeis à realidade fática. Diz o referido artigo:*

*Art. 269. A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º).*

*§ 1º É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas em lei (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 1º).*

*§ 2º Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamento de estorno, transferência ou complementação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 2º, § 2º). (negrejou-se)*

*Como visto, não houve qualquer erro no reconhecimento das receitas segundo o regime de competência. A obrigação contratual da Petrobrás foi afirmada pelo Tribunal Arbitral e nenhum outro ato, judicial, arbitral ou extra-judicial, promoveu sua desconstituição até o encerramento do ano-calendário 2005. Em verdade, os registros contábeis que se sobrepõem à realidade dos fatos são os estornos escriturados em 31/12/2005.*

*Aliás, não é demais observar que se o entendimento da recorrente acerca da aplicação do art. 409 do RIR/99 tivesse sido, efetivamente, cogitado no momento na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ele jamais ensinaria os estornos acima mencionados, e conseqüente redução do lucro contábil, mas apenas a exclusão dos supostos resultados diferidos para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a teor do art. 407, §2º do RIR/99, antes transcrito. E, caso este seja um dos aspectos formais que a recorrente implicitamente diz não ter sido aventado pela autoridade fiscal ao questionar a aplicação daquele dispositivo, a abordagem até aqui apresentada revela a total desnecessidade desta acusação, na*

*medida em que validamente afastada qualquer possibilidade de aplicação daquele dispositivo.*

*De toda sorte, como a recorrente pretende justificar estes estornos em razão da retroação dos efeitos da rescisão contratual posteriormente verificada, embora em tese já se possa afirmar inadmissível esta interferência direta de fatos futuros na realidade presente no momento de ocorrência do fato gerador, cabe esclarecer em qual contexto estes fatos futuros se verificaram.*

*A autoridade fiscal diz que em 01/02/2006, diante da possibilidade de uma sentença final com conseqüências imprevisíveis para as partes litigantes, elas firmaram um Memorando de Entendimento formalizando a proposta de venda para Petrobrás da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda (autuada) e da El Paso Rio Grande Ltda, no valor de US\$ 357,5 milhões. Da tradução juramentada do referido documento, juntada às fls. 249/268, extrai-se:*

*Este Memorando de Entendimento (este "ME") estabelece nosso entendimento mútuo sobre a proposta de venda para a Petrobrás (a "Transação"), sujeita acordo final [...] de toda a participação societária da [...] (em conjunto, "El Paso") na El Paso Rio Claro Ltda ("Rio Claro") e na El Paso Rio Grande Ltda ("Rio Grande"); [...]*

[...]

*O preço de compra para a aquisição somente em dinheiro será de US\$ 357.500.000,00*

[...]

[...]

*Na conclusão da Transação, as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA liberar a Petrobrás de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA, como se segue e os juros que foram nele acumulados (os "Depósitos"): (i) em 11 de novembro de 2005, uma quantia equivalente a R\$ 424.738.947,24 [...], e (ii) em 27 de janeiro de 2006, uma quantia equivalente a R\$ 94.285.394,08 [...]. Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista. A El Paso deve obter junto ao Banco Itaú SA a aprovação da forma da instrução irrevogável conjunta acima mencionada antes da conclusão da Transação.*

*A conclusão da transação estará sujeita a uma série de condições, incluindo o seguinte:*

[...]

*(iii) as obrigações das Partes e de suas afiliadas nos termos do (a) Contrato de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Rio Claro, a Rio Grande, a Cayger II e a Petrobrás, conforme alterações, (b) o Contrato Original de Participação entre as Partes ou suas afiliadas, [...], e (c) quaisquer documentos celebrados no âmbito de ou em conexão com o Contrato de Formação de Consórcio, [...] (em conjunto, os "Documentos de Transação"), são extintas e as Partes são liberadas de quaisquer obrigações em vigência a partir da data de conclusão da Transação;*

[...]

*(vi) na conclusão da Transação, todos os procedimentos pendentes de medida cautelar perante a justiça brasileira iniciados pela Petrobrás em 26 de janeiro de 2005 ("Procedimentos da Justiça Brasileira") e todos os procedimentos de arbitragem pendentes da UNCITRAL/AAA entre a Petrobrás como demandante e a Rio Claro, Rio Grande e algumas de suas afiliadas como reclamados ("Procedimento de Arbitragem") serão dispensados com prejuízo.*

*Após a conclusão da Transação, cada uma das Partes, em seu próprio nome e de suas afiliadas, irá liberar a outra Parte e suas afiliadas de quaisquer reivindicações ou obrigações decorrentes do Projeto e nenhum dos Documentos da Transação (que terão a vigência rescindida a partir da conclusão da Transação) ou, de outro modo,*



*originado por qualquer motivo, exceto em relação a violações de suas representações, garantias e acordos destes Contratos Definitivos que expressamente perdurarão após a conclusão.*

*As partes reconhecem e concordam que os termos e condições acima não cobrem todos os assuntos que serão abordados nos Contratos Definitivos.*

[...]

*As Partes acordam, pelo presente e durante a vigência do presente Memorando de Entendimento, em suspender todos os Processos da Justiça Brasileira e todos os Processos de Arbitragem. As Partes concordam em submeter ao Tribunal Arbitral e ao Tribunal Brasileiro um pedido conjunto que nenhuma outra ação será tomada durante este período temporal em relação ao Procedimento de Arbitragem e aos Processos Judiciais Brasileiros respectivamente [...]. As Partes concordam que, com relação aos Procedimentos de Arbitragem e aos Procedimentos Judiciais Brasileiros, os prazos de prescrição aplicáveis e todas as defesas de qualquer natureza com base na oportunidade da ação devem ser suspensos, [...]. Não obstante qualquer disposição em contrário, as partes acordam que a concessão de medidas temporárias emitidas pelo Tribunal de Arbitragem em 05 de julho de 2005 e o desempenho das partes em conformidade com elas não serão suspensas. (negrejou-se)*

*Embora referido documento estabelecesse que as obrigações das partes seriam extintas a partir da data de conclusão da “Transação”, e expressamente negasse a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e do desempenho das partes em conformidade com ela, foi acordado que a atuada entregaria uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú S/A liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA, citando expressamente os depósitos decorrentes da decisão arbitral de 05/07/2005. Ainda, firmou-se que a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, iria liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista.*

*Ocorre que a redação deste trecho do acordo não permite compreender o que foi estabelecido. Por que a Petrobrás seria liberada “de” todos os fundos depositados “pela” Petrobrás? Os “mesmos” do qual a Petrobrás seria beneficiária seriam os depósitos? Em caso positivo, por que a Petrobrás seria beneficiária deles?*

*A tradução juramentada da instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A (fls. 670/681) auxilia na compreensão do texto antes reproduzido. Consta ali que, como não poderia deixar de ser, foi firmado um Contrato de Prestação de Fiança entre a instituição financeira e El Paso Rio Claro Ltda, bem como há registro de Cessão de Certificado de Depósito pela El Paso Rio Claro Ltda ao Banco Itaú BBA S/A. Atendendo à instrução das empresas El Paso e Petrobrás, o banco não só cancelou e rescindiu as cartas de fiança, como também: 1) rescindiu os acordos de garantia firmados com a El Paso Rio Claro Ltda; 2) rescindiu procurações concedidas pela El Paso ao Itaú BBA; e 3) rescindiu e cancelou as notas promissórias relacionadas ao acordo de garantia. De outro lado, as empresas El Paso rescindiram e cancelaram as Cessões de Certificado de Depósito, estabelecendo a instrução, ao final, que:*

*EPRC, Rio Grande, Cayger II, Petrobrás e Itaú BBA (com relação ao Itaú BBA, somente a respeito dos direitos do Itaú BBA e sujeito ao recebimento pelo Banco Itaú BBA – Agência Nassau de uma cópia assinada no Aviso, Liberação e Reconhecimento no modelo em anexo como Anexo A) concordam pelo presente que a EPRC está livre para dispor dos fundos em Depósitos a Prazos Fixos de nº. AGE 101893 e AGE 1 12533 (os “Depósitos a Prazo Fixo da EPRC”), sujeito aos custos de violação devidos à Itaú BBA, como desejar, inclusive o fato de que a EPRC poderá deixar tais recursos nos Depósitos a Prazo Fixo; sempre desde que nada nesta Liberação, Reconhecimento e Instrução conjunta liberará a EPRC de qualquer obrigação que possa ter*



perante a Petrobrás segundo o Acordo de Liquidação datado de [em branco] de 2006 celebrado entre a among EPRC, Rio Grande, Cayger III, El Paso Corporation e Petrobrás. O Itaú BBA reconhece pelo presente que os Depósitos a Prazo Fixo da EPRC não estão sujeitos a ônus ou limitação a favor do Itaú BBA que não as limitações aplicáveis em geral aos depósitos a prazo fixo no Itaú BBA ou instituições financeiras semelhantes. (negrejou-se)

Como se vê, a instrução foi no sentido de rescindir as garantias prestadas pelo Banco Itaú BBA S/A à Petrobrás, o que ensejou a rescisão ou cancelamento de outros contratos firmados entre o Itaú BBA e a El Paso Rio Claro Ltda para concessão daquela garantia. Observe-se que não houve instrução para liberação dos mencionados “depósitos a prazos fixos” junto à agência de Nassau, mas apenas o reconhecimento de que, em razão das demais rescisões e cancelamentos, eles estavam livres para disposição pela El Paso Rio Claro Ltda.

Inferese, daí, que a El Paso Rio Claro Ltda, ao transferir os valores depositados pela Petrobrás para conta do Itaú BBA em Nassau – conforme consta do relatório – promoveu os mencionados “Depósitos a Prazo Fixo”, objeto das “Cessões de Certificado de Depósito” vinculadas ao Contrato de Prestação de Fiança firmado com o Banco Itaú BBA S/A, para que este emitisse as Cartas de Fiança antes mencionadas. Logo, a El Paso Rio Claro Ltda constituiu uma garantia em favor do Banco Itaú BBA S/A para que este emitisse as Cartas de Fiança, de modo que os efeitos da instrução enviada àquele banco não poderiam se limitar à rescisão das cartas de fiança, estabelecendo também a rescisão de todos os atos a ela vinculados e a liberação das correspondentes garantias. Aliás, esta sim pode ser a origem do registro contábil, pela El Paso Rio Claro Ltda, dos valores recebidos na conta n. 3.1.05.99.26 “Contas a Pagar – Outros – Arbitragem Petrobrás”, como mencionado pela recorrente.

Diante deste contexto, e especialmente tendo em conta as demais disposições do Memorando de Entendimento antes citadas, seria possível afirmar que houve erro na sua redação ou tradução, pois ao invés de expressar que “as partes entregarão (e tomarão providências para que a Rio Claro entregue) uma instrução conjunta irrevogável para o Banco Itaú SA liberar a Petrobras de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”, o correto seria “**liberar a Rio Claro** de todos os fundos depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú SA”. Na seqüência, na parte em que constou que “Em relação a isto, a Petrobrás, como beneficiária dos mesmos, irá liberar para o Banco Itaú SA ou El Paso as cartas de garantia fornecidas pelo Banco Itaú SA, na condição de avalista”, deveria estar expresso “a Petrobrás, como beneficiária das mesmas”, quais sejam, **as fianças, e não os depósitos**.

Nota-se, porém, que a referida instrução conjunta está datada de 25/04/2006, e assim integrou o conjunto de documentos assinados na data de conclusão da operação de compra e venda de quotas (Acordo de Liquidação, Instrução Conjunta, Alteração do Contrato Social, Acordo Fiscal, etc), como observou a autoridade fiscal. E antes disso, em 11/03/2006, as partes celebraram contrato definitivo relativo à operação de compra e venda da totalidade das quotas representativas do capital social da El Paso Rio Claro Ltda e da El Paso Rio Grande Ltda. Da tradução juramentada que integra o Anexo II destes autos (digitalizado às fls. 1983/2496) destacam-se os seguintes excertos:

**CONTRATO DE COMPRA DE QUOTAS com respeito às quotas na EL PASO RIO CLARO LTDA e na EL PASO RIO GRANDE LTDA.**

[...]

##### 5. AÇÃO ATÉ A CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme **M5.1 Obrigações positivas**

Autenticado digitalmente em 27/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 27/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 02/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(a) *Sujeito às restrições e limitações da Lei Aplicável, as Vendedoras certificar-se-ão de que, a partir da data deste Contrato até a Conclusão ou a Data Limite de Finalização, o que ocorrer antes,:*

[...]

(v) *as Vendedoras solicitem ao Banco Itaú S.A. aprovação prévia do modelo de uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A. para liberar o Depósito* [de R\$ 519.024.341,32 que foram depositados pela Compradora no Banco Itaú S.A. de acordo com a sentença provisória emitida com respeito aos Procedimentos de Arbitragem, juntamente com quaisquer juros acumulados sobre tal valor] *para a Compradora (que será no formato acordado).*

[...]

## 6. CONCLUSÃO

### 6.1 Horário e local

*A Conclusão ocorrerá na(s) data(s) e da maneira disposta na cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)*

### 6.2 Ações quando da Conclusão

[...]

(b) *Quando da Conclusão, a Compradora entregará às Vendedoras:*

[...]

(iii) *após a liberação do Depósito, as Cartas de Garantia* [Carta de Fiança nº 00406010500200 e a Carta de Fiança nº 00406010500300, ambas emitidas pelo Banco Itaú S.A.] , *e pagará a Remuneração Fixa de acordo com a cláusula 6.7 (Procedimentos da Conclusão)*

[...]

(c) *As Partes, atuando em cooperação, certificar-se-ão de que as seguintes coisas ocorram quando da Conclusão:*

(i) *as obrigações das Partes ou de suas Afiliadas sob (A) o Acordo de Formação de Consórcio datado de 20 de abril de 2001 entre a Empresa Alvo 1, a Empresa Alvo 2, a Cayger II e a Compradora, conforme alterado, (B) o APO [Acordo de Participação Original entre as Partes e algumas de suas Afiliadas datado de 20 de abril de 2002, conforme alterado, complementado e reformulado] e (C) quaisquer documentos firmados sob ou com respeito ao Acordo de Formação de Consórcio, conforme alterado e/ou o APO, conforme alterado, complementado e/ou reformulado (coletivamente, os "Documentos da Transação") sejam extintos com vigência a partir de 1 de dezembro de 2004 e as Partes sejam liberadas de tais obrigações com vigência a partir de tal data, de acordo com o modelo apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição);*

(ii) *a Compradora, as Empresas Alvo [El Paso Rio Claro Ltda (Alvo 1) e El Paso Rio Grande Ltda (Alvo 2)], a Cayger II e a El Paso Corporation (na medida em que forem parte dos processos pertinentes) fornecerão instruções conjuntas à justiça brasileira e ao tribunal arbitral de acordo com o contrato de composição, e cartas cujo formato está apenso a este como Anexo 4 (Modelo de Contrato de Composição) ou conforme de outra maneira acordada entre as Partes;*

(iii) *entregarão e farão com que a Empresa Alvo 1 entregue uma instrução conjunta irrevogável ao Banco Itaú S.A., no formato aprovado pelo Banco Itaú S.A. de acordo com a cláusula 5.1 (a) (v) (Obrigações Positivas) para liberar o Depósito para a Compradora, e*

(iv) *firmarão um acordo estipulando os respectivos direitos e obrigações relativos a certas questões Tributárias no formato do Anexo 8 (Modelo de Acordo Tributário).*

[...]

## ANEXO 4

## FORMULÁRIO DO CONTRATO DE COMPOSIÇÃO

[...]

*4.1. Rescisão dos Contratos, Liberação de Fundos e Liberação das Reivindicações e Ações de Reparação*

*(a) Rescisão do APAR. As Partes concordam e reconhecem que a plena assinatura deste Contrato de Composição servirá para rescindir o APAR. Tal rescisão será considerada válida em 1 de dezembro de 2004, com o reconhecimento expresso de que nenhuma quantia é devida para qualquer período anterior ou posterior àquela data. As Partes acordam ainda que tal rescisão não provocará quaisquer direitos adicionais, obrigações ou recursos de acordo com os termos de qualquer dos Contratos.*

*(b) Rescisão do CFA. [idem anterior]*

*(c) Liberação dos Fundos. Os fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, serão devolvidos para a Petrobrás. Isto ocorrerá conforme os procedimentos estabelecidos no QPA, especificamente as Seções 5.1 (a) (v) e 6.2 (c) (iii)*

[...]

**(APÊNDICE A)**

*Instruções para o Tribunal*

[...]

*Temos a satisfação de informar ao Tribunal que, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, as Partes chegaram agora a um acordo sobre a completa e definitiva composição da supra referenciada arbitragem, e assinaram contratos para dar efeito ao mesmo. Este contrato servirá para rescindir o APAR e o CFA com validade na data de 1º de dezembro de 2004.*

[...]

**(APÊNDICE B)**

[...]

**SENTENÇA DE ANUÊNCIA ACORDADA**

*[...] O Tribunal foi informado de que as partes da arbitragem em epígrafe chegaram a uma composição mutuamente aceitável a qual, de conformidade com os artigos 840 – 850 do Código Civil Brasileiro, soluciona todas as reivindicações sob controvérsia na arbitragem e rescinde o Contrato de Participação Aditado e Reafirmado e o Contrato de Formação de Consórcio (conforme aditado) com validade na data de 1º de dezembro de 2004 com expresso reconhecimento de que não são devidas quaisquer verbas por quaisquer períodos anteriores ou posteriores àquela data. Portanto, o Tribunal profere a seguinte sentença:*

[...]

*4. Os recursos financeiros que foram depositados em caução pela Petrobrás em 11 de novembro de 2005 e em 27 de janeiro de 2006, em cumprimento da Sentença Arbitral Provisória e totalizando R\$ 519.024.341,20 (...) mais os juros acrescidos se ordena que sejam restituídos para a Petrobrás.*

[...]

**(APÊNDICE C)**

*Instruções para o Tribunal Brasileiro*

[...]

*EL PASO RIO CLARO LTDA., EL PASO RIO GRANDE LTDA., e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS nos autos da apelação cível nº 39103/2005, na qual figuram, reciprocamente, como apelantes e apeladas, vêm, por seus advogados abaixo*

assinados, informar a V. Exa. que as partes celebraram transação para por fim ao processo, nos termos dos arts. 840 e segs. do Código Civil, conforme acordo anexo.

[...]

3. As partes postulam, assim, a **homologação da transação, com a consequente extinção do processo, com julgamento do mérito**, nos termos do art. 269, III do Código de Processo Civil.

[...]

Nos termos deste acordo, a Petrobrás e a antiga controladora da atuada estipularam não só a aquisição das quotas da atuada pela Petrobrás, mas também a rescisão do Consórcio Macaé Merchant com efeitos retroativos a 01/12/2004. As partes, portanto, alteraram a deliberação inicial, constante do Memorando de Entendimentos, que embora com redação obscura quanto ao destino dos depósitos promovidos junto ao Banco Itaú S/A, expressamente firmou a extinção das obrigações das partes a partir da data de conclusão da “Transação”, e negou a suspensão da decisão arbitral de 05/07/2005 e o desempenho das partes em conformidade com ela.

Consequência deste novo acordo seria a devolução, ou restituição, à adquirente dos fundos pagos pela Petrobrás totalizando R\$ 519.024.341,20, mais os juros acumulados, para as Empresas Alvo e Cayger em 11 de novembro de 2005 e 27 de janeiro de 2006, atualmente mantidos pelo Banco Itaú, nos termos do item 4.1 (c) do Anexo 4 (Formulário do Contrato de Composição) ao referido contrato.

Releva destacar a falta de uniformidade conceitual na abordagem dos depósitos bancários promovidos pela Petrobrás. Nos itens 5.1 (v) e 6.2 (b) (iii) do Contrato, ao fixar as obrigações positivas e ações das Vendedoras, o contrato fala em “liberação” dos depósitos em favor da Compradora, inclusive como condição para devolução das Cartas de Fiança pela Compradora às Vendedoras. Mais à frente, ao fixar o modelo de Sentença de Anuência Acordada a ser apresentada ao Tribunal Arbitral, os valores são tratados como “depósitos em caução”, ordenando-se a sua “restituição” à Petrobrás. Por fim, no Formulário do Contrato de Composição, os valores são tratados como “pagamentos”, sujeitos à “devolução” à Petrobrás.

De toda sorte, o fato é que frente à instrução conjunta dirigida ao Banco Itaú BBA S/A, aquela entidade rescindiu as Cartas de Fiança antes mencionadas, bem como liberou a El Paso Rio Claro Ltda das garantias oferecidas para sua emissão, passando ela a estar livre para dispor dos fundos depositados junto à agência do Banco, em Nassau. Nenhum ato de liberação dos depósitos foi promovido em favor da Petrobrás simplesmente porque os valores não se caracterizavam como caução, e sim pagamentos à El Paso Rio Claro Ltda. Assim, a devolução acordada entre as partes somente poderia decorrer de ato de disponibilidade da El Paso Rio Claro Ltda em favor da Petrobrás.

Estas evidências reforçam a conclusão, já exteriorizada neste voto, de que os valores depositados pela Petrobrás junto ao Banco Itaú BBA S/A representaram efetivos pagamentos, dos quais a El Paso Rio Claro Ltda dispôs para promover depósitos a prazo fixo junto à agência do referido Banco em Nassau, cedendo-os como garantia dos Contratos de Prestação de Fiança firmados entre a atuada e o Itaú BBA.

De outro lado, confirmam a alegação da recorrente de que o Consórcio Macaé Merchant foi rescindido a partir de dezembro de 2004. E, quanto a este aspecto, a autoridade fiscal inicialmente anotou que a decisão de homologação pelo Tribunal Arbitral extinguiu as reclamações da Petrobrás sem julgamento do mérito, de modo que não há decisão arbitral que tenha reconhecido a invalidade da exigência das contribuições de contingência devidas pela Petrobrás ou que tenha declarado que não

houve o auferimento dessas receitas por parte do contribuinte. *Destacou, ainda, que as partes acordaram que a transação celebrada não pode ser interpretada, direta ou indiretamente, como confissão de responsabilidade.*

*Mais à frente, tratando especificamente do Acordo de Liquidação, a autoridade fiscal apresentou vários questionamentos aos procedimentos adotados pela contribuinte, dentre eles quais as motivações das contratantes em promover um distrato retroativo frente à sentença final parcial que reconheceu a validade dos contratos em debate. Abordando os temas questionados, discordou da eficácia retroativa do distrato, com base em doutrina, e disse que a interpretação extensiva adotada pela contribuinte resultou em prejuízo à União, em que pese os arts. 843 e 844 do Código Civil determinem a interpretação restritiva da transação.*

*Acrescentou que o reconhecimento de receitas é um dever legal e que os contribuintes não podem sobre ele dispor, voltando no tempo para deixar de apurar e pagar tributos devidos, desconstituindo relações jurídicas relativas a obrigações tributárias principais surgidas por meio da materialização de fatos geradores previstos em lei. Classificou a conduta da contribuinte de ilícita danosa.*

*Observou também que seriam falsas as informações prestadas pela contribuinte, no sentido de que os depósitos promovidos pela Petrobrás seriam em garantia e não estariam relacionados com as receitas em debate. E afirmou que a interessada assim se manifestou com o propósito final de justificar os estornos de receitas, inclusive influenciando o texto da Sentença Consensual Arbitral, que tratou os valores, também, como depósitos em garantia. Aduziu que era desnecessária determinação de reembolso, na medida em que a Petrobrás, como controladora da contribuinte, possuía poderes para decidir sobre a destinação desses valores.*

*Recorde-se, porém, que a sentença final parcial proferida pelo Tribunal Arbitral em 21/11/2005 não apreciou as alegações da Petrobrás acerca de onerosidade excessiva e vantagem extrema, reconheceu que o contrato enquadrava-se no âmbito do art. 478 do Código Civil Brasileiro e que os eventos que formavam a base do pleito da Petrobrás foram extraordinários e excessivos. Por sua vez, cabe novamente transcrever o que diz referido dispositivo:*

*Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.*

*Diante deste contexto, o Tribunal Arbitral apenas não decidiu acerca da resolução do contrato porque necessitava de perícia para definir se a prestação de uma das partes se tornara excessivamente onerosa. Chegou até a reconhecer a ocorrência de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, mas postergou sua decisão, e possivelmente por esta razão também indeferiu os pleitos de restituição da Petrobrás, com base em enriquecimento sem causa, fundado nos arts. 884 e 885 do RIR/99.*

*Logo, existia a possibilidade de a sentença final arbitral dar razão à Petrobrás, e declarar a resolução do contrato desde a data da citação, a qual poderia ser definida como um momento próximo ao início de 2005, quando a Petrobrás começou a questionar judicialmente os valores pagos. Sob esta ótica, é possível vislumbrar uma motivação para que as contratantes entrassem em acordo para por fim ao litígio, ainda que com prejuízo ao Grupo El Paso, até então beneficiado com as decisões proferidas pelo Tribunal Arbitral.*

*A recorrente também aponta como motivação o fato de que a Petrobrás permanecia em disputa com outros consorciados para revisão contratual nos mesmos termos daquela pretendida em face do grupo El Paso. Reporta-se aos efeitos que outra*

*decisão poderia ter em relação as demais lides instaladas para revisão de contratos de consórcio semelhantes. Estes fatos, porém, não estão provados nos autos. Ao contrário, as notícias veiculadas no sítio da Petrobrás na Internet (<http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes>) informam que em 24/03/2005 e 12/05/2005 a Petrobrás já havia fechado acordos para aquisição das outras duas termelétricas nas quais teria parceria semelhante àquela aqui em debate, quais sejam, MPX (Termo Ceará) e SEF (Eletrobolt), respectivamente.*

*De toda sorte, não é possível negar os efeitos retroativos do distrato frente ao texto do art. 478 do Código Civil, que autoriza efeitos retroativos à sentença que defere o pedido de resolução do contrato. Certamente a regra aplicável aos efeitos do distrato é aquela expressa nas lições de Caio Mario da Silva Pereira, citadas pela autoridade lançadora: “O distrato produz efeitos normalmente ex nunc, isto é, a partir do momento em que se ajusta, não retroagindo para alcançar as conseqüências pretéritas, que são respeitadas” (in Instituições de direito civil, v. 3, 12.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 152). Todavia, há uma anormalidade no caso presente, qual seja, o litígio estabelecido entre as partes desde o início de 2005, acerca da onerosidade excessiva das prestações.*

*Não tem razão a recorrente quando defende o legítimo direito das partes de transacionar sobre a rescisão do contrato, obrigando-se e desobrigando-se a qualquer tempo, porque há relações decorrentes e interesses de terceiros que podem ser afetados, além da possibilidade de estas definições se prestarem como veículo de fraude. Mas, no presente caso, há evidências suficientes de que a retroatividade estabelecida pelas partes está relacionada com o momento no qual a Petrobrás iniciou os questionamentos acerca da validade do acordo antes firmado.*

*E, em tais condições, embora as partes não possam voltar no tempo para desfazer os efeitos dos atos praticados, elas podem revertê-los por meio de restituição dos valores pagos e cancelamento das receitas reconhecidas em período de apuração anterior. Como dito, havia uma realidade ao final do período de apuração do IRPJ e da CSLL em 31/12/2005, determinante da incidência destes tributos. Mas posteriormente, com a prática de um ato jurídico ao qual a lei permite efeitos retroativos, a escrituração da contribuinte deve refletir esta ocorrência, mediante registro do cancelamento das receitas antes escrituradas, em contrapartida à insubsistência ativa resultante da devolução dos depósitos bancários à Petrobrás.*

*A obrigação tributária decorrente do fato gerador ocorrido em 31/12/2005 não é afetada pela rescisão. Mas os efeitos retroativos desta serão reconhecidos na data do acordo, repercutindo no lucro tributável daquele período, qual seja, o anual-cadastrário 2006. Descabe o estorno das receitas em 31/12/2005 porque não havia erro naquele momento. Mas há alterações posteriores das relações jurídicas estabelecidas entre a Petrobrás e a atuada que devem ser reconhecidas contabilmente, na forma antes exposta.*

*Registre-se que é imprópria a alegação da recorrente de que não se verificaram os atos e fatos alegados para 2005, ante a suspensão em razão da pendência de solução definitiva da lide relativa à exigibilidade da contribuição de contingência. A abordagem antes exposta evidenciou que nenhum ato judicial ou arbitral suspendeu a eficácia do Consórcio Macaé Merchant. Ao contrário, as sentenças arbitrais reconheceram a validade do contrato e determinaram o pagamento dos valores em razão dele devidos.*

*A recorrente opõe-se às objeções fiscais de que ela e a Petrobrás não teriam acordado sobre direito patrimonial, mas sim sobre o reconhecimento de receitas. E, neste ponto, tem razão a atuada, porque é inegável o propósito econômico, negocial e estratégico claros e evidentes para ambas as partes, aquela época*

*independentes. O Fisco pode questionar o procedimento da contribuinte para reverter o reconhecimento das receitas vinculadas ao contrato rescindido, mas não opor-se àquela deliberação com efeitos retroativos.*

*Também não prospera a interpretação fiscal acerca dos arts. 843 e 844 do Código Civil, porque somente se poderia falar em prejuízo do Fisco se as partes não tivessem propósito negocial para promover a transação, como restou evidenciado. Não se trata, porém, de o Fisco ser um dos “terceiros” externos ao vínculo obrigacional como dito pela recorrente, mas sim de as partes terem promovido um negócio legítimo, com efeitos retroativos em razão do litígio que já vinha se desenrolando entre elas.*

*Quanto à suposta ausência de decisão judicial autorizando o estorno de receitas, invocada pelas autoridades fiscal e julgadora para se oporem à prática da recorrente, restou patente, pela abordagem inicial deste voto, que nada autorizava o estorno procedido pela recorrente em 31/12/2005. É certa, sim, a existência de uma decisão final homologatória de acordo no qual as partes (i) reconhecem a inexigibilidade de determinados valores e (ii) renunciam ao direito de litigar para perseguir seus direitos em relação a esses valores, a qual põe fim à questão com análise de mérito. Mas isto depois de encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário 2005. Apesar de elas corroborarem os efeitos retroativos da rescisão contratual de forma definitiva, seu reconhecimento somente seria possível em 2006. Desnecessário, portanto, debater se as sentenças homologatórias ensejaram a extinção dos processos cautelar e arbitral com julgamento do mérito. O vício que subsiste é a invocação dos efeitos retroativos de um acordo entre as partes para justificar uma exclusão contábil e fiscal em momento no qual este acordo ainda não existia.*

*Logo, tem razão a contribuinte quando diz que, sendo inexigíveis, os valores recebidos não podem ser qualificados como receitas. Mas como a inexigibilidade, ou melhor, o acordo que determinou sua devolução, somente se verificou em 2006, é neste momento que os efeitos contábeis devem ser revertidos. De fato, tal situação é totalmente distinta do perdão de dívida mencionado na decisão recorrida, mas não há dívida que houve um cancelamento de acordo, ou seja, uma venda cancelada, por meio de acordo entre as partes em 2006, jamais podendo justificar o estorno em 31/12/2005.*

*A recorrente, ao final, nega a existência de fraude, em razão de todos os argumentos até aqui expostos, reputando necessária a análise dos atos praticados pela Recorrente em vista de sua motivação negocial e comercial que jamais poderia ter sido confundida com intuito de reduzir a carga tributária. E, de fato, não há dúvida quanto à motivação negocial e comercial dos atos praticados fora do âmbito tributário. Houve um contrato de consórcio que se tornou oneroso para a Petrobrás, e as discussões acerca do pagamento das contribuições de contingência acabou ensejando um acordo com efeitos retroativos.*

*Contudo, a recorrente alega que o estorno de receitas foi promovido em 10/02/2006, depois de firmado o Memorando de Entendimentos em 01.02.2006, ao passo que a autoridade fiscal provou os lançamentos promovidos com data de 31/12/2005. Como já extensamente exposto, a contribuinte reduziu o lucro líquido do ano-calendário 2005, e ainda que assim tenha procedido depois do referido acordo, o fato é que afirmou contabilmente que as receitas deveriam ser estornadas em 31/12/2005, quando o acordo ainda não existia.*

*Para justificar esta conduta, aduz que o reconhecimento destes valores havia sido diferido, e por esta razão afirma que cerne da questão relativa ao enquadramento da suposta fraude seria o tratamento conferido pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em conta-bancária de sua titularidade, bastando a análise da*



característica conferida pela Recorrente ao depósito realizado pela Petrobrás em razão da decisão interlocutória no processo arbitral para evidenciar que a conduta por ela adotada se revela coerente com a sua interpretação do direito, inexistindo qualquer intuito de fraude.

*Como restou consolidado neste voto, não houve depósito em caução, e a única garantia efetivamente formalizada ao longo do litígio formado em torno das contribuições de contingência foi aquela prestada pela atuada para passar a dispor dos recursos financeiros decorrentes dos pagamentos efetivados pela Petrobrás. Além disso, não havia justificativa legal para o alegado diferimento dos resultados desta contratação, e sua conseqüente exclusão do lucro tributável, e quanto menos para o estorno contábil das receitas em 31/12/2005.*

*Aduz a recorrente que caso outra interpretação venha a ser adotada quanto à natureza dos depósitos, o certo é que não há que se falar em fraude, mas erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária. Diz que o fato de ser grande empresa, que atua em ramo de alta sofisticação comercial e financeira, como dito pela autoridade julgadora, somente reforça a conclusão naquele sentido. E assevera estar se tratando aqui de questão ímpar, única e de difícil compreensão, como inclusive reconhecido em outra passagem da decisão recorrida.*

*Todavia, frente a todo o exposto, é possível concluir que não houve mero erro de direito, mas sim a intenção deliberada de não recolher os tributos que se tornaram devidos com os pagamentos promovidos pela Petrobrás em 2005. A recorrente pleiteou como medida de urgência, junto ao Tribunal Arbitral, o pagamento dos valores que lhe eram devidos pela Petrobrás, para poder fazer frente às demais dívidas que tinha a pagar. Obteve esta disponibilidade, mas teve que arcar não só com o ônus de prestar uma garantia para o caso de eventual restituição daqueles valores, como também com os efeitos de uma significativa base tributável pelo IRPJ e pela CSLL.*

*Além disso, ao acordar a rescisão do contrato com efeitos retroativos, restou evidente que aquela base tributável em 31/12/2005 era transitória, e ensejaria uma redução do lucro contábil de magnitude equivalente em 2006, com conseqüente prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de demorada recuperação. Daí a solução mais prática e interessante para as partes: estornar as receitas em 31/12/2005 e deixar de pagar os tributos devidos naquele momento. E, além disso, apurar prejuízos fiscais e bases negativas em 31/12/2005, transformando as antecipações até ali verificadas em indébito passível de utilização imediata, e inclusive já partilhado entre os litigantes do acordo de venda das quotas da atuada para a Petrobrás, como bem observado pela autoridade fiscal.*

*Ressalte-se que não houve diferimento da renda, e que a redução da base tributável foi promovida mediante estorno contábil das receitas datado de 31/12/2005, muito embora o acordo com efeitos retroativos tenha sido assinado apenas em 2006. Impróprio, assim, limitar a questão à divergência jurídica quanto ao tratamento dado ao depósito realizado pela Petrobrás. É irrelevante o fato de a contribuinte ter atendido prontamente às intimações para apresentação de documentos relacionados ao depósito garantia, porque a fraude não depende da fabricação de documentos para apresentar aos agentes fiscais, bastando a intenção de deixar de recolher tributo para caracterizá-la.*

*Ainda que nem todas as acusações fiscais prosperem, e seja inquestionável a eficácia retroativa do acordo firmado entre as partes então litigantes, a conduta de alterar a escrituração contábil em razão de evento futuro, de modo a evitar o pagamento de tributos sobre o resultado influenciado por receitas que se soube passíveis de reversão, é suficiente para sustentar a imputação de fraude.*



*Por fim, anote-se que a recorrente alega terem sido homologadas compensações com o saldo negativo de CSLL também apurado no ano-calendário 2005, possivelmente em razão de o extrato de PER/DCOMP apresentadas pelo sujeito passivo, juntado à impugnação (fls. 3150/3151) assim indicar relativamente a algumas declarações apresentadas ao longo de 2008. A informação contida no rodapé do extrato indica que ele teria sido emitido em 01/09/2010, ao passo que o despacho decisório de não homologação das compensações com o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2005, proferido nos autos do processo administrativo nº 15374.964184/2009-11, foi exarado em 19/10/2011 e cientificado à contribuinte em 29/11/2011.*

*Assim, ainda que inicialmente os sistemas informatizados da Receita Federal não tenham identificado indícios de erros na apuração do saldo negativo de CSLL informado nas DCOMP, e apontado as compensações como regulares, o procedimento fiscal realizado posteriormente validamente desfaz os efeitos extintivos da compensação antes do prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003. Ressalte-se, ainda, que a contribuinte não provou a existência de qualquer ato expresso de homologação daquelas compensações.*

Injustificável, portanto, a conduta da contribuinte de estornar as receitas efetivamente auferidas ao longo de 2005. A prática assim implementada resultou, sim, na omissão de receitas na apuração final do resultado tributável em 31/12/2005. Irrelevante se as receitas foram, inicialmente, escrituradas e até informadas no DACON, se ao final da apuração seus efeitos foram anulados. Ainda que a escrituração revele todos os atos praticados, o último deles, qual seja, o estorno, teve a clara intenção de não submeter a empresa fiscalizada ao desembolso devido em razão dos lucros apurados, tendo em conta os fatos posteriores que determinaram a restituição daquelas receitas à Petrobrás.

De outro lado, porém, merece reparo a argumentação fiscal que negou efeitos à rescisão, com efeitos retroativos, do Consórcio Macaé *Merchant*. A recorrente tem, de fato, o direito de realizar seus negócios de forma livre, ou melhor, do modo mais apropriado ao seu anseio econômico e estratégico, apenas não tem o direito de manipular as bases tributáveis para adequá-las a um melhor fluxo de caixa.

E isto porque o art. 72 da Lei nº 4.502/64 caracteriza como fraude não só a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, como também aquela destinada a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Ao promover o estorno na apuração do ano-calendário 2005, a contribuinte deixou de recolher naquele momento os tributos que seriam devidos, e ainda apurou crédito que utilizou em compensações de 2007 a 2008, usufruindo dos demais efeitos de sua conduta irregular. Irrelevante, assim, se durante o posterior procedimento fiscal todos os fatos estavam declarados e contabilizados e foram apresentados à Fiscalização. Impróprio, até, falar que o Fisco foi chamado a homologar os créditos de sua escrita fiscal, dado que a informação da apuração irregular em suas declarações ensejou, em uma apuração preliminar, a indicação de que a compensação estaria homologada, como antes exposto. Assim, somente em uma análise investigativa e manual foi possível identificar o indevido estorno inserido pela interessada em sua escrituração.

Contudo, não se pode negar que ao assim proceder, a contribuinte pode ter recolhido parte dos tributos devidos em 2005 nos anos-calendário subsequentes, antes de formalizada a presente exigência.

Embora ela não alegue, nem prove a eventual ocorrência de postergação, o acolhimento parcial da acusação fiscal deixa patente que o objetivo da empresa foi evitar o imediato desembolso financeiro em razão da incidência tributária sobre as receitas que deveriam ser reconhecidas no ano-calendário 2005, mas cujos efeitos seriam cancelados no ano-calendário 2006, com sua restituição à Petrobrás.

Ressalte-se que não se trata, aqui, de acusação fiscal que deveria ter imputado ao atuado, apenas, os efeitos da postergação. Em tais condições, constatados os fatos e apurado equivocadamente o crédito tributário, a exigência deveria ser cancelada. Nestes autos, a autoridade fiscal fez a exigência segundo os contornos por ela delineados, em razão dos quais a rescisão do contrato com efeitos retroativos seria inadmissível. Afastada esta parte da acusação, cumpre reduzir a exigência aos valores que subsistem devidos, e que serão assim apurados pela autoridade preparadora, em liquidação deste julgado, a partir da verificação de eventual recolhimento a maior no ano-calendário 2006, quando seria admissível o cancelamento das receitas computadas na base tributável do ano-calendário 2005. Caso a apuração do ano-calendário 2006 resulte em prejuízo fiscal e/ou base negativa de CSLL, os efeitos destes também devem ser aplicados mediante compensações até o limite legal na apuração dos anos-calendário 2007 a 2010, de modo a identificar a existência de outros recolhimentos a maior anteriores ao presente lançamento, os quais, somados aos eventualmente verificados no ano-calendário 2006, prestar-se-ão a reduzir os valores principais aqui lançados, atualizados pelos acréscimos moratórios devidos até a data dos recolhimentos a maior.

E, na medida em que a falta de recolhimento resultante desta postergação revela-se intencional, promovida mediante a conduta fraudulenta de inserir estornos de receita em 31/12/2005, embora deliberação neste sentido somente tivesse ocorrido ao longo do ano-calendário 2006, correta se mostra a aplicação da multa qualificada, sujeita apenas à redução na mesma proporção do principal que se revelar indevido em razão dos efeitos da postergação. Inaplicável o art. 112 do CTN, porque a acusação fiscal erigiu validamente os fatos, e ao menos em relação a parte deles a conduta repreensível é inquestionável.

Também porque esta conduta fraudulenta, além de postergar o recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano-calendário 2005, ensejou a apuração de inverídicos saldos negativos de IRPJ e de CSLL veiculados em DCOMP a partir de 18/01/2007, verifica-se a falsidade no conteúdo desta, que enseja a aplicação de multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor total dos débitos compensados, na forma do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Esclareça-se que a imposição desta penalidade não é afastada pela aplicação da multa proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, na medida em que esta pune o sujeito passivo pela falta de recolhimento dos tributos devidos sobre a parcela positiva da apuração do resultado, ao passo que a compensação indevida resulta da parcela negativa da apuração do resultado que dá origem ao saldo negativo de IRPJ e CSLL posteriormente utilizados pelo sujeito passivo. Ambas são resultantes do indevido estorno de receitas, mas não incidem sobre a mesma situação fática, e sim sobre distintas parcelas desta. Somadas as bases imponíveis da multa por compensação indevida (saldos negativos de IRPJ e CSLL) aos tributos devidos no ajuste anual, estes submetidos à aplicação da multa

proporcional, o resultado será a vantagem auferida pelo sujeito passivo, equivalente à aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o estorno das receitas indevidamente promovido.

Em outras palavras, a multa proporcional de 150% não incidiu sobre a parcela da infração consumida pelo prejuízo fiscal ou pela base de cálculo negativa de CSLL apurado pelo sujeito passivo em razão da infração aqui apontada. Por sua vez, estes ensejaram a apuração de recolhimentos indevidos ou maior, que integram o saldo negativo de IRPJ e CSLL, e é a compensação destes, como parcela complementar da infração, que se sujeita à multa isolada por compensação indevida.

Os quadros abaixo demonstram como os efeitos da infração apurada são partilhados no momento inicial em que apurado direito creditório pelo sujeito passivo, e no momento posterior em que formalizado o lançamento:

## a) IRPJ:

<b>Valor da Infração: R\$ 598.910.449,68</b>	
Prejuízo declarado: (R\$ 146.079.142,52) Antecipações: R\$ 15.777.591,00 Saldo Negativo: (R\$ 15.777.591,00) <b>Crédito Atualizado: R\$ 20.034.001,12</b> => Multa de 150%: R\$ 30.051.001,68	Lucro Apurado: R\$ 452.831.307,16
	<u>Compensação (30%): (R\$ 53.252.074,75)</u>
	Lucro Tributável: R\$ 399.579.232,41
	IRPJ Devido: R\$ 99.270.808,10
	<u>Deduções: (R\$ 15.777.591,00)</u>
	<b>IRPJ a Pagar: R\$ 84.093.217,10</b>
	=> Multa de 150%: R\$ 126.139.825,65

## b) CSLL:

<b>Valor da Infração: R\$ 598.910.449,68</b>	
BCN declarada: (R\$ 146.876.717,14) Antecipações: R\$ 5.303.072,54 Saldo Negativo: (R\$ 15.777.591,00) <b>Crédito Atualizado: R\$ 7.054.402,76</b> => Multa de 150%: R\$ 10.581.604,14	Lucro Apurado: R\$ 452.033.732,54
	<u>Compensação (30%): (R\$ 53.252.074,75)</u>
	Lucro Tributável: R\$ 398.781.657,81
	CSLL Devida: R\$ 35.890.349,20
	<u>Deduções: (R\$ 5.303.072,54)</u>
	<b>CSLL a Pagar: R\$ 30.587.276,66</b>
	=> Multa de 150%: R\$ 45.880.914,99

Note-se que a apuração do IRPJ e da CSLL a pagar não tem por referência o valor total da infração, mas sim seu montante já reduzido pelo prejuízo ou base negativa originalmente apurados pelo sujeito passivo. Além disso, o IRPJ e a CSLL devidos são previamente reduzidos pelas deduções que formaram os saldos negativos indevidamente compensados.

A impropriedade do argumento da recorrente resta clara quando se verifica que os tributos não recolhidos por conta da infração praticada não se limitaram às parcelas de R\$ 84.093.217,10 e de R\$ 30.587.276,66, acima demonstradas a título de IRPJ e CSLL. Também não foram recolhidos todos os outros tributos extintos por compensação mediante a apresentação de DCOMP que veicularam os créditos de saldo negativo nos valores atualizados de R\$ 20.034.001,12 e R\$ 7.054.402,76, acima indicados.

Basta, também, perquirir qual seria a conduta da autoridade administrativa a partir do momento que se tornasse definitiva a acusação fiscal: limitar-se-ia à exigência do IRPJ e CSLL acima indicados como a pagar? Certamente, não. Também seriam cobrados todos os débitos que deixaram de ser recolhidos em razão das compensações, até então com exigibilidade suspensa em razão do litígio formado nos autos dos processos administrativos nº 10725.900463/2010-31 e 15374.964184/2009-11. E, embora permitindo que esta cobrança se faça apenas com encargos moratórios, vez que declarados os débitos, o legislador não deixou impune a conduta de quem se vale de créditos falsamente declarados para retardar este recolhimento, mas sim imputou-lhes a multa isolada aqui lançada, que em nada se confunde com a multa proporcional aplicada sobre o saldo devedor verificado no mesmo período de apuração.

Logo, inexistente aqui cumulação de penalidades: não há aplicação de multa de 300% sobre a mesma base imponible, mas sim multas de 150% aplicadas sobre distintas parcelas da base imponible. Promovidos os ajustes em razão de eventual postergação de recolhimento dos débitos de IRPJ e CSLL a pagar acima indicados, a penalidade total devida representará, precisamente, 150% de todo o benefício financeiro experimentado pela contribuinte com a prática aqui reprimida.

E, embora as DCOMP revelem o saldo negativo apurado na contabilidade do sujeito passivo, este foi determinado com a inserção de elementos falsos, e assim transposto para declarações de compensação – DCOMP apresentadas de 18/01/2007 a 28/08/2008. Por sua vez, em 22/01/2007 foi editada a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, questionada pela recorrente:

*Art. 18. O art. 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

[...]

Logo, no momento em que formalizadas a maior parte das compensações, já se encontrava em vigor o dispositivo questionado pela recorrente. De toda sorte, desde a redação original da Lei nº 10.833/2003, a multa isolada sempre esteve prevista para os casos em que ficasse caracterizada a prática de infrações aos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64:

- Redação original:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

- Redação alterada pela Lei nº 11.051/2004:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em*

Processo nº 15532.720006/2011-27  
Acórdão n.º **1101-000.940**

**SI-CITI**  
Fl. 55

*razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

Por certo a penalidade tem por base de cálculo o valor dos débitos indevidamente compensados. Mas isto não significa que sua incidência decorra de falsidade na apuração destes débitos. A fraude, em regra, é evidenciada na informação de créditos falsos, com vistas, justamente, a postergar a cobrança de débitos verdadeiros, afinal nenhuma utilidade teria este proceder se débitos falsos fossem informados para extinção. Em outras palavras, ao cogitar da *prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964* como motivo para imposição da multa isolada qualificada em casos de não-homologação de compensação, o legislador necessariamente cogitou da informação de créditos falsos que evitassem ou diferissem o pagamento dos tributos compensados.

Inexiste, pois, aplicação retroativa de norma penal. As condutas praticadas a partir de 18/01/2007, insistindo na existência de um crédito apurado com a inserção de informações falsas na contabilidade no ano-calendário 2005, sempre estiveram sujeitas à penalidade, quer se tenha em conta o momento da entrega das DCOMP ou da apuração dos saldos negativos.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de decadência e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir as exigências de IRPJ e CSLL em razão de eventuais recolhimentos postergados nos períodos de apuração anteriores à formalização do lançamento.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora



Juros sobre o capital próprio de períodos anteriores







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

**Processo nº** 12963.000065/2010-36  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-002.181 – 1ª Turma  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2016.  
**Matéria** Juros sobre o capital próprio (JCP) e Juros de mora sobre multa de ofício.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ALCOA ALUMÍNIO S/A

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos





maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de admitir a dedução das despesas a título de JCP referente a períodos anteriores, e também reafirmar a jurisprudência da CSRF que afasta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2007

Ementa: NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES ELENCADAS NO ARTIGO 59 DO DECRETO 70.235/72. As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM BASE EM PERÍODOS ANTERIORES. O Art. 9º da Lei nº 9249/95 não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Diante dessa falta de restrição temporal e da discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro.

ART. 29 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11/96, REGIME DE COMPETÊNCIA. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há, deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP desde que provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos quanto às matérias acima referidas.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

#### DOS FATOS

- trata-se de Auto de Infração lavrado em decorrência de redução indevida de Lucro Real pelo excesso de dedução de Juros sobre o Capital Próprio pagos em 2007 referentes a lucros auferidos no período de 2000 a 2006;

- o acórdão recorrido considerou insubsistente o lançamento, e também posicionou-se contrariamente à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 654

- observa-se a existência de dissídio jurisprudencial entre o entendimento exarado no acórdão recorrido e o manifestado pela Segunda Câmara através do Acórdão nº 1201-00.348 no Processo nº 19515.001145/2004-98:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem.

- diante de situações fáticas semelhantes - qual seja, o momento regular para a dedução de despesas a título de JCP -, as Câmaras deram interpretação divergente à legislação tributária. Enquanto o colegiado *a quo* considerou que o regime de competência previsto na IN SRF 11/96 implica o reconhecimento da despesa no período-base do pagamento - momento a partir do qual nasce a obrigação, a Turma prolatora do acórdão paradigma decidiu que, no regime de competência, não importa o momento de pagamento, o qual constitui mera postergação da obrigação já perfectibilizada;

- a decisão proferida pelo Colegiado *a quo*, no que toca à impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício diverge do entendimento sufragado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que concluiu pela possibilidade da incidência, conforme a ementa do acórdão paradigma CSRF/04-00.651, proferido pela Quarta Turma da Câmara Superior:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

- resta clara, portanto, a divergência jurisprudencial, que consiste na possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Enquanto o Colegiado *a quo* entende ser inaplicável, a turma prolatora do acórdão paradigma defende que devem ser calculados juros de mora sobre a multa;

RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO QUANTO AO LIMITE TEMPORAL PARA APURAÇÃO DO JCP

- no caso ora tratado, porque nos exercícios anteriores a remuneração do capital foi aquém da parcela dedutível prevista pela legislação tributária, a Câmara *a quo* entendeu que não haveria qualquer impedimento para pagá-la de forma acumulada com o valor apurado no ano seguinte;

- entretanto, para haver dedutibilidade, faz-se necessária a deliberação social tomada no devido tempo, não podendo a assembléia deliberar sobre exercícios encerrados;

- o pagamento dos juros sobre capital próprio não se confunde com as regras para sua dedução;

Documento assinado eletronicamente pelo(a) **RAFAEL VIDAL DE ARAUJO**, em MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o pagamento de JCP é uma faculdade conferida aos acionistas e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de deliberação em assembléia. A pessoa jurídica tem liberdade e autonomia para decidir a melhor forma de remunerar o capital dos sócios, mas a dedutibilidade ficará sujeita às regras trazidas pela Lei nº 9.249/95;

- o art. 132 da Lei nº 6.404/76 impõe a obrigatoriedade de a empresa realizar uma assembléia-geral ordinária anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, no intuito de, entre outras matérias, deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

- as deliberações tomadas em assembléia pelos acionistas não podem ser simplesmente revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 171 e seguintes do Código Civil;

- em se tratando de exercício social pretérito já houve a realização de assembléia-geral ordinária, onde foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e aprovação das demonstrações financeiras. Se a assembléia, em determinado ano, deliberou sobre o pagamento dos juros sobre capital próprio abaixo do limite autorizado para dedução, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito;

- tem-se, então, um ato jurídico perfeito, estando apto a produzir todos os seus efeitos. A ata, inclusive, foi arquivada e publicada, em cumprimento ao art. 134, § 6º, da Lei nº 6.404/76;

- não existe óbice para a assembléia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Os critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, a dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica;

- logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio ate mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95. Trata-se de um direito, uma faculdade exercida com base nos princípios da livre iniciativa e autonomia privada;

- porém, a parcela dedutível a título de juros sobre capital próprio sempre deve obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e antes da provisão para o imposto de renda IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

- não pode a empresa tentar dilatar esse limite, sob o fundamento de que está realizando pagamento 'acumulado', referente a exercícios anteriores. Independentemente do montante pago a título de juros sobre o capital próprio, a parcela dedutível obedecerá ao critério quantitativo previsto na legislação;

- a dedutibilidade dessa despesa é uma faculdade conferida à empresa, e não um direito absoluto. Até a edição da Lei nº 9.249/95, o ordenamento jurídico sequer autorizava essa dedução, conforme constava do artigo 49 da Lei nº 4.506/64.

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 656

- se a empresa, no momento adequado, resolveu remunerar o capital dos sócios abaixo do limite permitido, por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. No ano subsequente a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade da despesa que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores;

- ademais, a deliberação acerca da destinação dos lucros referente ao ano anterior é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre a destinação a dar ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração no balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade;

- não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação (trecho extraído do artigo publicado no *site* Fiscosoft por Edmar Oliveira de Andrade Filho);

- o artigo 29 da Instrução Normativa 11/96 ratifica que a despesa de juros sobre o capital próprio deve observar o regime de competência. Tal norma não é ilegal, pois tem como fundamento de validade o artigo 177 da Lei 6.404/77, bem como o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo o qual "Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária";

- diante da observância do regime de competência, a decisão de assembléia que credita aos sócios JCP decorrente de exercício anterior não tem validade para fins fiscais, pois se refere às despesas que somente poderiam ser deduzidas naquele ano-calendário e se assim tivessem deliberado os sócios e acionistas. Como não o fizeram ou remuneraram abaixo dos limites permitidos para dedução, a vontade social deve ser respeitada, caracterizando renúncia ao direito conferido pela legislação tributária. Para o exercício subsequente, permanecem os limites dedutíveis previstos na Lei nº 9.249/95;

- ainda que a empresa tenha liberdade para remunerar os sócios na forma que melhor lhe aprouver, a dedutibilidade está atrelada aos requisitos estabelecidos na norma tributária;

- os limites trazidos pela legislação devem ser preservados. Não pode o contribuinte alargar esse montante, sob o pretexto de que ele não foi integralmente utilizado em exercício anterior. Se assim fosse, qualquer outro limite trazido pela legislação poderia ser desrespeitado. Por exemplo, a pessoa física que não teve qualquer gasto com educação em um ano poderia dobrar o limite dedutível de despesas com instrução no exercício seguinte;

#### RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO QUANTO À INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- ao se manifestar pela impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, o acórdão recorrido contrariou o artigo 139 do Código Tributário Nacional e o artigo 13 da Lei nº 9.065/1995, bem como o artigo 61, § 3º, da lei 9.430/96;

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de juros, Lei nº 9.065/95, para fins do que determina o caput do art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC, encontra-se em harmonia com a norma complementar e com a Constituição da República Federativa do Brasil;

- a Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais dispõe:

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 do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

- já o artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina que a partir de janeiro de 1997, os débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento e os créditos inscritos em Dívida Ativa da União, estão sujeitos a juros de mora calculados segundo a SELIC;

- o entendimento defendido neste recurso encontra-se em harmonia com aquele que prevaleceu nos Acórdãos nºs 04-00.651 e 9101-00.539, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, indicados anteriormente como paradigmas. Com efeito, nesses arestos, ao entender pela incidência dos juros na multa de ofício, os conselheiros da CSRF definiram ainda que deve ser aplicada a taxa Selic sobre os valores correspondentes à multa de ofício, e não a taxa de 1% ao mês.

Quando do exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.045, de 10/03/2014, admitiu o recurso especial fazendo as seguintes considerações sobre as divergências suscitadas:

[...]

A divergência de entendimentos apontada refere-se ao momento em que despesas com JCP devem ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Segundo a recorrente, em situações semelhantes, ou seja, em ano posterior ao do capital objeto da remuneração, no recorrido considerou-se que o regime de competência previsto na IN SRF 11/96 implica o reconhecimento da despesa no período-base do pagamento - momento a partir do qual nasce a obrigação, no acórdão paradigma decidiu-se que, no regime de competência, não importa o momento de pagamento, o qual constitui mera postergação da obrigação já perfectibilizada.

Verificou-se que, de fato, as situações são semelhantes: em ambos os casos foram distribuídos aos sócios juros sobre capital próprio com base em períodos anteriores ao da dedução do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL. Já as decisões foram antagônicas: no recorrido, decidiu-se que essa dedução era possível, e que não teria sido desrespeitado o regime de competência; no paradigma, decidiu-se que o regime de competência impõe que a despesa seja considerada em cada exercício em que se está remunerando o capital próprio, não podendo ser postergada para exercícios posteriores. Desse modo, conclui-se que a divergência jurisprudencial está suficientemente demonstrada para essa matéria.

Em relação à incidência de juros de mora, a FN alega que o entendimento do recorrido, de que não incide sobre a multa de ofício, contraria o acórdão paradigma que indicou, de nº CSRF/0400.651, proferido pela Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa reproduziu integralmente. O entendimento está expresso em trecho dela extraído:

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 658

[...]

Verificou-se que, de fato, a decisão do recorrido, ao adotar posicionamento da CSRF no Acórdão nº 9101-00.722, considerou que multa de mora não incide sobre multa de ofício, conforme demonstra trecho extraído do voto condutor:

[...]

Como no caso do paradigma entendeu-se que a multa de mora incide sobre a multa de ofício à taxa Selic, a divergência jurisprudencial alegada está suficientemente demonstrada.

[...]

Em 28/04/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 09/05/2014 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

### OS FATOS

- os autos de infração dizem respeito ao período-base anual de 2007, notando-se no respectivo termo de constatação fiscal que:

- o valor dado como pago ou creditado é de R\$ 277.403.000,00, confirmando o mencionado acima;
- o valor total pago não excedeu o maior dos limites de 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros em 2007, nem do lucro líquido desse ano, antes da provisão para o IRPJ e da dedução dos juros;
- a base de cálculo dos autos de infração, portanto, está situada apenas no suposto excesso de pagamento, que consistiria no pagamento sobre a remuneração do capital próprio até 2006;
- para a fiscalização, o valor pagável seria de R\$ 169.198.038,00, o qual, comparado com o valor de R\$ 277.403.000,00, representaria um excesso de R\$ 108.204.962,00, sobre o qual foram lançados os dois tributos;
- por sua vez, o valor de R\$ 169.198.038,00 corresponde a 6,375% de R\$ 2.654.086.884,00, que é o patrimônio líquido de 31.12.2006 (R\$ 2.679.921.001,00) menos a reserva especial de R\$ 25.834.117,00.

- em suma, para a Fiscalização, em 2007 a recorrida somente poderia ter remunerado o capital próprio dos seus acionistas na base do patrimônio líquido de abertura do ano de 2007 e pela aplicação da TJLP de janeiro de 2007 a dezembro de 2007, não podendo ter remunerado o capital de períodos anteriores;

- ainda inicialmente, a recorrida aproveita para enfatizar que não há qualquer dúvida quanto à matéria de fato, sendo incontroverso que a recorrida respeitou o limite de dedutibilidade anual para pagamento do JCP, conforme muito bem enfatizado pelo acórdão recorrido e não contestado no recurso especial da Fazenda Nacional;

- passa-se a demonstrar as razões pelas quais o recurso da Fazenda Nacional não merece prevalecer, o que será feito de forma segregada, primeiro quanto à questão do JCP, e, posteriormente, relativamente à questão dos juros de mora sobre a multa de ofício;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2004  
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS O. ASSINADO digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**O PAGAMENTO DE JCP ACUMULADO****PRELIMINARMENTE. A AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.**

- a questão da renúncia acima mencionada, defendida pela Fazenda Nacional, ora recorrente, não foi analisada em nenhum momento no presente processo. O que se verifica, portanto, é a tentativa da Fazenda Nacional de trazer nova discussão ao processo, sem que a recorrida possa exercer de forma plena seu direito constitucional da ampla defesa e contraditório, eis que só terá uma oportunidade para se defender (a presente contrarrazões), tendo perdido tanto a fase de impugnação, quanto a de recurso voluntário;

- além disso, em nenhum momento no presente processo, nem tampouco no acórdão ora recorrido, esse tema foi debatido, o que comprova a falta de prequestionamento da matéria, requisito imprescindível para o conhecimento do recurso especial;

- quisesse a recorrente debater essa matéria no âmbito desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, deveria ter oposto embargos de declaração para prequestionar a matéria, o que possibilitaria, posteriormente, a interposição de recurso especial;

- desse modo, por não preencher o requisito do art. 67, parágrafo 3º, do RICARF, qual seja, o prequestionamento da matéria objeto do recurso especial, este não merece ser conhecido;

- outro aspecto que deve ser levantado é o fato de que o acórdão divergente indicado no recurso da Fazenda Nacional em nenhum momento trata da matéria em tela;

- não houve, em nenhum momento do acórdão indicado como divergência, análise da matéria pelo prisma da renúncia ao pagamento de JCP, quando a sua deliberação não se dá até o ano posterior, na assembléia que define a destinação dos lucros;

- por outro lado, o referido aresto analisou a questão única e exclusivamente pelo viés do princípio da competência, de forma que não se pode admitir o recurso especial de divergência da Fazenda Nacional relativamente ao argumento da renúncia da contribuinte ao pagamento de JCP referente aos períodos anteriores a 2007, eis que não houve indicação de divergência para tal matéria, não estando cumpridos, pois, os requisitos de admissibilidade do recurso especial previstos nos parágrafos 4º e 6º do art. 67 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n. 256, de 22.6.2009);

- dessa forma, também não se pode admitir o recurso especial de divergência quanto à discussão sobre a existência ou não de renúncia da recorrida ao pagamento de JCP naqueles períodos, eis que não houve indicação de divergência;

- outrossim, válido ressaltar que na hipótese de esta C. Corte entender que a atuação deve ser mantida com base no argumento de que o não pagamento de JCP implicaria renúncia ao direito, teremos uma perfeita hipótese de inovação do lançamento, a qual, como é cediço e não merece maior aprofundamento aqui, é expressamente vedada no processo administrativo fiscal. Sendo assim, também para evitar expressa contrariedade ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, o argumento em comento não merece ser conhecido;

**MÉRITO. O PAGAMENTO DE JCP ACUMULADO.**

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009, por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 660

- o primeiro aspecto digno de nota em relação ao art. 9º da Lei nº 9.249/1995, consiste em que a base sobre a qual se aplica a TJLP é o patrimônio líquido ("caput"), do qual somente se deduz o valor da reserva de reavaliação;

- outro ponto a ser destacado é que a lei não estabelece uma data na qual o patrimônio líquido deva ser considerado para aplicação da TJLP, nem uma data ou período determinado para que ocorra o pagamento dos JCP;

- em suma, tendo em mira o que é relevante para o deslinde do presente processo, vale destacar os seguintes dados essenciais:

- o cálculo é feito com base na variação da TJLP aplicada "*pro rata tempore*" sobre as contas do patrimônio líquido, assim considerado segundo o art. 182 da Lei n. 6404, de 15.12.1976, e demais dispositivos legais pertinentes, sendo excluídas as reservas de reavaliação;
- assim, apurado o valor total dos JCP, sua dedutibilidade é limitada a (1) cinquenta por cento dos lucros do período em que eles foram pagos ou creditados, computados antes da sua dedução e da provisão para o IRPJ, ou (2) a cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores àquele em que os juros foram pagos ou creditados, saldos estes existentes na abertura do período, prevalecendo o maior desses limites;

- nesse cenário, a controvérsia a ser decidida centra-se na possibilidade de pagamento de JCP apenas relativos a cada período-base, como entende a Fazenda Nacional, ou se também é possível fazê-lo com base no tempo decorrido anteriormente, neste caso, como se costuma dizer (embora impropriamente), "acumuladamente" ou a destempo ou extemporaneamente;

- é de se observar que somente há espaço para se aludir a "pagamento a destempo" ou extemporâneo se houver um limite de prazo, previsto na lei, para apuração e pagamento dos JCP, assim como somente se pode falar em "pagamento acumulado" se houver, na lei, a fixação de períodos para apuração e pagamento dos mesmos;

- realmente, tais alegações somente se justificam se a dedutibilidade dos juros for condicionada ao seu cálculo e pagamento ou crédito dentro do ano-calendário, do exercício social ou do período-base fiscal a que correspondam, isto se na lei houver um período específico que seja competente para os JCP;

- ora, nada disso consta da lei, como já foi apontado acima e pode ser constatado pela releitura do art. 9º da Lei 9.249/1995, podendo-se desde logo estabelecer uma premissa básica inquestionável: a lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito, nem período certo de computação (um tipo de período-base para os JCP);

- portanto, como na lei não existe obrigatoriedade de que o pagamento ou crédito dos juros seja feito em cada ano, em cada exercício social, em cada período-base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo, ela somente pode ser exigida nos casos em que houver alguma disposição estatutária, em determinada pessoa jurídica, que a estabeleça;

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a própria Fazenda Nacional reconhece tal questão, como se retira do acórdão recorrido e do recurso especial ora combatido (trechos transcritos);

- o raciocínio da Fazenda é no sentido de que não existe óbice para o pagamento de JCP acumulado, mas esses não podem alcançar os efeitos fiscais desejados, caso não sejam deliberados na assembléia imediatamente posterior ao encerramento do período, raciocínio esse baseado no art. 132 da Lei n. 6404/1976;

- ocorre, no entanto, que tal raciocínio é totalmente incongruente, eis que a base legal para pagamento de JCP é a mesma que define seus efeitos fiscais, qual seja, o art. 9º da Lei n. 9249, de modo que, se não há restrição para o pagamento de JCP "acumulado" no âmbito societário, conforme entende a Fazenda Nacional, também não há uma restrição de seus efeitos tributários, como de fato não há, conforme observado na leitura do referido dispositivo;

- em outras palavras, não havendo óbice legal para pagamento dos JCP "acumulados" na legislação societária, nem tampouco na legislação fiscal, conforme destacado pela própria Fazenda Nacional, não é possível admitir-se que o intérprete coloque uma restrição temporânea inexistente, o que, conforme muito bem destacado pelo acórdão a *quo* atenta contra o princípio da legalidade, fundamental da ordem jurídica brasileira;

- por fim, também não havendo essa previsão estatutária, o pagamento de JCP é matéria deixada à deliberação dos órgãos administrativos da pessoa jurídica, portanto, a ser exercida a qualquer momento;

- o art. 9º da Lei n. 9.249 conferiu às pessoas jurídicas a possibilidade de deduzir, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores pagos aos sócios ou acionistas a título de JCP;

- é oportuno consignar que, na época, o Governo Federal, esboçava certo receio de que a extinção do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários, pudesse provocar efeitos nocivos à capitalização das sociedades empresárias, uma vez que os sócios e acionistas estavam impedidos de adotar medidas para neutralizar os efeitos da perda de poder aquisitivo da moeda;

- o efeito provocado pela extinção da correção monetária decorre do fato de que a pessoa jurídica financiada por meio de empréstimos continuaria autorizada a deduzir os encargos inflacionários para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, os quais seriam embutidos nas despesas financeiras relativas aos juros, por meio de taxas compostas, que incluem tanto a correção monetária quando a remuneração do capital no tempo. Por outro lado, a pessoa jurídica financiada por meio de contribuição ao capital social não poderia reconhecer os efeitos da inflação sobre o seu patrimônio, o que, além de desestimular o aporte de recursos por meio de subscrição de capital, ainda diminui o valor intrínseco do capital social, afetando o seu papel como elemento de garantia aos credores;

- além disso, relembre-se que a correção monetária do balanço tinha o objetivo de permitir a tributação do acréscimo patrimonial efetivo, excedente ao efeito inflacionário. Com a extinção da correção monetária, passou-se a tributar o lucro contábil nominal, incluindo a inflação, e não mais o lucro efetivo. Com isso, a desvalorização nominal do patrimônio líquido não era mais neutralizada pelo saldo de correção monetária devedora de balanço, que reduzia o valor do imposto apurado no regime no lucro real. Em suma, o

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 662

patrimônio líquido das empresas continuava perdendo valor pelo efeito da inflação ainda existente na economia brasileira, o que desestimulava a capitalização das sociedades;

- com receio dos efeitos apontados acima, o legislador, não por acaso, conferiu ao JCP um tratamento tributário similar àquele aplicável aos juros provenientes de empréstimos, como forma de remunerar o *custo de oportunidade* do sócio ou acionista;

- essa constatação é de fundamental importância para a análise da questão, pois evidencia que a finalidade do JCP é remunerar o sócio ou acionista pelo capital investido na sociedade durante todo o lapso temporal em que manteve recursos financeiros empenhados, conforme refletido no seu patrimônio líquido;

- a partir da breve exposição colocada acima, percebe-se que, para manter coerência com a finalidade pretendida com a instituição do JCP, o legislador tributário, de forma lúcida e perspicaz, deixou de estabelecer prazo para o seu pagamento ou crédito, assim como não estipulou lapso temporal certo de maturação. Por certo, trata-se de decisão consciente do legislador tributário, pois o custo de oportunidade do capital e os efeitos da inflação perduram no tempo, de modo que não faria sentido restringir a dedução da despesa ao pagamento do JCP no mesmo ano-calendário em que calculado;

- a interpretação teleológica e finalística do art. 9º da Lei n. 9249 é confirmada pela base de cálculo do JCP, que consiste no patrimônio líquido da sociedade;

- os JCP visam remunerar os recursos correspondentes ao capital aportado pelos sócios ou acionistas (mesmo sob a forma de reservas de capital, que são valores vocacionados a integrar o capital social), e também os lucros que poderiam ter sido distribuídos ou creditados aos sócios ou acionistas, mas que permaneceram em poder da sociedade como lucros acumulados ou reservas. Destarte, a determinação do respectivo valor deve considerar não apenas todo o tempo de permanência desses recursos em poder da sociedade, mas também o montante dos valores que ficaram com ela;

- dentro desses parâmetros, os juros podem ser pagos sobre quaisquer períodos de tempo, sejam eles coincidentes com o ano-calendário, com o exercício social ou com o período-base fiscal, ou ainda sejam maiores ou menores do que qualquer desses lapsos temporais;

- isto também se explica porque, na legislação reguladora da matéria, não há qualquer tipo de restrição no que diz respeito a prazos de pagamento ou de apuração do valor devido a título de JCP, o que deixa o assunto à exclusiva regulação dos atos internos de cada pessoa jurídica;

- destarte, observadas as regras legais de cálculo e limites, juros que eventualmente ainda não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, sobre um período qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior. Daí ser possível (1) pagar ou creditar juros "acumulados" ao longo de todo um período, quando nenhum pagamento ou crédito tenha ocorrido nesse período, ou (2) pagar "sobras" de juros que poderiam ter sido pagos ou creditados anteriormente nesse período, mas o foram apenas parcialmente;

- caso o legislador tivesse querido vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na lei, expressamente, qualquer vedação ou limite, como, por exemplo, poderia ter estabelecido algum tipo de restrição temporal para a computação dos valores a pagar ou

creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo. Seria uma norma semelhante à que está na Lei n. 9532, de 10.12.1997, art. 1º, parágrafo 4º, que estabelece um prazo para dedução do imposto de renda incidente sobre rendimentos obtidos no exterior, perante o imposto brasileiro;

- entretanto, tal limitação ou vedação não consta da lei, que apenas estabelece a taxa de juros aplicável, a base para aplicação dessa taxa e os limites percentuais de juros em relação aos lucros acumulados, às reservas de lucros e aos lucros do período;

- querer acrescentar qualquer outra restrição além destas diretrizes da norma legal, importa na ilegal atitude de extravasar o comando da lei;

- o art. 29 da Normativa SRF n. 11, de 21.2.1996, não acrescenta, relativamente ao art. 9º da Lei n. 9249, qualquer outra regra que não consta deste, nem estabelece como se deve observar o regime de competência, ou melhor, não prescreve que ele exige o pagamento ou crédito obrigatoriamente em cada período-base ou segundo qualquer outro critério temporal;

- aliás, o art. 9º faz o mesmo que o art. 6º, o qual também determina o cumprimento do regime de competência mas não estabelece o período-base em que alguma receita ou despesa deva integrar o lucro real, pois isto é matéria relativa ao regramento legal aplicável a cada espécie de receita e de despesa;

- neste passo, a consequência imediata é que, mesmo não havendo uma norma determinadora do período a que a despesa com JCP compete, isto não exclui a conclusão de que elas, tanto quanto qualquer outra espécie de despesa, necessariamente pertencem a um período-base competente, o que se determina pela regra legal que trata do assunto, regra esta que, como dito acima, está fora do art. 6º do Decreto-lei n. 1598 (tanto quanto está fora do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96);

- ora, tal regra estabelece que a despesa é dedutível quando incorrida, ou seja, quando se torne juridicamente devida de modo definitivo e incondicional, o que está muito bem definido no Parecer Normativo CST n. 58/77, contemporâneo à Lei n. 6404 e ao Decreto-lei n. 1598, e que até hoje informa o entendimento do conceito, sendo, inclusive, mencionado em vários julgados administrativos;

- segundo esse parecer *"regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa"*;

- aplicada a diretriz desse ato normativo aos JCP, a respectiva despesa pertence ao período-base em que é incorrida, cujo momento é aquele que esteja previsto no estatuto ou contrato social, quando este documento torne obrigatório o pagamento, ou, quando não haja tal obrigação estatutária, no momento em que a administração da pessoa jurídica decidir efetuar o pagamento ou crédito, pois é a partir daí que existe a obrigação incorrida incondicionalmente;

- ver-se-á, inclusive, que este é o entendimento majoritário na jurisprudência;

portanto, a alusão ao regime de competência, no art. 29 da instrução fiscal, significa que a despesa compete ao tempo decorrido entre uma data qualquer, não pre-

estabelecida pela lei, e o término do prazo de computação dos juros, que também, à falta de disposição legal em contrário, somente pode ser qualquer em que os JCP se tornam devidos, e este é o da deliberação societária no sentido de pagá-los;

- seria ilegal uma outra interpretação que sustentasse que o art. 29, efetivamente, pretenderia vincular o pagamento ou crédito ao período-base fiscal, exigindo que qualquer desses atos fosse efetivado até o final do encerramento desse período, e que a computação dos juros também fosse vinculada a ele, ou seja, ao patrimônio líquido de abertura do mesmo, às mutações ocorridas durante ele, à TJLP desse lapso temporal, aos saldos de reservas de lucros e lucros acumulados quando da sua abertura e de lucros auferidos no respectivo encerramento;

- de mais a mais, ante o art. 29, seria preciso muito esforço para, a partir da simples referência ao regime de competência - *"Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão se deduzidos os juros"* -, concluir que ele proíba o pagamento baseado no tempo decorrido antes do período-base no qual a dedução ocorre, porque os juros deveriam ter sido pagos no passado, enquanto que o pagamento no presente preenche todos os requisitos de cálculo da remuneração e dos limites de dedução;

- ademais, existe um outro ponto que não pode ser ignorado no julgamento desta questão, e que absolutamente impede a simples glosa da dedução dos JCP calculados desde elementos patrimoniais e temporais anteriores ao período-base;

- trata-se de que, se esses juros pertencessem a períodos-base anteriores e neles não tivessem sido pagos, os pagamentos em períodos-base posteriores seriam considerados como postergados, mas a respectiva dedução fiscal obrigatoriamente teria que ser admitida segundo as regras dos parágrafos do art. 6º do Decreto-lei n. 1598;

- realmente, como se sabe, desde o Decreto-lei n. 1598 a legislação do IRPJ admite deduções fiscais feitas antes ou após o período a que competem, ressalvando apenas a anulação de qualquer efeito favorável ao contribuinte, efeito este que seja indevidamente decorrente do fato da antecipação ou da postergação;

- quer dizer, nunca fica vedada a dedução antecipada ou atrasada, mas os seus efeitos fiscais ficam restritos a repor aqueles que teriam existido se o regime de competência tivesse sido observado, sem a adição de qualquer proveito para o contribuinte. E esta norma estaria envolvida em toda a discussão do presente tema, se os JCP devessem pertencer a um determinado período-base;

- neste sentido, é muito importante notar que o art. 29 da Instrução Normativa SRF n. 11/96 não tem a mínima pretensão de contrariar a referida norma do Decreto-lei n. 1598, pois, mesmo que fosse entendido como determinante da dedução dos juros ano a ano, ou período-base a período-base, não proíbe, nem expressa nem implicitamente, que o respectivo pagamento ou crédito seja feito fora do período-base competente;

- e, neste caso, o lançamento fiscal que coubesse teria que observar o disposto no Parecer Normativo COSIT n. 2/96, ao invés de simplesmente ser glosada inteiramente a dedução;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/04/2004, e  
Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pagamento ou crédito individualizado dos mesmos, e estabelece critérios temporais para o cálculo do seu montante, mas não datas de início e de fim de aplicação desses critérios. Também não estabelece prazo máximo para a ocorrência dos pagamentos ou créditos;

- a jurisprudência majoritária não destoa do entendimento manifestado acima, embora alguns precedentes tenham caminhado de forma diferente, como é o exemplo do aresto indicado como paradigma pela recorrente;

- antes de examinar a jurisprudência administrativa, cabe registrar que, em 17.12.2009, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial n. 1086752/PR, proferiu decisão reconhecendo o direito do contribuinte de deduzir as despesas relativas ao pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores;

- a decisão transcrita acima é irretocável e merece ser enaltecida. Além disso, no voto condutor da decisão unânime do tribunal restou consignado que *"a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento"*;

- em seguida, ao adentrar no exame do art. 29 da Instrução Normativa SRF n. 11, a primeira turma do STJ acertadamente afastou a pretensão fiscal no sentido de que a dedução da despesa com JCP somente poderia ocorrer no próprio ano-calendário;

- na esfera administrativa, por sua vez, há inúmeros precedentes que asseguram o direito de calcular JCP sobre períodos passados, desde o antigo Conselho de Contribuintes até o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dentre os quais a Impugnante entende conveniente destacar os acórdãos a seguir colacionados (ementas transcritas);

- a partir da análise dos acórdãos citados acima, é possível firmar as seguintes conclusões, que sufragam integralmente o procedimento adotado pela recorrida:

- o período-base para a dedução da despesa de JCP é aquele em que, após a aprovação da deliberação societária em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ocorre o pagamento ou crédito individual ao sócio ou acionista;
- é possível pagar JCP desde o ano em que tenham sido instituídos (1996), observando-se as variações no patrimônio líquido ao longo de todo o tempo, desde a data inicial até a data do efetivo pagamento ou crédito;
- os limites de 50% dos lucros ou prejuízos acumulados e 50% do lucro líquido são apurados com base nos respectivos valores no ano em que houver o pagamento ou crédito do JCP, independentemente do período de maturação;

- finalmente, apesar de tratar-se de latente tentativa de inovar o feito, conforme já demonstrado, cumpre atacar o argumento da fiscalização no sentido de que a não deliberação do pagamento de JCP logo após o encerramento do período competente significaria renúncia, pelo contribuinte, no caso a recorrida, ao direito de pagamento/crédito de JCP aos sócios/acionistas;

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20

16 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO,

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

15

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 666

- levando em conta se tratar a renúncia, de um instituto do direito privado, cumpre-nos analisar a sua natureza no Código Civil, para, passo seguinte, verificar se tratar-se, efetivamente, de hipótese de renúncia como quer fazer a crer a Fazenda Nacional;

- a possibilidade de efetuar o pagamento de JCP, assim como a de distribuir dividendos, fica a cargo das conveniências da própria empresa. Trata-se, portanto, o pagamento de JCP, de um direito subjetivo concedido pela legislação fiscal às empresas, quando estas estiverem na contingência de remunerar os seus sócios. Aqui, importa repisar que o JCP é direito subjetivo das empresas. Em relação aos sócios, enquanto não houver a deliberação sobre o seu pagamento, eles não têm direito subjetivo aos mesmos, nem sequer expectativa de direito. Após a deliberação, no entanto, os sócios adquirem direito efetivo ao seu recebimento, mesmo que, ao final, por circunstâncias diversas, possa não vir a recebê-lo;

- sendo assim, considerando que o pagamento de JCP constitui-se em direito subjetivo, ou seja, uma permissão dada por meio de norma jurídica para o exercício ou não de uma aptidão, o pagamento de JCP não constitui um direito das empresas, perfeitamente incorporados ao seu patrimônio e em relação aos quais possa usar, gozar, dispor livremente tal qual qualquer proprietário de um direito. Ao contrário, trata-se de uma via aberta pela legislação para o uso de uma prerrogativa concedida, mas em relação a qual o ordenamento impõe uma série de conseqüências que não dependem da vontade de quem a exercita;

- a Lei n. 9249 não confere um direito, mas uma alternativa no exercício de um outro direito pré-existente. Contudo, ao ser exercido, implicará efeitos fiscais que não ficam ao talante da empresa. Trata-se, a toda evidência, de uma permissão jurídica para agir;

- por ser uma permissão jurídica para agir, ela depende, pois, da manifestação da vontade do agente, manifestação essa que será revelada pelo agir ou pelo não agir;

- o art. 1.228 do Código Civil é inequívoco ao dizer que "*O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*". Ora, a faculdade de usar revela necessariamente também a faculdade de não usar, caso contrário não é faculdade, é regra impositiva e teria a lei que determinar ao proprietário que devesse sempre usar, gozar e dispor da coisa, até o exaurimento de suas potencialidades, o que seria francamente injurídico;

- o que se está querendo afirmar é que não usar uma coisa é uma forma negativa de fazer uso daquela mesma coisa. É muito diferente de abrir mão sobre o direito àquela coisa;

- a renúncia não é uma categoria jurídica ou um instituto, mas uma das muitas faces da manifestação volitiva. Por isso, não há no Código uma normatização específica para a renúncia, porque ela é simplesmente uma das muitas formas em que a vontade se manifesta. Dai o Código preocupar-se, isto sim, em normatizar as circunstâncias em que a renúncia se manifesta e os seus efeitos, quer dizer, em quais circunstâncias se é autorizado a inferir a renúncia, sem uma manifestação expressa neste sentido;

- a renúncia é ato de manifestação da vontade destinado a produzir um efeito jurídico bastante específico: abrir mão de um direito. Resulta, portanto, sempre o empobrecimento do patrimônio do renunciante. O cuidado do Código é preservar o patrimônio do renunciante em relação ao que ele decidiu manter em seu patrimônio, o que é feito

Documento assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

16

emprestando efeitos estritos ao ato de renúncia. Vale dizer, a renúncia deve ser interpretada nos exatos termos em que manifestada, não podendo ser ampliada para além de seu objeto;

- a renúncia tácita, para ser validamente presumida, deve apoiar-se nas circunstâncias em que o silêncio opera, substituindo os atos do titular do direito presumidamente renunciado por uma declaração expressa nesse sentido;

- o silêncio sempre opera por um ato omissivo, enquanto as declarações tácitas de vontade, nem sempre. Especificamente quanto à renúncia tácita à prescrição, o art. 191 afasta a possibilidade de que a mesma se possa dar por meio do silêncio. Só é possível presumi-la ante a existência de fatos que sejam incompatíveis à alegação de prescrição;

- essa distinção assume relevância para a análise que ora se intenta, porque, como visto, a Fazenda Nacional defende que a não utilização da permissão jurídica para pagamento de JCP logo após o encerramento do período, quando da realização da assembléia-geral ordinária, manifeste uma renúncia a essa opção;

- todavia, a Fazenda Nacional confunde a mera inércia com a renúncia, pois que nesse caso nenhum ato há que leve a uma conclusão inequívoca de que o contribuinte apenas por não ter exercido essa opção, nos anos em que se quedou silente, tenha aberto mão desta prerrogativa;

- a alegação de renúncia ao direito que foi exatamente exercitado é totalmente incongruente com as determinações do Código Civil quanto à interpretação da renúncia e da renúncia tácita. Mormente porque nada há na legislação, fiscal ou societária, que imponha a necessidade de exercitar a faculdade de pagar JCP a cada ano ou em qualquer período de tempo;

- até porque, como visto, o silêncio puro e simples só se pode revestir de manifestação válida de vontade quando exista uma obrigação de manifestação expressa, o que absolutamente não há, seja analisando o art. 9º da Lei n. 9249, seja a Instrução Normativa SRF n. 11/96, seja pela obrigatoriedade de assuntos que devem ser objeto de deliberação pela Assembléia-Geral ordinária anual, na forma posta pelo art. 132 da Lei das S.A, conforme quer fazer quer a Fazenda Nacional;

- de modo que nada autoriza presumir renúncia à possibilidade de pagar JCP, pelo simples não exercício dessa faculdade em um determinado lapso de tempo, mormente porque nem a Lei n. 9249, nem a Lei n. 6404, repita-se, fixam qualquer norma que imponha o exercício desta prerrogativa em período certo de tempo;

- nem se diga que o regime de competência impõe a conclusão da renúncia pelo não exercício do direito, porque o regime de competência não se presta a fixar norma extintiva de uma permissão jurídica que nada diz a respeito. Ao contrário, a aplicação do regime de competência deve ser observada quando do exercício desta opção legal, o que não interfere com a possibilidade de que haja pagamento de JCP acumulado, desde que os limites legais de dedução sejam respeitados. Mesmo porque só é possível falar em regime de competência, quando da deliberação do pagamento dos JCP. Quer dizer, sendo uma faculdade, antes do seu uso não é possível falar em competência;

**não existe renúncia à mera expectativa de direito;**



Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 668

- como já dissemos, o pagamento de JCP não constitui um direito do contribuinte pessoa jurídica, mas tão somente uma via alternativa aberta pela legislação fiscal e que traz outro regime jurídico para hipótese de remuneração dos sócios de uma empresa. Não há qualquer direito incorporado ao patrimônio da empresa, há tão somente uma faculdade posta à disposição e que gerará direitos e deveres, isto sim, caso seja feita tal opção. Antes disso, nada há que possa revelar um direito adquirido da empresa. Resta a perplexidade de se admitir que se possa renunciar algo sobre o qual não se têm qualquer relação jurídica;

- o entendimento da Fazenda Nacional aqui combatido acaba por levar à conclusão injurídica de que existe na legislação regente da matéria uma limitação temporal implícita e que impõe o exercício da permissão jurídica de pagar JCP ao cabo de cada ano-calendário;

- a legislação tributária que trata do JCP, seja a Lei n. 9249, sejam os demais atos normativos, em nenhum momento fixam qualquer lapso temporal para o exercício dessa via alternativa de remuneração dos sócios e do tratamento fiscal dela reflexo. A legislação societária igualmente nada fala a respeito da necessidade de deliberar sobre o seu pagamento ou não, quando da realização da Assembléia-Geral ordinária anual;

- o entendimento fiscal, além de não encontrar amparo na legislação vigente, ao contrário, acaba por afrontar o art. 109 do CTN e a liberdade de a empresa gerenciar seus interesses da maneira que melhor lhe aprouver, indo contra aos ditames da autonomia privada e da livre iniciativa;

- a recorrida não tentou alterar o que fora deliberado naqueles períodos anteriores. Pelo contrário, naqueles períodos, anteriores a 2007, decidiu-se por não pagar JCP aos acionistas, o que foi devidamente respeitado, eis que não houve pagamento. Posteriormente, em 2007, verificando-se situações de mercado e econômicas totalmente diferentes daquelas passadas, deliberou-se pelo pagamento de JCP com base nos períodos anteriores, eis que a empresa, naquele momento, tinha condições de efetuar esse pagamento;

- não se trata, de forma alguma, em tentativa de alterar o que foi deliberado no passado, e desrespeitar ato jurídico perfeito. Pelo contrário, trata-se de nova deliberação, tomada em condições totalmente diferentes, e em total conformidade com a lei que não prevê nenhum limite temporal para a pagamento, e dedutibilidade, do JCP pago ou creditado;

- com base no exposto, a recorrida postula seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional;

## **DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

- a discussão em referência é simples. O v. acórdão recorrido decidiu que não incidem juros de mora sobre a multa de ofício. A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que há incidência dos juros sobre a multa;

-a legislação que rege a matéria foi sendo alterada ao longo do tempo, de forma que em determinados períodos havia a previsão de incidência de juros sobre as penalidades não recolhidas, e em outros períodos não existia qualquer disposição nesse sentido;

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- como se pode observar atualmente, no art. 61 da Lei nº 9.430/1996,, a incidência de juros passou a ocorrer sobre os "*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*";

- portanto, conclui-se que no regime da Lei n. 9430 somente os débitos decorrentes de tributos e contribuições é que estão sujeitos à incidência de juros de mora;

- e como a multa não possui natureza de tributo, nos termos do art. 3º do CTN, neste regime, ainda em vigor, não cabe a incidência de juros sobre ela;

- as transcrições das leis anteriores evidenciam que o legislador, ciente da diferença entre a natureza jurídica dos tributos e das respectivas penalidades, teve o cuidado de se referir de forma clara aos "*débitos de qualquer natureza*" quando pretendeu autorizar a incidência de juros sobre as multas;

- não foi o que ocorreu na Lei n. 9430, que em seu art. 61, tratou apenas de "*tributos e contribuições*", sem fazer qualquer menção a débitos de outra natureza;

- a própria Lei n. 9430, quando pretendeu autorizar a exigência de juros sobre a multa decorrente de lançamento "ex officio", o fez de forma expressa e específica. Trata-se do art. 43 e do seu parágrafo único, que prevêem a incidência de juros moratórios sobre as multas isoladas;

- este é mais um fundamento que permite concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada proporcionalmente a tributo, e em conjunto com este;

- restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício, dos juros previstos no art. 161, do Código Tributário Nacional. Todavia, também o CTN não admite a cobrança de juros sobre a multa de ofício;

- o art. 139, do CTN, estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. A seu turno, o art. 113, do CTN, determina que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória "*pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*", nos termos do parágrafo 3º, do citado artigo 113;

- dessa forma, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória, sendo que somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 supra, ou seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no art. 43 da Lei n. 9430;

- portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não podem incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161, do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*";<sup>2001</sup>

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 670

- por fim, na remota hipótese de se entender que se deve incidir a taxa SELIC sobre a multa de ofício, essa não pode ultrapassar o índice de 1% ao mês, tendo em vista a previsão do art. 161, parágrafo 1º, do CTN;

- portanto, conforme exposto, resta claro que não há que se falar em incidência de juros sobre a multa de ofício, e, na hipótese de se entender pela aplicabilidade desses juros, estes devem ser limitados à 1% ao mês, ou à taxa Selic, o que for mais favorável ao contribuinte, razão pela qual não merece provimento o apelo da Fazenda Nacional.

É o relatório.

## Voto

### Voto vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. A divergência jurisprudencial restou perfeitamente configurada, e foram atendidos todos os demais requisitos que oportunizam o recurso. Portanto, conheço do Recurso Especial, analisando a preliminar levantada pela recorrida no item 3. Dividirei o presente voto nos seguintes títulos:

- Análise do prequestionamento de matéria
- Escopo
- Da natureza jurídica dos JCPs
- Do tratamento societário das despesas (de JCP)
- Do regime de competência
- Da existência, ou não, do direito de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas
- Da interpretação do art. 9 da Lei nº 9.429/95
- Da interpretação da IN da RFB de 1996
- Da Deliberação CVM nº 207, de 13 de dezembro de 1996
- Do precedente do STJ e do regime de caixa
- Da renúncia e da decadência
- Da postergação de tributo
- DOS JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

### **Análise do prequestionamento de matéria**

3. Examinando a preliminar.

3.1. Quando o contribuinte fala em matéria, visa tomar matéria por fundamento ou argumento de convencimento. Não se exige para o recurso especial que todos os argumentos já tenham sido pré-questionados, caso contrário, seria inúteis os argumentos trazidos tanto no corpo do Recurso Especial, como nas próprias Contrarrazões.

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 672

3.2. A construção da ementa do recorrido é apenas uma forma de interpretação da norma; o que está em discussão é a interpretação da norma e não dos limites supostamente criados pelo acórdão recorrido.

3.3. Assim, pelo que já disse e também por entender que esse ponto é apenas razão de decidir, INDEFIRO a preliminar.

### **Escopo**

4. A matéria trazida à nossa apreciação diz respeito a:

a) possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL) pagamentos feitos a título de remuneração de Juros sobre Capital Próprio (JCP) relativos a anos anteriores;

b) incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

5. O dispositivo legal que dá ensejo a interpretações divergentes é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente:

**Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.**

**§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)**

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

22

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

6. Há inúmeros julgados do CARF relativos a questão em apreço, tanto em um sentido (favorável a recorrente) quanto em outro (desfavorável a ela). Não pretendo aqui esgotar as diversas facetas da polêmica; mas apenas, além de apresentar minha visão, tratar de alguns pontos que entendo essenciais nas discussões, ainda que posteriores a este processo.

7. Entendo que assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

### ***Da natureza jurídica dos JCPs***

8. Faço a constatação da existência de uma premissa fundamental que, embora bastante simples, acaba por ser totalmente esquecida, qual seja, que a natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio não é derivada da norma fiscal que delimita condições para a sua dedutibilidade do IRPJ e da CSLL.

8.1. Os equívocos que encontrei em alguns precedentes que julgaram o tema consistiram em extrair a natureza jurídica dos JCPs do seu artigo de dedução fiscal. O fato é que isso acabou desfigurando a verdadeira natureza jurídica dos JCP e implicou numa teoria que resultou na inobservância da legislação societária.

8.2. Portanto, não me resta outra alternativa, antes de aprofundar no estudo das divergências entre o recorrido e os paradigmas, senão apontar algumas características essenciais da natureza jurídica dos JCPs.

9. Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

9.1. Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem à título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

9.2. Portanto, pela razão do subitem 9.1, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de **DESPESA**, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

9.3. Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

#### CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

#### CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

##### SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

9.4. Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

9.5. O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

##### 2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.

Documento assinado digitalmente por CARLOS ALBERTO FREITAS em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

9.6. Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "*única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros*".

9.6.1. Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.



Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 676

9.6.2. Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

9.7. Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação<sup>1</sup> do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

9.7.1. Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, Acórdão nº 1101-001.186, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

9.8. Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS EDUARDO DE ARAUJO NETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

26

9.9. Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento<sup>2</sup> de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

9.10. Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

9.11. Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

9.12. Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

9.13. No caso, de acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida **especificamente** para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa, ou cinco por cento ao ano (o que for menor).

9.14. Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que tanto essa taxa quanto os cinco por cento ao ano devem ser aplicados "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

9.15. A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é matéria examinada adiante.

### ***Do tratamento societário das despesas (de JCP)***

10. Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º **9101-002.181**

CSRF-T1  
Fl. 678

11. Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

11.1. Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

11.2. Apenas as contas patrimoniais tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

11.3. É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

**§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:**

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes** a essas **receitas e rendimentos**.

12. Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

13. O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), **sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.**

## SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

13.1. Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

**Do regime de competência**

14. A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

## Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência**.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

14.1. Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

14.2. Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

15. Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (estudado no item 13). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

16. Ademais regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

## SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

**Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.**

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

**§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.**

(...)

17. O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o **correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas** (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

17.1. Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI<sup>3</sup>, em seu Manual<sup>4</sup>:

## 3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

Documento assinado por FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como *perda* no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

17.2. Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

18. Bem situadas essas verdades, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

18.1. Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

31

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 682

18.2. Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

19. Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

19.1. Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

19.2. De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é **neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.**

20. Portanto, eventual data da assembléia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembléia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

20.1. A defesa da recorrida é insistente em afirmar que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembléia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

21. Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

22. Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

23. O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do **incorrimento das despesas, pois, essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004  
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO DE ARAUJO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO DE ARAUJO NETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

32

23.1. E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

23.2. Esses fatos serão relevantes mais a frente ao se enfrentar a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

***Da existência, ou não, do direito de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas***

24. Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

25. Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

26. Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

27. O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1ºb). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

28. Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

**§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016

por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO,

Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

33



Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º **9101-002.181**

CSRF-T1  
Fl. 684

29. Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

30. Pelo exposto, concluo que não há direito algum<sup>5</sup> de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

31. Ressalto ainda que o caso dos autos, embora defenda a existência do direito aqui afastado, sequer trata realmente desta possibilidade; pois, não houve no lucro líquido do exercício de 2007, apurado segundo a legislação societária, a dedução de despesas não incorridas de JCPs de exercícios anteriores (2002 a 2006). O lucro líquido do exercício de 2007 não foi afetado por estas "despesas"<sup>6</sup> de anos anteriores, a dedução foi apenas do lucro real.

32. O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

#### Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

32.1. A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembléia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

32.2. Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

32.3. Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais que a norma em debate é de aplicação aos mais diferentes setores da economia.

### ***Da interpretação do art. 9º da Lei nº 9.429/95***

33. O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS A. O. Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

33.1. A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas<sup>7</sup> e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

34. Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

35. Conforme visto nos itens 22 e 23, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída<sup>8</sup> a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

36. A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros pagos ou creditados**", foi apenas "**juros pagos ou creditados**"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas<sup>9</sup> de juros".

36.1. Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Conclui-se, dessa leitura do dispositivo fiscal, que o procedimento dos itens 22/23 e 35 não impossibilitam a dedução da despesa.

36.2. O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

36.3. Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) ou existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

<sup>7</sup> Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

Documento assinado por CARLOS ALBERTO BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Autenticado digitalmente em 10/03/2016  
16 por CARLOS ALBERTO BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 686

36.4. Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

36.5. Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

37. No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas **inexistiam**, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

37.1. Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de excesso de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP - já que essas somente as incorridas no exercício). Tratou-se, na realidade, da conversão de bens (numerários) da empresa em direitos desta para com os sócios ou em redução dos direitos destes para com a sociedade; contabilmente (na legislação societária), deu-se<sup>10</sup> permutação de ativos (redução dos ativos de recursos contra aumento dos ativos de direitos exigíveis dos sócios – a exemplo de empréstimos aos sócios) ou troca dos ativos de recursos por redução do patrimônio líquido (seja da conta dos lucros acumulados, seja da conta das reservas de lucros, ou ainda da redução do capital social respectivo aos sócios que receberam os citados recursos), sendo assim destinação do próprio PL (o que ratifica que não pode haver nenhuma repercussão fiscal). Improcedente, portanto, reduzir os ativos de recursos tendo por contrapartida a redução dos exigíveis de IRPJ e CSLL.

### ***Da interpretação da IN da RFB de 1996***

38. A Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 21/02/1996, ao tratar dos Juros sobre Capital Próprio, trouxe o *caput* do art. 29 com a seguinte redação:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, **observado o regime de competência**, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

39. Comparando-se o texto do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996 com o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, observa-se que foi incluído a expressão "observado o regime de competência".

40. Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do *caput* do citado art. 29, por ter incluído essa expressão em sua redação.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

40.1. A legalidade dessa inclusão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo suficiente a leitura do dispositivo sem a expressão atacada para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

40.2. É fato que não é a expressão guerreada que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino no item 14 e seus subitens, o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com exceções para a legislação fiscal desde que expressas (entre as quais o JCP não se enquadram).

40.3. Aqui dá-se a velha retórica, eu enuncio no dispositivo específico a regra geral, leio o dispositivo específico e vejo que a regra geral não está escrita nele, em seguida tento defender que, como a regra geral não está ali expressa, então trata-se de uma exceção. A isso se responde apenas que a exceção não se presume nem que a regra geral tem que ser escrita em todos os lugares.

40.4. Assim, não há qualquer ilegalidade no *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996.

### **Da Deliberação CVM nº 207, de 13 de dezembro de 1996**

41. Em sede de memoriais, levantou-se a improcedência do premissa básica admitida neste voto, qual seja, o de que os JCP são despesas. Para isso, foi apontado como definitivo para desnaturar essa premissa, o inciso I da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 207, de 13/12/1996, que reproduzo abaixo e passo a sua interpretação, com todo o respeito, com toda a deferência, aos que entendem diferentemente.

I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, **devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.**

41.1. Da ementa da referida Deliberação percebe-se que esta surgiu no contexto da regulamentação do artigo fiscal, como esta mesma anuncia: "*Dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei nº 9.249/95*". Assim, tudo indica que surgiu para adaptar as consequências dos JCP, em razão da efetivação desse instituto jurídico que se tornou interessante com o tratamento tributário.

41.2. O inciso I da Deliberação não tem o condão de modificar a natureza jurídica dos JCP, tanto é que o próprio inciso é bem claro ao prescrever: devem ser **contabilizados**, trata-se de norma contábil, de determinação para modo de proceder aos registros contábeis, nada mais. Esse inciso não teve a presunção de dizer que não é despesa algo que é, antes pelo contrário, o só fato desta norma existir é sinal evidente de que, em sua ausência, a contabilização ocorreria através de conta de resultado.

41.3. Ao dizer "sem afetar o resultado do exercício", está enunciando que a contabilização deve ocorrer que modo diverso ao que originalmente ocorreria, ou seja, como sem a norma a despesa de JCP afetaria o resultado do exercício, então, com a norma essa despesa de JCP não afetará o resultado do exercício.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/20

16 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO,

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

37

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 688

41.4. Não se trata de uma norma declaratória de conteúdo, antes pois é uma norma que institui uma conduta, qual seja, a conduta de fazer dessa forma (contabilizar diretamente à conta de Lucros Acumulados sem transitar pelo resultado) e não daquela forma (contabilizar como despesa financeira transitando pelo resultado), ou ainda, ao instituir a conduta que pretende impor acaba por revelar qual a conduta se deseja evitar. E ao se refletir sobre a conduta evitável, torna-se evidente que, na ótica do próprio legislador (o colegiado da CVM), os JCP são despesas.

41.5. Ademais, não é uma norma absoluta, foi excetuada na própria Deliberação CVM, senão vejamos os incisos: VII, VIII e IX:

VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

41.6. Não é preciso ir muito longe para encontrar o que prevê o inciso VIII: "caso a companhia opte, **para fins de atendimento às disposições tributárias**, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ... como despesa ... financeira, ...". Onde estão as disposições tributárias que conduzem a conduta do inciso VIII? Na própria IN SRF nº 11/1996! Transcrevo mais alguns de seus dispositivos:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

...

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como **despesa financeira**, a cinqüenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

...

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

38

trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

**Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.**

41.7. Assim, na existência de disposições tributárias, é forçoso atender a conduta dos incisos VIII e IX, em detrimento da conduta do inciso I, que acabou por não ter aplicação prática, por estar em vigor concomitantemente com a IN SRF nº 11/1996.

41.8. Uma interpretação sistemática da Deliberação CVM nº 207/1996, deixa claro que o objetivo do seu inciso I não foi, mais uma vez, dizer que os JCP não são despesa, mas sim tornar a informação dessas despesas bastante evidente (o inciso IX se utilizou do termo "evidenciada") na demonstração para os sócios, de forma que esses tivessem uma visão facilitada dos valores de JCP (a posição junto a conta de Lucros Acumulados é bastante estratégica), ao invés de terem que consultar as despesas da sociedade e, no meio de todas as outras despesas, localizarem esses valores.

41.9. Veja-se que esse estudo apenas confirmou o acerto na consideração dos JCP como despesas, ainda que seja desnecessário aprofundar o estudo de normas procedimentais de contabilização, tanto é que somente nesse momento (depois de vários meses de julgamento iniciado) sobre isso me manifesto, após levantado o tema, não por desconhecimento dessa norma, mas por entendê-la sem muita relevância; conservando, obviamente a devida vênia, que é máxima, aos entendimentos em sentido contrário.

### ***Do precedente do STJ e do regime de caixa***

42. Para um acertado exame do precedente do STJ (Recurso Especial nº 1086752/PR, de 17/02/2009), é preciso diferenciar inicialmente o regime de competência do regime de caixa, especificamente aplicado à despesa. Em se tratando de despesas, o regime de competência estabelece que o reconhecimento da despesa se dá no mesmo exercício do incorrimento, já o regime de caixa estabelece que o reconhecimento da despesa não ocorre no exercício do incorrimento e sim no exercício do pagamento (parto do pressuposto que o pagamento se deu em exercício diferente do incorrimento; se se der no mesmo, a questão se torna diferenças mensais).

42.1. Diferentemente de regime de competência que é um conceito da legislação societária, adotada pela legislação fiscal, a expressão regime de caixa está mais associada à legislação fiscal pelo seguinte fato: não há aplicação do regime de caixa na lei das S.A; como se viu em tópico próprio, não há exceção a este regime no âmbito societário. Mas, mesmo quando o regime de caixa é permitido pela legislação fiscal, isso se reflete apenas para apuração de tributos, pois a sociedade, se submetida a Lei nº 6.404/76, ainda deverá apurar o lucro líquido do exercício pelo regime de competência.

43. Então o tratamento de uma despesa submetida a regime de caixa "fiscal"<sup>11</sup> é: seguir o regime de competência para apuração do lucro líquido do exercício (ou seja, a despesa

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

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

39

continua a ser reconhecida no momento em que incorrida) e ajustar esse lucro de forma a desconsiderar o reconhecimento desta despesa e controlá-la, fora da escrituração societária, de modo a vir a incluí-la no lucro fiscal somente no momento do pagamento.

43.1. Assim, a adoção do regime de caixa permite a formação de um outro tipo de lucro, destinado a fins fiscais e que não é o lucro societário apurado para atendimento da Lei das S.A.

43.2. Chamo atenção então para o fato de que a despesa, ainda que submetida ao regime de caixa "fiscal", para a legislação societária, continua a ser reconhecida no momento em que incorrida, conseqüência esta da manutenção nesta seara do direito do regime de competência.

43.3. Assim, esta despesa não deixa de ser despesa do exercício; no exercício do pagamento não é despesa de exercício anterior, absolutamente, é apenas uma despesa diferida para fins fiscais, ou ainda, mantendo o estrito rigor técnico sequer é despesa, na realidade, é um valor diferido para fins fiscais ou então pode ser chamada de uma despesa "fiscal".

44. Examino então se esta dinâmica é apropriada aos Juros sobre Capital Próprio. A pergunta que se impõe: o regime de caixa que precisa ser aplicado para conservar as autuações envolvidas é o regime de caixa existente em alguns casos na legislação tributária (o que outrora denominei regime de caixa "fiscal") ou é um regime de caixa inédito (inovador) a ser aplicável mesmo no âmbito da Lei das S.A.?

44.1. Em resposta a esta pergunta, frente ao que se expôs no item 43 e em seus subitens, há que verificar que a aplicação do regime de caixa adotado pela legislação tributária não supre a necessidade do recorrido de fazer incorrer no exercício de 2007, na escrituração societária, despesas que deixaram de ser incorridas nos exercícios de 2002 a 2006.

44.2. Então, por exclusão, resta que o regime de caixa pretendido e ao qual o STJ atendeu em caso assemelhado, é um regime de caixa adequado ao caso, uma exceção jurisprudencial ao art. 177 da Lei nº 6.404/76. É difícil até mesmo conceber a redação de um dispositivo legal que permita um regime de caixa útil para manutenção da conduta que se deseja.

45. Assim, o exame do precedente do STJ nos coloca uma questão bem simples: existe a possibilidade de aplicação do regime de caixa no âmbito da legislação societária sem previsão legal e exclusivamente para os Juros sobre o Capital Próprio, mantendo o regime de competência quanto ao mais? Firmei convicção, mesmo sem aqui contraditar as razões de decidir ali apresentadas, que essa possibilidade não deve prevalecer.

### ***Da renúncia e da decadência***

46. Quanto à renúncia, já que superei a preliminar alegada, devo me pronunciar, mesmo que esta questão não tenha mais importância para o deslinde da questão por tudo o que já foi dito, e o faço dizendo que entendo não ser o caso, pelos motivos que apresento.

47. Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do

prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, e como esses dois institutos jurídicos foram discutidos conjuntamente no recurso e na tribuna, entendo por bem tratá-las no mesmo tópico.

48. No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa - já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP). Os JCP que existiam ao momento da dedução do IR eram apenas as despesas de JCP do exercício, que não foram objeto da atuação.

48.1. Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "à título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

48.2. Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário, se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou, que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

48.3. Daí porque comparar com o PN 79/76 não seria aplicável, pois trata do âmbito fiscal, em tese, uma renúncia de tratamento específico fiscal, daí porque não há que se invocar a questão de comparabilidade com a renúncia de depreciação incentivada.

49. Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídico da renúncia ou da decadência<sup>12</sup>, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

50. Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. Como mesmo reconhece a própria recorrida, não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação, de fazê-los incorrer ou de pagá-los.

50.1. Como visto antes, a simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

50.2. Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que

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

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO. <sup>12</sup>Impróprio, portanto, cogitar-se de não ocorrência da decadência de que trata o Decreto nº 20.910/1942, em virtude de não se estar situado no âmbito tributário. 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO. Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 692

não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

50.2.1. Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

50.2.2. Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

50.2.3. Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite<sup>13</sup> a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

51. Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

52. Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembléia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP.

52.1. Certamente dessa deliberação nasceu um direito para os sócios de receber JCP pagos ou creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

52.2. Em se tratando das despesas de JCP do exercício, a sociedade entendeu que o pagamento/crédito se daria ao mesmo tempo do exercício, então a contrapartida dessa despesa se deu em caixa/banco.

52.3. Em se tratando do restante, que não pode corresponder à conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP em anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

### ***Da postergação de tributo***

53. Não é o caso, não estamos frente a uma situação em que um tributo deixou de ser pago em exercícios anteriores e seria devido no exercício fiscalizado.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ROBERTO DE SOUZA ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por CARLOS ROBERTO DE SOUZA ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

42

53.1. O que poderia até se defender (no máximo) é que houve "postergação de despesa", logo, em exercícios anteriores, teria havido antecipação de tributo; e, portanto, no exercício fiscalizado estaria havendo "compensação" desses tributos antecipados.

53.2. Entretanto, esta defesa não procede porque não se trata de despesa (não foi incorrida nos anos anteriores, sequer foi ao lucro líquido de 2007); depois, ainda que fosse, essa "postergação de despesa" foi **indevida** (em **desrespeito** à legislação societária, e, conseqüentemente, à legislação fiscal). Assim, o tributo não foi realmente antecipado, sempre foi tributo devido.

## DOS JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

54. Sobre este tema, adoto as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, da relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

*"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).*

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar **sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.**

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

*"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.*

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do *caput* incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

*Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).*

*§ 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 imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).*

*§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

*JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal,*

*incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.*

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: “São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

*REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8  
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -  
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da  
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.  
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO  
DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO  
ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC.  
LEGALIDADE.*

*1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*

*2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

*3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*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.*

55. Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, DOU provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo - RELATOR







recebido pelo sócio, por sua vez, está sujeito ao imposto de renda, retido na fonte, à alíquota de 15% (tributação definitiva para as pessoas físicas e mera antecipação para as pessoas jurídicas).

**Tal como o regime de tributação dos dividendos, o JCP corresponde a um mecanismo de integração da empresa com o sócio, prescrito pelo legislador brasileiro para amenizar a dupla tributação nefasta à livre iniciativa e ao desenvolvimento econômico.**

A adoção pelo legislador brasileiro do JCP como método de integração tem o claro propósito de induzir o investimento e a manutenção de capital investido em pessoas jurídicas nacionais. Sob a perspectiva da empresa, há incentivo à captação de recursos dos sócios e não de terceiros, já que a remuneração de ambos se tornou igualmente dedutível. Some-se a isso vantagens do JCP, a exemplo do fato de que a captação de recursos dos sócios não influencia no nível de endividamento da companhia, bem como que estes são remunerados por índice geralmente menor que o de mercado, qual seja, a Taxa de Juros de Longo Prazo (doravante “TJLP”).

## 2. A norma de dedutibilidade de JCP pago ou creditado.

Caso se adote o sentido estrito da expressão “planejamento tributário”<sup>15</sup>, o tema “JCP” estará fora da matéria. Ocorre que a regra expressa pelo art. 9º da Lei n. 9.249/95 o situa, em termos estritos, entre as “*economias de opção*” ou “*opções fiscais*”.

Nas chamadas *opções fiscais*, o sistema jurídico tributário oferece ao contribuinte mais de uma sistemática para que submeta os seus signos de riqueza à tributação: é garantida ao contribuinte a liberdade para optar pelo caminho que lhe parecer mais adequado, seja por praticidade ou por lhe proporcionar menor ônus tributário.

Explorando o exemplo da DIRPF<sup>16</sup>, com opção pela *sistemática simplificada* ou *completa*, verifica-se que o legislador prescreveu ao contribuinte uma *fórmula procedimental básica* a ser seguida pela pessoa física: no programa de computador fornecido pela Receita Federal, o contribuinte deve pura e simplesmente optar pelo modelo *simplificado* ou *completo*. O programa de computador calcula para o contribuinte qual opção lhe trará o menor custo de IRPF e, caso se opte pelo modelo mais oneroso, o sistema não prossegue até que o contribuinte

<sup>15</sup> Em meio às muitas divergências que o tema suscita na doutrina nacional, alguns autores incluem no conceito de *planejamento tributário* a utilização de *opções fiscais* e de *normas tributárias indutoras*, já que o contribuinte, ao praticar os referidos atos, certamente teria realizado prévio estudo, *planejando-os*. Nesse sentido, vide: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 02. Outros, por sua vez, as excluem “do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivo coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha” Nesse sentido, vide: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo : Dialética, 2008, p. 100. BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária - limites normativos*. Tese apresentada ao concurso de livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 240.

confirme estar certo de que realmente irá optar por pagar mais (mensagem semelhante não aparece caso o contribuinte opte pelo caminho mais natural de poupar despesas tributárias). Neste exemplo, não estaria o contribuinte realizando um “planejamento tributário”, mas algo não apenas tolerado como regulado e incentivado pelo legislador: “*opções fiscais*” ou “*economias de opção*”.

Outra *economia de opção* conhecida consiste nos regimes de tributação da renda pelo “lucro real”, “lucro presumido” ou, ainda, SIMPLES NACIONAL. Nestes, o legislador oferece caminhos diversos que podem ser adotados pelos contribuintes e que podem apresentar elevada variação na obrigação tributária que a União seria legitimada a exigir. A escolha de um desses caminhos, por si só, não corresponde a um *planejamento tributário* em sentido estrito, mas uma mera *opção fiscal*.

O que se dá com o regime jurídico do JCP não é diferente. A norma jurídica, construída a partir do art. 9º, da Lei n. 9.249/95, estabelece uma **opção** à pessoa jurídica, que poderá destinar uma parte de seus lucros aos seus sócios qualificando-os como “JCP” e não como dividendos. O mesmo dispositivo prescreve as duas consequências jurídico-tributárias do pagamento ou creditamento de JCP:

- (i) a pessoa jurídica que realiza o pagamento ou creditamento do JCP poderá deduzi-los diretamente à conta de lucros acumulados da companhia, com a proporcional redução da base de cálculo do IRPJ e da CSL.
- (ii) a parte beneficiária do JCP (sócio da pessoa jurídica) está sujeita à tributação de imposto de renda, com retenção pela fonte pagadora à alíquota de 15% na data de seu pagamento ou creditamento.

A norma prescreve uma *fórmula de cálculo*, com *limites quantitativo e temporal*. Há também um outro *fator temporal* prescrito pela Lei n. 9.249/95, mas que não se refere ao mesmo interfere no cálculo do JCP. Trata-se da tutela do *momento em que o JCP se torna dedutível à pessoa jurídica e tributável do sócio*.

O legislador foi claro e expresso em relação a esses elementos, não autorizando a dedutibilidade de valores que com eles não se coadunem. Por outro lado, a clareza e o modo expresso com que o legislador tratou a questão também conferem segurança jurídica ao contribuinte, que encontra na lei ordinária a moldura dentro da qual o seu agir estará em conformidade com a *economia de opção* que lhe foi outorgada. Assim, se por um lado da moeda não é possível exigir do particular o cumprimento de requisitos ou a observância de limites não requeridos pelo legislador, pelo outro deve ser exigido do contribuinte o efetivo cumprimento dos aludidos fatores prescritos em lei. **Aludidos elementos serão analisados mais detidamente nos tópicos “3” e “4” da presente declaração de voto.**

Processo nº 12963.000065/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.181

CSRF-T1  
Fl. 702

A base jurídica para a apuração e identificação das consequências tributárias do JCP consiste no art. 9º da Lei 9.249, de 26.12.1995, que passou por alterações em 1996 (Lei 9.430/96), 2014 (Lei 12.973/14) e 2015 (Medida Provisória nº 694, de 30.09.2015, não convertida em lei até essa data).

No presente caso, os lançamentos tributários se reportam ao período de 2007, quando foram pagos/creditados JCP calculados acumuladamente em relação aos anos de 2000 a 2006. Dessa forma, interessa à solução dessa contenda a seguinte redação da Lei 9.249/95, art. 9º:

**Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.**

**§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.<sup>17</sup>**

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;  
II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

**§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de**

Documento assinado digitalmente por CARLOS ROBERTO DE ARAUJO em 09/03/2016 às 14:03:02.  
Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996. Em seu original: "§ 1º. O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados", por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO em 10/03/2016 às 16:00:00.  
Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ROBERTO DE ARAUJO em 10/03/2016 às 16:00:00.  
O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO em 10/03/2016 às 16:00:00.  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.**

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 9º. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 10. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

**3. A fórmula de cálculo do JCP.**

A pessoa jurídica optante pelo lucro real poderá destinar aos seus acionistas ou quotistas JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).

Como *limites quantitativos* à dedutibilidade do JCP, o seu valor deve ficar adstrito a um dos seguintes montantes: (i) 50% do lucro líquido do período em que for realizado o pagamento/crédito ou; (ii) 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros de períodos anteriores (art. 9º, § 1º, da Lei n. 9.249/95).

Note-se que a norma traz **uma única limitação temporal**, ao prescrever que o JCP deverá ser dedutível apenas sobre o período que o acionista manteve o seu capital investido na pessoa jurídica, devendo o seu cálculo ser realizado “*pro rata dia*”. Desse modo, o JCP “*deverá ser calculado com base na TJLP do espaço temporal de manutenção, na pessoa jurídica, do capital próprio a ser remunerado, ou seja, aplicada a taxa sobre o respectivo patrimônio líquido, proporcionalmente aos respectivos dias, ou seja, ‘pro rata die’ para mais ou para menos, descontada apenas a reserva de reavaliação ainda não tributada*”<sup>18</sup>.

Pode-se cogitar, por exemplo, de um particular, em 20X2, investir capital em uma companhia que tenha deliberado e pago JCP pela última vez em 20X0. Caso a assembleia delibere, em 20X4, que serão pagos JCP aos acionistas sobre o capital mantido naquela sociedade desde o último pagamento realizado, o particular em questão não faria jus a qualquer valor atinente ao ano de 20X1, pois não manteve capital investido na sociedade nesse período.

No caso, a regra expressa no art. 9º da Lei 9.249/95 apresenta dois efeitos:

- **limita o pagamento de JCP à proporção temporal (“pro rata dia”) de manutenção do capital investido na pessoa jurídica.** O particular, no exemplo citado, estaria limitado a receber JCP em relação aos anos de 20X2, 20X3 e 20X4.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- **garante ao particular o direito receber JCP sobre todo o período (“pro rata dia”) que mantiver capital investido na pessoa jurídica, caso assim delibere a assembleia geral da companhia.** O particular, no exemplo citado, teria garantido o direito de receber JCP em relação aos anos de 20X2, 20X3 e 20X4, submetendo-se, naturalmente ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre todo o período.

Como decorrência dessa delimitação temporal, se o investidor mantiver o seu capital por período superior a um ano-base, poderá ser, *pro rata dia*, remunerado por JCP em relação ao todo esse período, **mas nem um dia a mais do que isso.**

#### **4. O momento em que o JCP se torna dedutível à pessoa jurídica e tributável do sócio: “regime de competência” e “regime de caixa”.**

No âmbito contábil, a adoção do regime de competência corresponde a um *princípio fundamental de contabilidade*. Note-se o que prescreve o art. 177 da Lei n. 6.404/76:

**Art. 177.** A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos **princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência**.  
(grifos acrescidos)

O legislador foi enfático, pois entre os “princípios de contabilidade geralmente aceitos” ou “princípios fundamentais de contabilidade”<sup>19</sup> está justamente o princípio da competência. A adoção de tais princípios contábeis como regra geral para a apuração do resultado das companhias também foi prescrita pelo art. 187 da Lei n. 6.404/76:

**Art. 187.** A demonstração do resultado do exercício discriminará:  
(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A Resolução CFC n. 750/93 também exprimiu ser decorrência necessária do *princípio da competência* a adoção do *método (ou “princípio”) do confronto das receitas e despesas*, como se observa do art. 9º da aludida norma contábil:

Documento assinado digitalmente por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, em 10/03/2016 às 14:38:30, endereço IP: 172.16.1.16, certificado: SICOPE - SICOPE - SICOPE, validade: 2016/03/10 14:38:30. Documento assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS OLIVEIRA, em 10/03/2016 às 14:38:30, endereço IP: 172.16.1.16, certificado: SICOPE - SICOPE - SICOPE, validade: 2016/03/10 14:38:30. Documento assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, em 09/03/2016 às 14:38:30, endereço IP: 172.16.1.16, certificado: SICOPE - SICOPE - SICOPE, validade: 2016/03/09 14:38:30. Documento assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, em 09/03/2016 às 14:38:30, endereço IP: 172.16.1.16, certificado: SICOPE - SICOPE - SICOPE, validade: 2016/03/09 14:38:30. Documento assinado digitalmente em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA, em 10/03/2016 às 14:38:30, endereço IP: 172.16.1.16, certificado: SICOPE - SICOPE - SICOPE, validade: 2016/03/10 14:38:30.

**Art. 9º.** As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O **reconhecimento simultâneo das receitas e despesas**, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

Com as alterações introduzidas pela Resolução CFC n. 1.282/10, o aludido dispositivo passou a constar com outra redação, sem alterar em nada o princípio do emparelhamento das receitas e despesas. Como nem poderia ser diferente, a norma contábil reafirma o método do emparelhamento de receitas e despesas como pressuposto para a concretização do *princípio da competência*:

**Art. 9º.** O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

**Parágrafo único.** O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

ELISEU MARTINS, ERNESTO RUBENS GELBCKE, ARIOSVALDO DOS SANTOS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS<sup>20</sup> lecionam que, no regime de competência, “as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua ocorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa”, apontando que “A Lei das Sociedades por Ações não admite exceções”.

Noutro diapasão, no âmbito do Direito tributário, especialmente no que se refere à tributação da renda, o regime de caixa e o regime de competência convivem harmonicamente.

O CTN, ao exercer a competência atribuída ao legislador complementar pelo art. 146 da Constituição Federal, conferiu ao legislador ordinário a possibilidade de tributar a renda das pessoas físicas e jurídicas pelo regime de caixa ou pelo regime de competência.

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

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

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

Embora não seja ponto livre de debates doutrinários, é possível afirmar ser razoavelmente difundida a ideia de que a “aquisição da disponibilidade econômica”, referida

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

Autenticado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariosvaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária da FIECAFI. São Paulo: Atlas, 2013, p. 41 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO. Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

no caput do art. 43 do CTN, corresponde ao “regime de caixa”, enquanto que a “aquisição da disponibilidade jurídica” conduz ao “regime de competência”.

Nesse seguir, o legislador ordinário possui competência para adotar o *regime de competência* ou o *regime de caixa* no exercício de seu poder para tributar a renda. Possui, assim, autonomia em relação ao princípio contábil da competência, podendo adotá-lo (como o faz, em geral), afastá-lo (com a adoção do regime de caixa) ou, ainda, adequá-lo para as suas necessidades. A sua autonomia em relação à contabilidade permite ao legislador tributário não apenas adotar regime diverso ao regime de competência, de forma a tributar a renda apenas conforme o regime de caixa. O legislador também pode, por exemplo, adotar o regime de competência com ajustes, atribuindo-lhe feições diversas das verificadas exclusivamente sob a perspectiva contábil. Ocorre que, em relação a tal aspecto, o legislador encontra limites apenas na Constituição Federal e no CTN.

**Para a tutela do JCP, o legislador se valeu de tal autonomia, do seguinte modo:**

- O legislador elegeu o JCP não como uma *despesa* propriamente dita, a qual pressupõe, para a sua dedutibilidade, contribuição para a manutenção das atividades da pessoa jurídica. Trata-se de forma de remuneração do capital próprio investido pelos sócios na pessoa jurídica, dedutíveis, portanto, diretamente dos lucros desta, não se sujeitando às regras ordinárias aplicáveis às despesas em geral;
- O legislador elegeu o efetivo *pagamento* como evento relevante para a incidência da norma tributária de JCP (Lei n. 9.249/95, art. 9º, *caput*). Assim, o nascimento do direito à dedutibilidade do JCP pago e a obrigação tributária do sócio que o recebe se dá, nessa hipótese, pelo *regime de caixa*. A adoção do referido regime será analisada com mais detalhes no subtópico “4.1”;
- O legislador também elegeu o *creditamento* como evento relevante para a incidência da norma tributária de JCP (Lei n. 9.249/95, art. 9º, *caput*). Assim, o nascimento do direito à dedutibilidade da empresa que credita o JCP e a obrigação tributária do sócio que é creditado se dá, nessa hipótese, por um *regime de competência*, embora *com distinções relevantes em relação ao princípio contábil da competência*. A adoção do referido regime será analisada com mais detalhes no subtópico “4.2”;

Os referidos regimes foram adotados pelo legislador tributário para estabelecer o período a que pertencem os JCP, isto é, quando estes podem ser deduzidas. No entanto – **e isso é decisivo para a solução do presente caso** – o legislador não se baseou nos aludidos regimes para a composição da fórmula de cálculo do JCP a ser pago ou creditado. Significa dizer que o

fato do JCP passar a ser dedutível no momento em que apurado pelo regime de caixa ou de competência em nada interfere no seu montante ou em seu cálculo sobre exercícios anteriores.

#### 4.1. O reconhecimento do JCP pelo regime de caixa: a hipótese de efetivo pagamento aos sócios.

O legislador ordinário tradicionalmente tributa as pessoas físicas pelo *regime de caixa* e as pessoas jurídicas pelo regime de competência. **No entanto, embora o regime de competência seja a regra para a tributação da renda das pessoas jurídicas, há uma série de exceções.**

Entre outros exemplos, é possível verificar que, na sistemática de tributação da renda pelo *lucro presumido*, o *regime de caixa* é uma opção em relação ao *regime de competência*. Muitas pessoas jurídicas podem, anualmente, manifestar a sua opção pela tributação conforme o *regime de caixa*, excepcionando a regra geral do *regime de competência*. O regime de apuração adotado (caixa ou competência) deverá ser consistente em relação ao IRPJ, à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS durante todo o exercício fiscal atinente à opção.<sup>21</sup>

Entre as empresas tributadas pelo lucro real, o pagamento de JCP corresponde a hipótese em que o regime de competência pode dar lugar à adoção do regime de caixa para a apuração deste evento relevante ao IRPJ e à CSL.

O art. 9º da Lei 9.249/95 prevê, para que a dedutibilidade do JCP seja regida pelo *regime de caixa*, dois fatos que devem estar necessariamente presentes:

**1º fato: A deliberação da assembleia geral da companhia para que sejam pagos JCP aos acionistas, a partir do que este se considera “incorrido”, pois, a partir daí, os acionistas passam a ter direito ao pagamento ou creditamento de tais valores.** Pelo regime de competência, aplicável em geral, seria desde já possível à pessoa jurídica deduzir aludidas despesas incorridas. A Lei n. 9.249/95, contudo, não autoriza a dedutibilidade do JCP meramente incorrido, exigindo o aperfeiçoamento do pagamento.

**2º fato: O efetivo pagamento individualizado ao acionista nos moldes decididos na assembleia antecedente.** Com o efetivo pagamento, evento típico do regime de caixa, a Lei n. 9.249/95 autoriza a dedutibilidade do JCP, o que antes de tal evento não seria permitido.

Desse modo, não vige na legislação do imposto de renda um *regime de competência absoluto e inarredável*. O JCP é apenas mais uma exceção àquela regra geral.

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016

16 por CARLOS ALBERTO COSTA DE BRITO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



O JCP é, ele próprio, algo excepcional. Trata-se de elemento enunciado no ordenamento jurídico em 1995 e com raros paralelos na legislação estrangeira (ao que parece, apenas a Bélgica apresenta instituto semelhante). O seu arranjo foi introduzido pelo legislador em meio a esse seu caráter excepcional, sendo compreensível a adoção, portanto, de exceção à regra do regime de competência.

#### 4.2. O reconhecimento do JCP pelo regime de competência: a hipótese de creditamento aos sócios.

Conforme o princípio da competência, as mutações positivas e negativas devem ser apropriadas ao patrimônio da entidade, respectivamente, conforme a aquisição dos respectivos direitos (receitas e rendimentos) ou incorrimento das obrigações (custos, despesas e perdas).<sup>22</sup> Assim, a receita deve ser reconhecida no período em que vier a ser obtido o título jurídico que lhe dê suporte em caráter definitivo e incondicional, independentemente do seu recebimento, enquanto que a despesa será apropriada no período em que for exigível o cumprimento da obrigação correspondente, independentemente do seu pagamento.

Note-se que, nos termos do Parecer Normativo CST 110/71, conforme o regime de competência, “*permite-se deduzir do lucro das pessoas jurídicas, para efeito do Imposto de Renda, as despesas pagas ou incorridas no ano-base da declaração de rendimentos, entendendo-se por incorridas as que embora realizadas e quantificadas não tenham sido pagas*”. A noção de despesa incorrida é, portanto, fundamental à apuração do lucro real pelo regime de competência: deve-se considerar como dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL as despesas que, independentemente de efetivo fluxo financeiro ou sacrifício para o seu adimplemento, possam ser consideradas como *incorridas*, ou seja, que já tenham caráter definitivo e incondicional, podendo ser juridicamente exigido pela parte credora.

O art. 9º da Lei n. 9.249/95, além da possibilidade de adoção do regime de caixa para a dedutibilidade do JCP (subtópico “4.1”), também previu a adoção do *regime de competência*, embora *com distinções relevantes em relação ao princípio contábil da competência*:

**1º fato: A deliberação da assembleia geral da companhia para que sejam pagos JCP aos acionistas, a partir do que já se poderia considerar a despesa como incorrida, já que, apenas a partir daí, os acionistas passam a ter direito ao recebimento de tais valores.** Pelo regime de competência “puro”, aplicável em geral, já seria possível à pessoa jurídica deduzir aludidas despesas incorridas. A Lei n. 9.249/95, contudo, não autoriza a dedutibilidade do JCP meramente incorrido, exigindo, ao menos, o aperfeiçoamento de seu “creditamento”.

**2º fato: efetivo crédito individualizado ao acionista nos moldes decididos na assembleia antecedente.** A Lei n. 9.249/95 deslocou o evento relevante para o regime de competência, que geralmente seria momento em que juridicamente a pessoa jurídica se torna juridicamente obrigada a cumprir uma despesa (no caso, a assembleia geral de deliberação), para o efetivo creditamento individualizado do JCP ao sócio.

A questão é bem observada pela doutrina, como se observa deste trabalho de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA<sup>23</sup>:

“Realmente, apesar de a obrigação já ter sido constituída desde a deliberação, o parágrafo 1º do art. 9º da Lei 9.249 somente permite a dedução fiscal a partir do momento em que ela for cumprida no âmbito do direito privado mediante a efetivação do pagamento ou do crédito em conta individualizada do sócio ou acionista.

Isso explica porque o regime de competência se constitui na regra geral acima descrita, mas nosso sistema legal relativo ao IRPJ e à CSL contém várias regras relacionadas à dedutibilidade de determinadas despesas ou custos, as quais estão inseridas no ordenamento jurídico a par da regra geral do regime de competência, sendo que algumas delas excepcionam, condicionam ou complementam tal norma geral.

Assim, ao lado das regras que existem para declarar a indedutibilidade de determinadas despesas ou custos, ou para limitar o valor dedutível, ou para condicionar a dedução a esta ou àquela circunstância, há outras que, excepcionalmente, estabelecem o momento da dedução em momento distinto daquele em que o encargo já está incorrido.”

O que se conclui é que o legislador não incorporou em sua integralidade o *princípio contábil da competência*, pois, conforme este, os valores em questão já deveriam ser reconhecidas desde a realização da assembleia geral da companhia em que o pagamento do JCP fosse aprovado. Trata-se de um regime de competência ajustado.

Assim, a Lei n. 9.249/95 adotou o *regime de caixa* e um *regime de competência ajustado* para estabelecer o momento em que o JCP se torna dedutível à empresa e rendimento tributável dos sócios. Significa dizer que o JCP pertence ao período em que o seu pagamento ou creditamento primeiro ocorrer.

## **5. A contabilidade: relevância para a apuração do JCP, com possíveis ajustes determinados pela lei fiscal; irrelevância para a tutela jurídico-tributária das consequências fiscais do JCP pago ou creditado.**

Na sistemática do *lucro real*, a base de cálculo adotada pelo legislador corresponde ao “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” por lei. E o lucro líquido será apurado “com observância das disposições das leis comerciais”, ou seja, a partir da contabilidade da pessoa jurídica.<sup>24</sup>

Para a solução do recurso especial ora em análise, é necessário verificar e distinguir a **relevância da contabilidade para a apuração do JCP** e para a **delimitação da incidência da norma de dedutibilidade do JCP**.

Há um íntimo relacionamento entre as searas contábil e tributária, marcada por recente revolução. Durante décadas, a contabilidade brasileira esteve vinculada às necessidades da legislação do imposto de renda, o que não ocorre mais desde a edição da Lei n. 11.638/2007. A importante missão da contabilidade de informar usuários internos e externos à entidade hoje é cumprida adotando padrões internacionais e não da legislação tributária.

Ao se reportar à “promulgação das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 (MP 449/08) e a independência da contabilidade brasileira”, no Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, seus autores ELISEU MARTINS, ERNESTO RUBENS GELBCKE, ARIOSVALDO DOS SANTOS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS<sup>25</sup> trazem mensagem bastante esclarecedora:

“A partir dessas legislações passou a ser possível praticar-se, de fato, Contabilidade no Brasil sem influências diretas ou indiretas de natureza fiscal, com a Secretaria da Receita Federal Brasileira passando a ser enorme parceira da evolução contábil. De agora em diante, trabalham juntas, as normas contábeis e as normas fiscais, cada um seguindo o seu caminho. Nenhuma norma contábil nova, convergente às internacionais, provoca qualquer efeito tributário, aumentando ou reduzindo tributos, sem que haja uma outra norma de natureza fiscal para fazê-lo; não saindo essa nova norma tributária, prevalece o que existia anteriormente (até o final de 2013 ainda prevalecem as do final de 2007). Por outro lado, se o Fisco determinar uma nova forma de apropriação de receita ou despesa para fins próprios, isso não tem automática aplicação na Contabilidade, sem que saia uma nova norma contábil. E todas essas diferenças são controladas no Lalur, agora E-Lalur, no F-Cont etc. Devemos, os Contabilistas brasileiros, aplaudir estes momentos históricos que estamos vivendo e aproveitar para fazer valer a grande utilidade da nossa profissão: a de ajudar no processo de controle e no bem informar.”

Até 2007, receitas e receitas seriam reconhecidas pela contabilidade de maneira formalística (*forma jurídica sobre a substância*), em obediência à legislação tributária ou à normas de Direito privado. Naquele estágio, a contabilidade estava presa às amarras do Direito tributário, mas este jamais teve amarras involuntárias nas normas contábeis.

<sup>24</sup> Decreto 3000/00 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 247; Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 6; Lei no 8.981, de 1995, art. 37, §1.  
Documento assinado digitalmente por ELISEU MARTINS, ERNESTO RUBENS GELBCKE, ARIOSVALDO DOS SANTOS, SÉRGIO DE IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2013, p. 21.  
Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO  
Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É premissa fundamental que a resposta para “*o que gera o dever de pagar tributos*” não pode ser construída imediatamente com base na contabilidade. A análise de relatórios financeiros, pura e simples, não é conclusiva para a definição do *quantum debeatur*. A decisão sobre “*o que gera o dever de pagar tributos*” e, ainda, “quanto deve ser pago”, demanda, no regime democrático brasileiro, a decisão do legislador competente. Os eventos contábeis adquirem importância para o Direito tributário na medida em que são acolhidos pelo legislador.

Também é preciso ter claro que não há comunicação necessária e indissociável entre a contabilidade e o Direito tributário. O legislador tributário pode, inclusive, se valer de conceitos próprios para capturar signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação. Uma “receita” ou “despesa”, para fins societários e contábeis, pode não ter o mesmo sentido e tratamento para fins fiscais.

Assim, tal como convergências conceituais da contabilidade e do Direito tributário podem ser facilmente encontradas no que tange ao IRPJ e à CSL, também não há dificuldade para se encontrar divergências, sem que isso represente qualquer ruído sistêmico. Nem a contabilidade e nem o Direito tributário ignoram tais possibilidades, antes as têm como naturais, de forma que cada qual possui as suas próprias soluções.

Note-se que, desde as Leis 11.638/07 e 11.941/09, a contabilidade brasileira ganhou independência em relação Direito tributário, mas este permanece, tal como antes, autônomo em relação àquela. A relação do Direito tributário com a contabilidade é de simbiose, quase parasitária, pois o legislador tributário se aproveita apenas daquilo que lhe interessa. O que não há, tal como nunca houve, é sujeição do legislador tributário à cogência das normas contábeis.

No presente caso, o legislador tributário prevê que ***a contabilidade possui relevância para a apuração do JCP, com possíveis ajustes determinados pela lei fiscal***. Trata-se de um caso que o legislador tributário, em pleno exercício de suas funções e dentro dos limites que lhe são imanentes, seleciona da contabilidade aquilo que interessa para a mensuração do JCP.

A relevância da contabilidade para a apuração do JCP passível de dedução fiscal será tanto maior quanto a evidenciação, reconhecimento e mensuração contábeis se derem em consonância com a fórmula adotada no art. 9º da Lei n. 9.249/95. Quanto mais a contabilidade se afastar dessa fórmula, menos relevante será para a aplicação da norma de dedutibilidade do JCP.

Por sua vez, é necessário reconhecer que ***as normas contábeis são irrelevantes para a tutela jurídico-tributária das consequências fiscais do JCP pago ou creditado***. Ainda que o princípio contábil da competência possa orientar a escrituração contábil do JCP de uma determinada forma, isso em nada influencia para que se deflagre a sua dedutibilidade fiscal. Importa unicamente que se cumpram os elementos tal qual prescritos no art. 9º da Lei 9.249/95.

Prova disso é que a legislação tributária prevê a solução a ser adotada caso a contabilidade reconheça JCP que (ainda) não possa ser considerado dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Com a aplicação cumulativa do art. 9º e do art. 13, I, da própria Lei 9.249/95, na hipótese da contabilidade, por hipótese, evidenciar o JCP no ato da assembleia que determinar o seu pagamento, este deverá ser considerado, para fins fiscais, como mera provisão indedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido do período para apuração do lucro tributável respectivo. No futuro, quando de fato se concretizar o pagamento/creditamento individualizado exigido para fins de dedutibilidade fiscal, este será realizado a débito da provisão e não do lucro líquido desse período.<sup>26</sup> Dessa forma, cumpre-se o disposto no art. 6º do Decreto-lei 1.598/77<sup>27</sup>.

## 5. O vício imputado pela fiscalização para a glosa da dedução de JCP efetivamente pagos aos acionistas.

No presente caso, a autuação fiscal em discussão decorreu de pagamentos/creditamentos efetivamente realizados pelo contribuinte, a título de JCP, no ano de 2007, o qual foi calculado tomando-se por base também os exercícios anteriores, de 2000 a 2006.

### 5.1. O pagamento ou creditamento de JCP acumuladamente, com base em exercícios anteriores.

O investimento no capital social de pessoas jurídicas é, por definição, uma “participação permanente”<sup>28</sup>, o que evidencia uma noção de continuidade, perenidade. Embora o liame societário em questão possa ser extinto (*realização do investimento*), há expectativa de que o período de permanência do capital investido pelo acionista ou cotista perdure por mais de um exercício.

Ao tutelar a remuneração do capital próprio investido pelos sócios (detentores dessa *participação permanente*), o legislador tributário precisou considerar tais fatores. O legislador precisou considerar tanto o pressuposto da continuidade do investimento mantido pelo sócio no capital social da pessoa jurídica investida, quanto a possibilidade legal de extinção desse liame societário a qualquer tempo.

<sup>26</sup> Nesse sentido, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, *in* Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 325-6.

<sup>27</sup> Decreto-lei 1.598/77, art 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...) § 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

<sup>28</sup> Vide Lei n.º 6.404/74, art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo. (...) III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

Quanto à possibilidade de extinção desse liame societário, o legislador prescreveu a **única limitação temporal** atinente ao JCP, analisada no tópico “3”, acima: somente será considerado dedutível o JCP calculado sobre o período em que o sócio manteve o seu capital investido na pessoa jurídica, devendo, assim, ser calculado “*pro rata dia*”.

Por sua vez, tendo em vista que o período de permanência do capital investido pelo acionista ou cotista tende a perdurar por mais de um exercício, o legislador, de forma bastante técnica, prescreveu que o *limite quantitativo* aplicável (vide tópico “3”) pode ser tanto de 50% do lucro líquido do exercício, como de **50% dos lucros acumulados ou reservas de lucros, que se reportam justamente aos anos anteriores**. Daí a correta assertiva doutrinária de que, **“não fosse assim, ou seja, fossem os JCP vinculados em seu cálculo exclusivamente aos presente período-base, a lei teria limitado o seu valor apenas à metade do lucro líquido deste período”**<sup>29</sup>.

Assim fez o legislador, ao prescrever que o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei 9.249/95, art. 9º, § 1).

Além disso, prescreveu expressamente o legislador (Lei 9.249/95, art. 9º):

§ 7º. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

O dispositivo da Lei das S.A., a que faz referência a Lei 9.249/95, segue transcrito:

“Art. 202<sup>30</sup>. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e

<sup>29</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, in Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 334. No mesmo sentido, vide: SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos controvertidos atuais dos juros sobre capital próprio (JCP): o impacto das mudanças no patrimônio líquido, o pagamento acumulado e a sua qualificação nos acordos de tributação, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 214. São Paulo : Dialética, 2013, p. 114-115.

<sup>30</sup> Em sua redação original, alterada pela Lei nº 10.303, de 2001, o caput e os seus incisos I, II e III possuíam a redação a seguir: “Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omissivo, metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

I - quota destinada à constituição da reserva legal (artigo 193);

II - importância destinada à formação de reservas para contingências (artigo 195), e reversão das mesmas reservas formadas em exercícios anteriores;

III - lucros a realizar transferidos para a respectiva reserva (artigo 197), e lucros anteriormente registrados nessa reserva que tenham sido realizados no exercício.

reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

**III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.**

(...)"

(grifos acrescidos)

Conforme a norma societária, os acionistas têm direito a receber dividendo obrigatório, em cada exercício, equivalente à parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, em conformidade com as regras estabelecidas na Lei das S.A. Entre essas regras, prevê o legislador societário que os valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores devem, após a sua realização, ser distribuídos na primeira oportunidade a título de dividendos.

O legislador tributário fez remissão expressa à lei societária, atraindo para o JCP a norma societária originalmente aplicável apenas aos dividendos. Diante da referida remissão legal, constrói-se norma segundo a qual *os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização, podendo, ainda, ser destinados ao pagamento de juros sobre capital próprio.*

O legislador tributário prescreveu que o JCP, por também ter a natureza de distribuição de lucros, poderá ser pago no lugar dos dividendos obrigatórios referidos pelo art. 202 da Lei 6.404/76, destinando, inclusive, 50% dos valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores. Por remissão expressa na Lei 9.249/95, o legislador, que é uno, prescreve que até 50% das reservas de lucros ou lucros acumulados referidos pela Lei das S.A. podem:

(i) servir de limite para o cálculo do JCP, coerentemente com a possibilidade de cálculo deste em relação aos períodos anteriores (Lei 9.249/95, art. 9, § 1º) e;

(ii) ainda, servir de fonte de recursos para o pagamento do JCP, que de outra forma se prestariam apenas à distribuição de dividendos (Lei n. 9.249/95, art. 9º, § 7º).

A norma prescrita pela Lei n. 9.249/95 é clara. O legislador não apenas permitiu o pagamento de JCP relativos a períodos anteriores, como também editou mais do que um parágrafo para regular a utilização de reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores para o *cálculo e fonte de recursos.*

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO

**Dessa forma, o auto de infração lavrado em face do contribuinte padece de vício**

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**insanável quanto à compreensão da norma de dedutibilidade de JCP. A aplicação equivocada do art. 9º da Lei n. 9.249/95 conduziu a fiscalização a restringir a dedutibilidade de tais valores, não obstante a assembleia geral ter deliberado o pagamento de JCP relacionados aos anos 2000 a 2006 e tais valores tenham, de fato, sido efetivamente pagos ou creditados aos acionistas.**

Não se pode deixar de observar que sequer a equivocada qualificação do JCP como tendo natureza de juros comuns justificaria a glosa atinente aos exercícios anteriores. Ocorre que a relevância da *autonomia e independência dos exercícios* restou enfraquecida desde os idos de 1978, quando da introdução do Decreto-lei 1.598 ao sistema jurídico brasileiro. Até esse marco jurídico, as despesas atinentes a um exercício não poderiam ser deduzidas em outro, qualquer que fosse o motivo. O Decreto-lei 1.598, contudo, expressamente passou a autorizar deduções extemporâneas.<sup>31</sup>

Nesse cenário, a glosa empreendida pela fiscalização não possui fundamento legal de validade, devendo ser afastada, reconhecendo-se, assim, a legitimidade do pagamento ou creditamento de JCP acumuladamente, com base em exercícios.

## 5.2. A compatibilidade do art. 29, da IN 11/96, com a Lei 9.249/95.

Após a edição da Lei 9.249/95, foi publicada a Instrução Normativa n. 11, de 21.02.1996, veiculando o seguinte texto em seu art. 29:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, **observado o regime de competência**, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, in Revista de Direito Tributário Atual n. 28, São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 334.

O, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO. Assinado digitalmente em 10/03/2016 por

RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



cento de um dos seguintes valores:

- a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou
- b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

- a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;
- b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10).

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:

- a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.
- b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;
- c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;
- d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

- a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;
- b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.



MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V - Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1086752/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 11/03/2009)

Em seu voto, o i. Min. FRANCISCO FALCÃO consignou ser aplicável ao JCP o regime de caixa e não o regime de competência, como se observa do seguinte trecho:

“Com efeito, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração”.

Conforme exposto nesta declaração de voto, **me alinho à conclusão dos Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça do STJ, no sentido de que “a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa”.**

No entanto, *permissa venia*, a r. decisão parece ter analisado apenas a hipótese em que há efetivo pagamento de JCP, em que o *regime de caixa* foi realmente adotado pelo legislador. Conforme os fundamentos expostos no tópico “4.2”, acima, o legislador tributário também elegeu o **creditamento** da JCP como elemento temporal para que este se torne dedutível, o que remete, então, a um **regime de competência ajustado**.

Dessa ressalva decorre que a assertiva do i. Min. FRANCISCO FALCÃO deve, *permissa venia*, ser complementada do seguinte modo: “*Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento*” **ou creditamento**.

#### **6. Conclusão.**

Por todo o exposto, deve ser negado provimento ao recurso especial da PFN quanto à matéria analisada nesta declaração de voto. A glosa empreendida pela fiscalização não possui fundamento legal de validade, devendo ser afastada, reconhecendo-se, assim, a legitimidade do pagamento ou creditamento de JCP apurados acumuladamente, com base em exercícios anteriores.

É como voto.

**Conselheiro Luís Flávio Neto.**  
(assinado digitalmente)

## Declaração de Voto

### Conselheiro Ronaldo Apelbaum,

Em relação ao conhecimento do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, acompanho o d. Relator no sentido de que a divergência jurisprudencial exigida pelo Art. 67 e parágrafos do RICARF encontra-se devidamente comprovada. Por esse motivo, o Recurso Especial deve ser conhecido.

Quanto ao mérito, contudo, ousou divergir completamente do d. Relator, pelas razões que serão expostas a seguir. Essa divergência não retira nem diminui os elogios que são merecedores o d. Relator pela profunda pesquisa realizada.

Em primeiro lugar, vale transcrever o art. 9º da Lei 9.249/95, que disciplina o pagamento a título de Juros sobre Capital Próprio, mas apenas nos trechos que impactam a presente discussão:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)*

(...)

*§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.*

O artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 limita-se a autorizar a dedução, para fins fiscais, de “juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”.

Essa legislação dá ao contribuinte a faculdade de pagar ou creditar JCP a seus sócios sobre contas do patrimônio líquido e determina que esse valor poderá ser deduzido para fins de apuração do lucro real no momento de seu pagamento ou crédito. Já o §1º do referido artigo 9º determina que o efetivo pagamento ou crédito dos JCP dependem da existência de lucros correntes ou acumulados em valor igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos. Nesse ponto, a legislação traz uma limitação quantitativa para o pagamento dos juros sobre o capital próprio, mas não faz qualquer limitação ao pagamento relativo à aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Mesmo a IN RFB n.º 11/96, vigente à época dos fatos ora analisados, não traz qualquer restrição à adoção, como base para determinação dos JCP, de contas de patrimônio líquido de períodos anteriores. Tanto essa IN quanto a Solução de Consulta 329/14

da COSIT, utilizadas como referência para a manutenção da autuação, não devem ser consideradas como válidas por partires do pressuposto de que o pagamento de JCP se trata de despesa de juros, o que não é o caso para a específica situação dos JCP, pelo que será exposto na análise dos primados contábeis.

#### **a) dos Princípios Contábeis aplicáveis ao caso em questão**

Em sua fundamentação, o d. Relator também se fundamenta em dois postulados contábeis para justificar a impossibilidade de pagamento de JCP sobre períodos passados: (i) Princípio da Entidade e (ii) Princípio da Competência. A análise das normas contábeis, embora não disciplinadoras dos efeitos fiscais de seus regramentos, são de extrema relevância no presente contexto. E por isso merecem análise pormenorizada, em conjunto com a legislação societária vigente no Brasil:

##### **(i) Princípio da Entidade**

O Princípio da Entidade é um postulado que determina que a contabilidade de determinada entidade não se confunde com a pessoa de seus sócios ou quotistas. Com base nesse Princípio, o d. Relator desenvolve raciocínio a partir do qual os JCPs devem ser caracterizados como despesa de juros, e, portanto, devem ser reconhecidas a cada ano-calendário em que o resultado permitir tal disponibilização.

Esse argumento não se sustenta na medida em que a necessidade de segregação contábil da “Entidade” foi observada pela Recorrente. É certo que a discussão sobre a natureza desse pagamento advém da legislação fiscal e societária e o momento correto de seu reconhecimento advém da regra contábil específica dos JCPs. Estamos falando de (i) momento de reconhecimento e (ii) natureza do pagamento, e não de confusão contábil entre a empresa e seus quotistas titulares. Por conta disso, nos itens abaixo, compreendo que essa discussão poderá ser mais frutífera, deixando de lado desde já qualquer descumprimento ao Primado da “Entidade”.

##### **(ii) Princípio da Competência**

Conforme já ressaltado anteriormente, os primados contábeis são de extrema relevância e devem sempre ser observados em conjunto com a legislação fiscal. A observância do Princípio da Competência é, indubitavelmente, um dos pilares da Contabilidade e é objeto de profunda análise em normas exaradas por entidades como a CVM, IBRACON, entre outras. O voto do d. Relator demonstra, de forma clara, a relevância e aplicação desse Princípio.

Ocorre que há um severo engano nas conclusões do voto vencedor, na medida em que considera que as regras estipuladas na Lei 9.249/95 se amoldam ao Princípio da Competência de forma estrita, ou melhor, necessariamente relacionada ao período de apuração do JCP e não do pagamento efetivo dessa verba.

É sempre relevante lembrar que a competência para a regra temporal de dedução de pagamentos na apuração do lucro real é matéria reservada à Lei. É a Lei 9.249/95, portanto, que define o momento em que deve ser considerada a dedução na base de cálculo do imposto. Ademais, é necessário ainda lembrar que o pagamento de JCP não é classificado como despesa, o que poderia gerar controvérsia quanto à necessidade de reconhecimento mediato desse pagamento como despesa do próprio período, em consonância com outras despesas comumente reconhecidas pelos contribuintes, de forma geral.

Isso porque os JCP não devem ser considerados como dispêndio que contribuem para manutenção do patrimônio ou para incremento de receitas da atividade. Trata-se de destinação de resultado após apurado o lucro, não sendo aplicadas as regras de competência para o registro de despesas, porque de despesa não se trata. É uma dedução legal criada por lei para incentivar a capitalização das empresas e favorecer o investimento em atividade produtiva. São uma forma de remuneração do investimento realizado por sócios ou acionistas. Esses juros foram criados como uma alternativa ou complementação ao pagamento de dividendos e, até por sua natureza, consiste em uma faculdade à empresa e não uma obrigação.

Podemos dizer, portanto, que os JCP somente serão considerados existentes a partir do momento em que os sócios ou acionistas definem sua aprovação e seu pagamento. Dessa forma, fica claro que o período de competência não pode ser outro se não aquele em que é definido o seu pagamento, momento no qual é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas.

Essa conclusão também se depreende da Deliberação CVM 207/96, que determina a contabilização dos JCP diretamente à conta de lucros acumulados:

*I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.*

#### **b) dos JCP como forma de remuneração do capital**

Conforme anteriormente mencionado, os JCP foram instituídos na legislação brasileira pela Lei 9.249/95. A partir desse momento, as empresas passaram a ter mais flexibilidade para remunerar seus sócios ou acionistas, com a possibilidade de antecipação do pagamento de dividendos, através do pagamento de JCP, autorizado pelo art. 9º dessa Lei.

Tais juros possuem a mesma natureza jurídica da distribuição de dividendos, ambos representando formas de remuneração do capital ao acionista. Essa afirmação é confirmada pelo parágrafo 7º, do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, que admite sua imputação ao valor dos dividendos previstos no artigo 202 da Lei n.º 6.404/76.

Já o art. 202 da Lei 6.404/76, faz referência aos dividendos obrigatórios, que a empresa tem a autonomia em definir quando distribuir, de modo a não comprometer sua situação financeira, não havendo qualquer vedação legal expressa que estabeleça um limite temporal para esta distribuição.

*“Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

*I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*  
*a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)*

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

Autenticado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 10/03/2016 por RONALDO APELBAUM, Assinado digitalmente em 09/03/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

Impresso em 10/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)*

*II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

*III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

*(...)*

*§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.*

*§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.”*

A leitura desse artigo da Lei n. 6.404/76 revela claramente a preocupação do legislador de retirar parte da discricionariedade da companhia no pagamento de dividendos, garantindo o pagamento de um mínimo a todos os acionistas, o que protege os direitos dos acionistas minoritários, que teriam pouco poder na deliberação sobre o pagamento dos dividendos. Mas não o fez com relação aos juros em comento e, portanto, não cabe à autoridade fazendária inferir que deveria assim ocorrer. Aqui é importante ressaltar outro ponto relevante trazido à tona pelo d. Relator: a impossibilidade de pagamento de JCP retroativos em face da possibilidade de prejuízo aos acionistas ou quotistas “originários” do período dos Juros levantados.

Nesse quesito, é importante mencionar que não há tal prejuízo, já que existe é fartamente reconhecida a possibilidade de distribuição posterior, aos titulares do momento de deliberação. A própria CVM, em seu Parecer 2004/0381, reconheceu a possibilidade de recebimento de dividendos retroativos. Se dividendos, que têm sua distribuição mínima obrigada por Lei, podem ser distribuídos dessa forma, os JCP também estariam no mínimo albergados pela mesma regra. A conclusão desse Parecer é clara a respeito de dividendos:

#### *Conclusão*

*17. Assim, pelas razões antes expostas, meu voto é no sentido de responder à consulta no sentido de manifestar o entendimento, aplicável apenas aos pagamentos de dividendo que vierem a ocorrer após a publicação da decisão que vier a acolher esta proposta, de que, em qualquer caso de declarações tardias, retificadoras ou complementares de dividendos (ou outros proventos) devidos por companhias abertas cujas ações sejam admitidas à negociação, o pagamento deve ser feito às pessoas titulares das ações na data*



*da declaração tardia, retificadora ou complementar, ou em outra data posterior, tornada pública de maneira concomitante com a declaração.*

Não restam dúvidas, portanto, que os JCP representam remuneração de capital, não há obrigação legal de reconhecimento no período a que se refere e que a distribuição tardia dos mesmos não representa prejuízo aos quotistas e/ou acionistas do período base de cálculo dos Juros. E, de acordo com o art. 9º da Lei 9.249/95, o Período de Competência aplicável ao pagamento dos Juros é o da efetiva deliberação e não do período-base de cálculo desses Juros.


### **c) dos juros sobre a multa**

Nesse ponto, acompanho o d. Relator. A partir da edição da Lei 9430/96, compreendo que as multas de mora se enquadram no conceito de “débito decorrente de tributo” e, portanto, há incidência de juros sobre a multa de ofício, para fatos ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Apelbaum



Cooperativa. Tributação - insumos intermediários e  
embalagem





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

**Processo n°** 10925.720661/2014-91  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.552 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL AURORA DE ALIMENTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. ÍNDICE DE ATO COOPERATIVO. ENTRADA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. EXCLUSÃO DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SECUNDÁRIOS NÃO PRODUZIDOS PELOS ASSOCIADOS. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA E FINALÍSTICA DA LEI N. 5.764/71 E DO ART. 183 DO RIR/99.

A atividade da cooperativa agropecuária industrial se dá no momento da entrada dos produtos agropecuários produzidos pelos associados, assim, o cálculo do Índice de Ato Cooperativo deve considerar as entradas dos produtos agropecuários. Não deve compor tal cálculo a entrada de produtos intermediários consumidos na industrialização, material de embalagem e qualquer outro tipo de insumo secundário que não se confunde com a matéria-prima (produto agropecuário) produzidos pelos associados, sob pena de se tributar atividade cooperativa. Deve ser aplicada a interpretação finalística e sistemática da Lei n. 5.764/71 e do art. 183 do RIR em consonância com a proteção do ato cooperativo dada pela CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUIS FABIANO ALVES PENTEADO - Relator.

EDITADO EM: 05/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes, José Carlos de Assis Guimarães e José Roberto Adelino da Silva (Suplente).

## **Relatório**

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte em referência por meio dos quais se exigem IRPJ e CSLL no valor total de R\$ 23.852.662,30, incluídos a multa de ofício de 75%, a multa isolada e os juros de mora consolidados em 11/04/2014.

Os fatos que motivaram as autuações foram contextualizados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 24/133, a seguir relatado.

O TVF se inicia com a descrição dos acontecimentos atinentes à emissão Mandado de Procedimento Fiscal bem como ao encerramento parcial da ação fiscal, salientando que os trabalhos fiscais prosseguem relativamente a outros anos-calendário e tributos indicados no MPF.

Informam que a contribuinte autuada é cooperativa central que “tem por atividade principal a industrialização e posterior venda de produtos entregues (em especial, suínos, aves, leite) pelas cooperativas associadas, bem como o fornecimento de produtos e mercadorias a estas últimas”.

### **Das Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real (infração 0001)**

Especificamente sobre os fatos que motivaram as autuações em análise, expõem que o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) permite inferir que a contribuinte apura seus resultados em decorrência de atividades relacionadas a suínos, rações suínas reprodutores, pintos/ovos/matrizes, carnes, aves, rações aves, bovinos, lácteos, massas e vegetais.

E mais:

*“Nestas atividades as receitas/ingressos e custos/despesas/dispêndios diretamente a vinculadas às mesmas são apropriadas conforme o percentual de ato cooperado de cada atividade (índice)”.*

Instada a explicar como é apurado o índice de ato cooperado, a fiscalizada informou que “nas atividades RAÇÕES SUÍNAS, REPRODUTORES, PINTOS/OVOS/MATRIZES, RAÇÕES AVES, BOVINOS, MASSAS e VEGETAIS o índice de ato cooperativo é calculado conforme e as vendas para associados ou para não associados”.

Com “relação às atividades de SUÍNOS, CARNES AVES e LÁCTEOS, apurou-se que o referido índice (ato cooperado e não cooperado) é encontrado levando em consideração o percentual de aquisições de SUÍNOS VIVOS, AVES VIVAS e LEITE CRU E REFRIGERADO, respectivamente, de cooperados e não cooperados”.

Calculados estes índices, chega-se ao denominado “ato cooperativo geral”, o qual “é encontrado a partir da seguinte sistemática: Aplica-se o índice de ato cooperado de cada atividade (anexo ÍNDICES DE ATO COOPERADO – COOPERATIVA) sobre a receita bruta da atividade respectiva. Somam-se então estes valores e verifica-se a proporção desta em relação à receita bruta total da Cooperativa”.

Por fim, a cooperativa “apura o DEMONSTRATIVO DO LUCRO REAL (anexo LALUR III) da seguinte forma. Ao RESULTADO COOPERADO e RESULTADO NÃO COOPERADO ANTES DA CSLL e do IRPJ (anexo LALUR II) a atuada procede a adição ou exclusão de valores, de acordo com o ato não cooperativo geral, chegando assim a BASE DE CÁLCULO DO IRPJ e da CSLL ANTES DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO”.

Depois de expor o procedimento adotado pela contribuinte, as Autoridades Fiscais destacaram que ele merecia alguns reparos quanto ao índice relacionado às atividades de suínos, aves e lácteos, o qual é calculado, lembre-se, com base nas entradas (compras) de suínos vivos, aves vivas e leite cru refrigerado.

Comunica a Fiscalização que a apuração dos resultados atinentes a atos cooperativos e a atos não cooperativos deve seguir o disposto no artigo 87 da Lei nº 5.764, de 1971:

*Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*

Todavia, a escrita contábil elaborada pela contribuinte não permitiu a identificação segregada das operações com cooperativos e não cooperativos, “ficando evidente que tal separação se faz por meio de rateios”.

Prosseguem os Auditores-Fiscais:

*Com relação à não segregação contábil das operações entre cooperados e não cooperados - a exemplo da atuada - o Parecer Normativo CST nº 73/75, e cujo entendimento está transcrito na pergunta nº 18 do “Manual da DIPJ” (Capítulo XVII) deixa evidente qual o tratamento a ser dado nestes casos, se não vejamos:*

*018 Como será determinada a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica das sociedades cooperativas com regime de tributação pelo lucro real?*

*A base de cálculo será determinada segundo a escrituração que apresente destaque das receitas tributáveis e dos correspondentes custos, despesas e encargos.*

*Na falta de escrituração adequada, o lucro será arbitrado conforme regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas. No cálculo do Lucro Real deverão ser adotados os seguintes procedimentos:*

- a) apuram-se as receitas das atividades das cooperativas e as receitas derivadas das operações com não-associados, separadamente;*
- b) apuram-se, também separadamente, os custos diretos e imputam-se esses custos às receitas com as quais tenham correlação;*
- c) apropriam-se os custos indiretos e as despesas e encargos comuns às duas espécies de receitas, proporcionalmente ao valor de cada uma, desde que seja impossível separar objetivamente, o que pertence a cada espécie de receita.*

Tendo em vista a metodologia acima apresentada, os Auditores-Fiscais concluíram que o cálculo do percentual do ato cooperativo deve se dar conforme as saídas, não as entradas (compras).

Com isso, deve ser revisto o procedimento da contribuinte de apurar o índice de ato cooperativo em função das compras de suínos, aves e lácteos.

Ponderam as Autoridades Fiscais:

*De acordo com o acima exposto, o controle do ato cooperativo ou se dá via contabilidade que os segregue ou se opera de acordo com percentual que leve em consideração as receitas com cooperados e não cooperados. Não há previsão normativa expressa de cálculo que leve em consideração as entradas.*

*Contudo, tem-se aceito este critério (proporção das entradas) quando de forma razoável ele representar o percentual de ato cooperado, e isto se dá no caso das cooperativas comerciais que simplesmente revendem a produção dos seus associados, visto que nestes casos, e na formação do preço de venda (receita), ao custo de aquisição (e que será repassado ao cooperado) acrescentam-se apenas despesas administrativas, ou seja, o valor a ser repassado ao cooperado (pela entrega de sua produção) tem participação expressiva na composição do preço de venda dessas mercadorias.*

*No caso das cooperativas industriais, (a exemplo da ora autuada) não se revende o produto entregue pelo cooperado, mas sim, outro resultante da modificação do primeiro e que importa em espécie nova. Por exemplo: a cooperativa associada entrega o leite cru e a cooperativa central industrializa e revende queijos, iogurte, leite em embalagem longa vida etc.*

*Sendo assim, no nosso entender, o cálculo do ato cooperado deve levar em consideração não somente o produto primário entregue pelas cooperativas associadas, mas também as demais*

*matérias primas, os produtos intermediários e material de embalagem que compõem o produto final, visto que estes têm expressiva importância na formação do preço de venda, ou seja, no montante da receita obtida pela cooperativa.*

*Diante disso, intimou-se a fiscalizada a informar “o valor mensal das aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem nas atividades de suínos, aves e laticínios”.*

Com base nestas informações, a Fiscalização apurou novos índices de atos cooperativos, calculados em função de todas as matérias primas envolvidas, não apenas o leite cru e os suínos e aves vivos. Os resultados obtidos foram apresentados no anexo “CÁLCULO ATO COOPERADO FISCALIZAÇÃO – ATIVIDADES CONTROLADAS PELA ENTRADA” e na planilha “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PERCENTUAL ATO NÃO COOPERATIVO GERAL – FISCALIZAÇÃO”.

A partir nos novos índices de ato cooperativo e não cooperativo, foram calculadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrativos juntados aos autos, os quais permitem verificar a existência de “uma diferença de R\$ 30.976.325,19 e R\$ 30.920.184,53 de Base de Cálculo de IRPJ e de CSLL, respectivamente, que não foi tributada pelo sujeito passivo”.

Destacam as Autoridades Fiscais que a contribuinte possuía Prejuízo Fiscal compensável no montante de R\$ 4.452.303,42 e base de cálculo negativa de CSLL compensável no valor de R\$ 313.063,52, levados em consideração nas autuações lavradas.

#### **Da Multa Isolada – Estimativas (infração 0002)**

As estimativas recolhidas pela contribuinte durante o ano calendário 2010 foram apurados conforme balanços de suspensão.

Em virtude dos novos índices de ato cooperativo e ato não cooperativo, as estimativas foram recalculadas e apresentadas no anexo BALANÇOS DE SUSPENSÃO – FISCALIZAÇÃO, o que ensejou a exigência da multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conforme demonstrado no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA – IRPJ e CSLL.

#### **Da Impugnação**

Cientificada pessoalmente das autuações em 15/04/2014 (fl. 33), a interessada ofereceu sua impugnação em 12/05/2014, a qual foi juntada aos autos a fls. 446/493.

Depois de descrever os fundamentos das autuações e as conclusões a que chegaram as Autoridades Fiscais, registra que é uma cooperativa de grande relevância no cenário nacional e apresenta alguns números que dão suporte a esta declaração.



### **Da Atipicidade das Aquisições de Produtos Intermediários como sendo Aquisições de Produtos de Não Associados**

Na continuação, apresenta as razões de defesa, contestando o critério adotado pela Fiscalização na apuração da proporcionalidade dos atos cooperativos e não cooperativos.

Alega que, na apuração desta proporcionalidade, as cooperativas agroindustriais têm utilizado duas técnicas distintas: “separação pelas entradas” e “separação pelas saídas” e explica:

*A separação pelas entradas é aplicada nos recebimentos da produção dos associados e dos não associados. A cooperativa compra ou recebe em depósito produtos de associados e terceiros (negócio-fim) e os registra em contas distintas em seu estoque.*

(...)

*No caso das atividades de abate de aves, suínos e de leite, que diz respeito os presentes atos de infração, a requerente apura o percentual da receita decorrente da industrialização o produto do associado, na proporção das aquisições de produtos primários do associado e de não associado.*

(...)

*Sobre a totalidade das aquisições destes produtos, estabelece o percentual de aquisições de associados e de não associados.*

*Quanto ao registro da receita, durante o mês, a cooperativa vende os produtos industrializados ao mercado (negócio-meio) e não conhece ainda qual será a proporção.*

*Em vista disso, todas as notas fiscais de vendas são contabilizadas em contas de receita com associados (ingressos).*

*No final de cada mês, uma vez estabelecido em cada atividade o percentual e associados e não associados, a requerente aplica os referidos índices sobre a totalidade da receita obtida em decorrência das vendas, determinando assim o valor correspondente às vendas de produtos de associados (ingressos) e o correspondente às vendas de produtos de terceiros (receitas). Finalmente, o valor correspondente às receitas de não associados em cada atividade é transferido das contas receitas com associados (ingressos) para as contas de receitas com não associados da respectiva atividade.*

*De igual modo a recorrente computa em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, os custos indiretos são apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas obtidas pela requerente.*

Considera, assim, atendido o critério estabelecido no artigo 87 da Lei n° 5.764, de 1971, e no Parecer Normativo CST n° 73/75.

Ilustra o procedimento com três tabelas referentes a janeiro de 2010, mês em que todos “os suínos e aves destinados ao abate são provenientes de produtores associados, enquanto que na atividade de lácteos o percentual de associados foi de 93,52%”:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vir. do Mês (R\$)	%	Vir. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Suínos p/ Abate	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Total	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32

Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vir. do Mês (R\$)	%	Vir. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Aves p/ Abate	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Total	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36

Atividade de Lácteos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vir. do Mês (R\$)	%	Vir. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Leite Cru	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Total	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83

Sobre o entendimento do Fiscos, assevera:

*Mas as autoridades fiscais entendem que o cálculo da requerente é equivocado, pois deveria levar em consideração, não somente o produto primário (aves, suínos e leite), entregues pelas cooperativas associadas ou por terceiros, mas também os demais insumos de produção utilizados na industrialização dos produtos agropecuários dos associados ou não associados, como por exemplo, as embalagens, produtos intermediários, etc, pois estes insumos compõem o produto final e têm expressiva importância na formação do preço de venda, ou seja, no montante da receita obtida pela cooperativa.*

*Eis, pois, a demonstração do procedimento adotado pelas autoridades fiscais, tendo por base os dados do mês de janeiro do ano de 2010, conforme demonstrativo de fl. 365:*

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	201,60	0,00	14.622.420,87	100,00	14.622.622,47
Total	55.187.682,92	70,05	14.622.420,87	20,95	69.810.103,79

Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	1.103.141,91	100,00	1.103.141,91
Total	26.895.993,36	96,06	1.103.141,91	3,94	27.999.135,27

Atividade de Laticios					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	2.974.806,79	100,00	2.974.806,79
Total	14.200.567,27	78,20	3.958.869,35	21,80	18.159.436,62

Considera, contudo, que o critério defendido pelo Fisco não é amparado pela legislação fiscal, uma vez que o inciso I do artigo 183 do RIR/99 “estabelece a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas a sua finalidade, tais como a industrialização, pelas cooperativas agropecuárias, de produtos adquiridos de não associados”:

*Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):*

*I – de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;*

(...)

E que “a leitura a contrário sensu da norma esculpida no art. 183 do RIR/99 estabelece que não incide o IRPJ e a CSLL sobre os resultados positivos das operações e atividades relacionadas à finalidade da cooperativa na industrialização de produtos adquiridos de associados”.

Com o objetivo de comprovar que não deve prosperar a metodologia adotada pelo Fisco, propõe uma reflexão sobre o aspecto material do fato gerador em exame, qual seja, o “resultado positivo nas operações de industrialização, pelas cooperativas agropecuárias, de produtos adquiridos de não associados”, nos termos do artigo 183 do RIR/99.

Indaga:

*“E qual seria o produto adquirido de não associado? Qual a origem do produto adquirido pelas cooperativas agropecuárias, de não associado, de que cuida a norma? Ou então qual seria o*

*produto adquirido pela cooperativa agropecuária de não associado para fins de oferecer o resultado positivo da industrialização à tributação?"*

E entende ser “óbvio que a lei, ao se referir à cooperativa agropecuária, está a dizer que se trata de aquisição de produto rural”. Defende que o artigo 15 da Lei Complementar nº 11, de 1971 (na sua redação original e na redação dada pela LC nº 16, de 19732, e o artigo 25 da Lei nº 8.212, de 1991 (com redação dada pela Lei nº 8.540, de 19923), permitem se conceituar produto rural da seguinte maneira:

o produto rural é aquele de origem animal ou vegetal *in natura* ou industrializado rudimentarmente/precariamente, que possui duas finalidades bem definidas, quais sejam, o imediato consumo ou a posterior industrialização.

Sustenta que a industrialização, por outro lado, “*exprime a idéia de transformação, de alteração do estado natural das coisas a partir da interferência direta da ação humana, ou seja, a modificação das características essenciais de algo encontrado na natureza*”. Neste sentido o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional<sup>4</sup> e o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 4.502, de 1964.

Lembra, ainda, que o inciso III do artigo 1º da Lei Complementar nº 65, de 1991, define, como produto semi-elaborado, aquele cuja matéria prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto.

Argumenta, assim, que são industrializados os produtos cujos insumos não superem o percentual acima referido, o que a leva a concluir que produtos que não sofreram tamanha transformação permanecem sendo rurais.

Neste esteio, aduz que os produtos de origem animal ou vegetal podem passar por processos de beneficiamento, os quais não alteram a natureza desta matéria, mas simplesmente sua aparência ou função.

Lembra que o produto rural *in natura* pode ser transformado por meio do processo de industrialização rudimentar, o qual se caracteriza pela precariedade das técnicas e da primariedade do processo bem como pela utilização de trabalhadores de forma não segmentada, segundo dispõe a Ordem de Serviço INSS/DAF nº 159, de 19977 e a Instrução Normativa SRP nº 3, de 20058.

Arremata:

*Com isso, de forma sintética, resta consolidado que para um produto ser admitido pelo ordenamento jurídico pátrio como produto rural o mesmo deve: (i) possuir origem animal ou vegetal;*

*(ii) encontrar-se em estado natural, sem que tenha sofrido qualquer processo de industrialização (com modificação de sua natureza, funcionamento, apresentação, finalidade ou acabamento) sendo apenas admitida a submissão a processos mais simplificados e de complexidade tecnológica reduzida,*

*quais sejam, os processos de beneficiamento e de industrialização rudimentar; e*

*(iii) possuir finalidade bem definida, ao consumo ou para ser empregado em novo processo produtivo, em posterior processo de industrialização.*

Terminada esta introdução, recorda que o artigo 110 do CTN não permite que a legislação tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado, impedindo, assim, que o produto rural tenha seu conceito alargado a ponto de se “admitir a incidência do IRPJ e CSLL sobre as aquisições de insumos de produção como embalagens, energia elétrica, etc., como sendo aquisição de produto rural de não associado”.

Discorre acerca do conceito de insumos, que seriam “todas as despesas e investimentos que contribuem para a formação de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”, e encerra com a seguinte conclusão:

*Assim, límpido e cristalino de que o aspecto material da hipótese de incidência é APURAR RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS.*

*Pondera acerca dos aspectos temporal, pessoal e quantitativo da hipótese de incidência tributária e os aplica ao caso em exame, o que a conduz ao seguinte desfecho:*

*Está claro, no caso tratado pelo artigo 183 do RIR/99, que o legislador ao indicar a materialidade do fato que constituiria APURAR RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS, indicou a medida do fato por ele colhido – base imponible, isto é, o RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS.*

*O outro dado chamado alíquota, isto é, de 15%, com adicional de 10% para o IRPJ e de 9% para a CSLL, aplicada sobre o RESULTADO POSITIVO NAS OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO, PELAS COOPERATIVAS AGROPECUÁRIAS, DE PRODUTOS RURAIS (PRIMÁRIOS) ADQUIRIDOS DE NÃO ASSOCIADOS o resultado positivo, que, conjugado com aquele (base imponible), permite a indicação do montante a ser recolhido a título de IRPJ e CSLL.*

*Portanto, é evidente o equívoco incorrido pelas autoridades fiscais, ao retender que os insumos de produção, aplicados na industrialização de produtos agropecuários sejam considerados como aquisições de terceiros, não associados.*

*No presente caso, as embalagens, a energia elétrica e outros insumos de produção, são utilizados no processo produtivo, mas não são aquisições de produtos rurais.*

*Ora, o artigo 183 do RIR/99, estabelece como base de incidência do IRPJ as aquisições de produtos rurais de não associados.*

*Logo, as embalagens, a energia elétrica, etc., não são considerados produtos rurais. Em não sendo produtos rurais, não podem fazer parte do rateio de aquisições de associados e não associados.*

Considera, portanto, equivocado o procedimento fiscal de, via interpretação contra legem, “considerar aquisições de embalagens, energia elétrica, produtos intermediários, que não são produtos rurais, como sendo aquisições de produtos rurais de não associados”.

Requer, destarte, que tais aquisições sejam desconsideradas, julgando-se improcedentes as autuações impugnadas.

### **Da Segregação dos Atos Cooperativos pela Entrada de Produtos de Aves, Suínos e Leite**

Sustenta que, caso as argumentações já suscitadas sejam superadas, ou seja, caso se ignore que o artigo 183, I, do RIR/99 “determina a incidência do IRPJ e CSLL apenas sobre os resultados obtidos nas aquisições de produtos rurais de não associados – o que exclui as aquisições de energia elétrica, material de embalagem, produtos intermediários, etc., por não se tratar de aquisições de produtos rurais, cumpre perquirir se os insumos de produção (ditos pelas autoridades fiscais como sendo demais aquisições de matérias primas, material de embalagem e produtos intermediários, de terceiros), que são utilizadas na industrialização de produtos derivados de suínos, aves e leite, estão abrangidos no conceito de ato cooperativo”.

Passa então a discutir o conceito de ato cooperativo, iniciando com o disposto na Lei nº 5.764, de 1971, que, em seu artigo 3º, prescreve:

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.*

Consoante a legislação e a doutrina, a cooperativa seria uma sociedade sujeita a um regime jurídico próprio destinada a prestar serviços aos associados, diferenciando-se, assim, das sociedades civis e comerciais.

Outro aspecto peculiar do cooperativismo é a figura do cooperado, o qual tem simultaneamente a condição de associado e de cliente da cooperativa, “fazendo com que se confunda com a própria sociedade”.

Na continuação, invoca o artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o qual conceitua ato cooperativo:

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

Interpreta a aludida norma da seguinte forma:

*Vale dizer, não só é ato cooperativo aquele que revela mandato ou delegação de atribuições do cooperado à cooperativa (finalidade), mas também aquele praticado pela cooperativa em nome de seus cooperados, na consecução de seus objetivos sociais (objeto).*

Com pressuposto nestes entendimentos, comenta o procedimento fiscal:

*As autoridades fiscais entendem que as aquisições de material de embalagem e produtos intermediários utilizados no processo de industrialização de suínos, aves e leite, configuram atos não cooperativos, razão pela qual apurou índice de rateio das operações com terceiros, e determinou o valor da receita tributável (terceiros), para então exigir o IRPJ e a CSLL.*

*Data maxima venia, o entendimento dos agentes fiscais é equivocado, pois dá ao ato cooperativo (finalidade e objeto) entendimento restrito, ao entender que as aquisições de insumos utilizados no processo industrial pela cooperativa, junto a terceiros, não configuram ato cooperativo.*

No entanto, a seu ver, as operações apontadas pela Fiscalização subsumem-se ao conceito de ato cooperativo, o que torna indevida a exação fiscal.

Explica:

*Quando a recorrente foi ao mercado para adquirir embalagem, produtos intermediários, etc., a mesma atuou com a finalidade de industrializar os bens de seus associados. Isto é o que a lei e a doutrina denominam de compras em comum. Noutras palavras, a requerente atuou como uma cooperativa de compras, em conformidade com seu estatuto social.*

*Na operação de aquisição de bens (embalagem, produtos intermediários, etc), a requerente celebrou um contrato de compra e venda com terceiros, para a consecução de seu objetivo social (objeto).*

*A requerente praticou ato cooperativo quando utilizou tais bens na industrialização de bens aos associados (finalidade). A requerente e o associado, por isso, não celebraram, no caso, contrato de compra e venda (§ único, art. 79, Lei nº 5.764/71).*

*De igual modo, quando o associado entregou sua produção (aves terminadas, suínos e leite à cooperativa para industrialização de produtos derivados do abate de suínos, aves e de leite, o mesmo não celebrou, com a cooperativa, contrato de compra e venda, mas sim ato cooperativo. Isto é decorrente do próprio dispositivo legal que assim o determina. A dupla qualidade do associado impossibilita que se trate de contrato de compra e venda uma vez que não é possível alguém vender algo de sua propriedade para si próprio.*

*De outro lado, o recebimento de suínos, aves e leite e após industrializá-los, a cooperativa passa a funcionar como cooperativa de vendas em comum, configurando-se assim, ato cooperativo, para a consecução de seu objetivo social (objeto).*

*Logo, todas as operações realizadas pela requerente, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (embalagem, produtos intermediários, etc) até a venda dos produtos resultantes do abate de aves, suínos e da industrialização do leite, são atos cooperativos praticados, em razão da finalidade e objeto.*

Procura corroborar suas alegações com as lições de Walmor Franke, o qual defende existirem duas espécies de operações realizadas pelas cooperativas. As internas, ou operações-fins, realizadas entre a cooperativa e os associados ou entre estas e aquela. E as externas, ou operações-meio, praticadas externamente, no mercado, com entidades públicas ou privadas.

Transcreve a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

*Então, o essencial para caracterizar o ato próprio do objeto institucional da cooperativa não está em ser um ato com o cooperado ou um terceiro, pois que, mesmo quando a cooperativa vende ou compra em ato comercial com terceiros, ela pode estar agindo na consecução de sua própria razão de ser.*

*O essencial, portanto, é que ela venda o que pertence ao cooperado, ou compre o que vai ser consumido pelo cooperado.*

E conclui:

*Portanto, ato cooperativo tanto é o praticado entre a cooperativa e os seus associados quanto os praticados entre a cooperativa e terceiros na consecução de seu objetivo social.*

Diz que o Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem decidido nesta linha, conforme se depreenderia da ementa do Acórdão nº CSRF/01-05.591. Depois de exibir a ementa do aludido acórdão, reproduz parte do voto do Conselheiro Relator Dorival Padovan:

*É que em se tratando de insumos adquiridos pela cooperativa junto a terceiros, os quais se destinaram aos associados para a terminação de aves, o ato cooperativo não pode ser interpretado restritivamente, vez que inerente à finalidade e objeto da atividade que decorre da associação cooperativa.*

*O relator do acórdão recorrido, i. Conselheiro Irineu Bianchi interpretou com esmero a questão, asseverando:*

*(...)*



*De outro lado, após o recebimento da produção do associado e após industrializá-la, a cooperativa passa a funcionar como cooperativa de venda em comum, configurando-se assim, ato cooperativo, para a consecução de seu objetivo social (objeto).*

*Logo, todas as operações realizadas pelo frigorífico de aves, isto é, desde a aquisição de bens de terceiros (ovos incubáveis, pinto de um dia, milho, etc.), até a venda dos produtos resultantes do abate de aves, são atos cooperativos praticados, em razão da finalidade e objeto.*

*No caso vertente, não há como negar a necessidade das múltiplas funções da cooperativa, as quais são inerentes à sua missão institucional, sob pena de inviabilizar a atividade de seus associados: produção integrada de frangos que se concretiza, enfim, pelo frigorífico de abate de aves da cooperativa.*

Arremata:

*Assim, a constituição de crédito tributário sobre as operações realizadas pela requerente na aquisição de embalagens, produtos intermediários, etc, utilizados na industrialização de bens do associado, deve ser cancelada, pois tais operações foram realizadas para a consecução de seu objetivo social e pela finalidade de sua constituição.*

Argumenta que os Agentes do Fisco se valeram da interpretação gramatical do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o que não seria apropriado, pois o cooperativismo deve ser compreendido dentro de um contexto histórico e constitucional. Aliás a Constituição Federal instituiu uma nova ordem jurídica sobre a matéria, determinando tratamento diferenciado e favorecido às cooperativas.

Por conseguinte, a seu ver, está acobertada pela proteção constitucional toda sorte de ato cooperativo, quer seja negócio-fim quer seja negócio-meio, estes imprescindíveis para que as práticas principais se realizem.

Para Renato Lopes Becho, “o negócio-meio é negócio essencial, apesar de não estar expressamente previsto no conceito legal de ato cooperativo, já que este não se realiza sem tais negócios-meio”. Aplicando-se tal doutrina ao case vertente, percebe-se que a contribuinte não tem como realizar a industrialização dos produtos fornecidos pelos cooperados sem recorrer a produtos ou serviços de terceiros.

A interpretação ampla do conceito de ato cooperativo foi defendida por Geraldo Ataliba.

Requer, consequentemente, que seja afastada a interpretação literal do artigo 79 da Lei do Cooperativismo, para fazer prevalecer a interpretação extensiva e finalística do dispositivo legal, consentânea com a Constituição Federal.

Invoca outro julgado da CSRF do CARF:

*SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. ATO – MEIO. INTERPRETAÇÃO.*

*A interpretação literal não é a única que deve ser empregada quando da análise de uma norma jurídica, tendo em vista que sua adequada aplicação também deve derivar de um estudo sistemático. Ao confrontar os artigos 79, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 com os arts. 146, III, 'c' e 174, § 2º da Constituição Federal, bem como com as demais disposições da Lei nº 5.764/71, é possível concluir que os atos-meio, por serem indispensáveis à consecução dos atos-fim, também devem ser considerados como cooperativos. (Acórdão nº 9303-001.882 – 3ª Turma, sessão de 07/03/2012)*

*Reproduz o voto do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.*

*Informa que o Poder Judiciário tem decidido no mesmo sentido:*

*TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS - Não há renda tributável pelo fornecimento de peças e componentes se estiver incluído, por conexão, no conceito legal de ato cooperativo. (Apelação nº 04153114/97-RS, TRF da 4ª Região)*

### **Da Impossibilidade de Aplicação Simultânea da Multa Isolada e da Multa de Ofício**

Sobre o tema, alega que “*a mesma conduta da contribuinte foi considerada como tipificadora de duas infrações: falta de pagamento de valor mensal estimado e a falta de pagamento do saldo apurado ao final do ano*”.

Aos olhos do Fisco, os dispositivos legais infringidos seriam os incisos I e II, ambos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Traz à colação a lição de Marco Aurélio Greco, que considera indevido o entendimento do Fisco, e a jurisprudência do CARF, aqui representada pelos Acórdãos nos 102- 47087, 102-47460, 106-12924, 103-22217 e 9101-001.657.

### **Decisão da DRJ**

A 15ª Turma de Julgamento da DRJ/POR, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação da ora Recorrente e manteve o crédito tributário, conforme ementa abaixo:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2010*

*COOPERATIVAS. TRIBUTAÇÃO. ATO COOPERATIVO.*

*Não são tributados pelo IRPJ os resultados decorrentes de atos cooperativos, entendidos como aqueles realizados entre cooperados e cooperativas bem como entre cooperativas, desde*

*que promovidos para atender os objetivos sociais da cooperativa.*

*Por conseguinte, o resultado relacionado à aquisição de insumos de terceiros não associados deve ser oferecido à tributação.*

**MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAS. IRPJ. CSLL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.**

*A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. As penalidades decorrem de pressupostos diferentes e o lançamento delas no mesmo auto de infração não significa dupla penalização pela mesma conduta.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

*Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes.*

**PEDIDO POR JUNTADA DE PROVAS.**

*Indefere-se o pedido para juntada de provas após o oferecimento da impugnação, em observância ao disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, principalmente se a impugnante não informou quais elementos almeja apresentar e o que pretende especificamente provar com eles.*

### **Recurso Voluntário**

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário por meio do qual ratifica seus argumentos de Impugnação.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos previstos em Lei e no PAF, assim, merece ser apreciado.

### Mérito

Em apertada síntese a discussão ora posta se refere ao tratamento fiscal dado pela ora Recorrente às atividades relacionadas à suínos, carnes aves e lácteos. O pano de fundo da discussão envolve a análise dos conceitos de custo, atividade industrial, atividade cooperativa e alcance da legislação correspondente.

Isso porque, a ora Recorrente, em obediência à legislação em vigor, deve apurar e demonstrar o "Índice de Ato Cooperado - Cooperativa" de cada uma de suas atividades para ao final, após efetuadas as devidas ponderações, apurar tal índice em relação à receita bruta total.

Em termos práticos, temos que nas operações de suínos, carnes aves e lácteos, para fins de apuração do percentual da receita de venda desses produtos como ato cooperado e ato não cooperado, a ora Recorrente considera as entradas, ou seja, as aquisições de suínos vivos, aves vivas e leite cru e refrigerado.

Assim, a Recorrente identifica as aquisições de tais **produtos primários** que foram efetuadas junto à associados e a não associados, calcula o percentual de cada um e, após isso, aplica o mesmo percentual sobre a receita bruta da empresa.

A Recorrente traz um exemplo didático deste cálculo:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Suínos p/ Abate	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Total	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Aves p/ Abate	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Total	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Atividade de Lácteos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. do Mês (R\$)	%	Vlr. do Mês (R\$)	%	
Entradas de Leite Cru	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83
Total	14.200.567,27	93,52	984.062,56	6,48	15.184.629,83

Vemos no quadro acima, que demonstra a forma de cálculo adotada pela Recorrente, que a totalidade das aquisições de suínos e aves foi efetuada junto a associados. Desta forma, a receita decorrente da venda dos produtos relacionados diretamente a tais produtos primários foi integralmente considerada como decorrente de ato cooperado.

Por outro lado, em relação às entradas de leite cru, apenas parcela correspondente a 93,52% foi adquirida junto aos associados, restando uma menor parcela de 6,48% que fora adquirida de não associados. Neste caso, a Recorrente considerou que a receita de venda dos produtos relacionados ao leite foi 93,52% decorrente de atividade cooperativa e 6,48% de atividade não cooperativa.

Contudo, para efetuar o lançamento, o auditor fiscal utilizou racional diferente, pois, além de considerar as entradas de produtos primários (suínos, aves e leite), incluiu também no cálculo os demais insumos (produtos intermediários, embalagens e etc...) que compõem o produto final.

Tomando por base o mesmo mês de janeiro de 2010, o quadro abaixo mostra cálculo do fiscal:

Atividade de Suínos					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	55.187.481,32	100,00	0,00	0,00	55.187.481,32
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	201,60	0,00	14.622.420,87	100,00	14.622.622,47
Total	55.187.682,92	79,05	14.622.420,87	20,95	69.810.103,79

Atividade de Aves					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	26.895.993,36	100,00	0,00	0,00	26.895.993,36
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	1.103.141,91	100,00	1.103.141,91
Total	26.895.993,36	96,06	1.103.141,91	3,94	27.999.135,27

Atividade de Látexes					
Descrição	Associados		Não Associados		Total Geral
	Vlr. Acumulado (R\$)	%	Vlr. Acumulado (R\$)	%	
Entradas de Matéria Prima	14.200.567,27	97,52	984.067,56	6,48	15.184.634,83
Entradas de Mat. Intermediário e Material de Embalagem	0,00	0,00	2.974.806,79	100,00	2.974.806,79
Total	14.200.567,27	78,20	3.958.874,35	21,80	18.159.441,62

O resultados são bem diferentes, isso porque, resta claro aqui que, com exceção do produto leite, todo o material intermediário, embalagem e outros insumos que não o produto primário, são integralmente adquiridos de terceiros não associados e, ao incluir esta variável no cálculo, há substancial aumento da parcela de atividade não cooperativa.

Não concordo com o racional adotado pelo Sr. Fiscal e passo agora a explicar minhas razões.

### Dos Atos Cooperativos

Para análise do presente caso se faz necessário, primeiramente, fazer alguns comentários sobre o conceito de atos cooperativos.

Para tanto, me aproveito de brilhante resumo elaborado pelo Sr. Fiscal no TVF que deu origem ao processo n. 11020.000206/2003- 9 e que culminou no acórdão 9303-001.882 da 3ª Turma da CSRF:

#### “1. Atos cooperativos:

*Segundo o art. 79 da Lei nº 5.764/71, atos cooperativos são aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados ou entre cooperativas, quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais da sociedade. São igualmente conhecidos por*

*atos-fim, operações internas, operações privativas dos associados ou negócios cooperativos. Embora impliquem transferência patrimonial, não caracterizam compra e venda ou operação de mercado e não geram, portanto, resultados positivos (lucros).*

*A cooperativa recebe os produtos do associado com plenos poderes para deles dispor (art. 83 da Lei nº 5.764/71), no atendimento de seu objetivo social. Conseqüentemente o associado é reembolsado (o ato de reembolso é cooperativo) com o retorno das "sobras líquidas", consistentes estas no preço obtido pela cooperativa na colocação, no mercado, de seus produtos, diminuído dos custos inerentes ao conjunto de operações necessárias. Cada associado recebe as sobras líquidas na exata proporção em que atuou no mercado através da cooperativa (art. 4 0, VII, da Lei nº 5.764/71).*

**2. Atos não-cooperativos intrínsecos** (inerentes à atividade da cooperativa, sendo indispensável realizá-los na consecução do objetivo social):

*São atos de natureza econômica, civis ou comerciais, que não geram resultados positivos (lucros) para a sociedade (os resultados positivos são gerados para o associado, pessoa física, onde há inclusive acréscimo patrimonial), mas sobras, à medida que são inerentes (intrínsecos) à atividade da cooperativa no atendimento de seu objetivo social. Classificam-se em dois grupos:*

**2.1. Atos-meio**, operações externas: *são os atos que a cooperativa pratica com terceiros, não associados, no atendimento de seu objetivo social, sendo "meio" por intermédio do qual a cooperativa realiza aquelas operações internas (ato cooperativo I) relativas à prestação de serviços aos associados. A cooperativa age em nome próprio, mas por conta do associado. O não cooperado aparece em apenas uma ponta da relação negocial. Em uma cooperativa de produção de vinho, por exemplo, o terceiro será o comprador dos produtos industrializados pela sociedade, a partir da entrega, pelos cooperados, dos produtos agrícolas (uva).*

**2.2. Atos acessórios ou auxiliares:** *são aqueles praticados com o fim de administrar a sociedade. Por exemplo: contratar ou demitir empregados, venda de um bem obsoleto (ativo imobilizado).*

**3. Atos não-cooperativos extrínsecos** (não vinculados diretamente ao objetivo social da cooperativa) expressamente previstos na Lei nº 5.764/71:

*São operações com não associados previstas nos arts. 85 a 88 da referida Lei. Caracterizam-se como atos jurídicos de natureza civil ou comercial correlacionados indiretamente com o objetivo social ou à finalidade da sociedade, a exemplo da aquisição de produtos de não associados e da prestação de serviços ao*

*associado para a melhoria da sua situação econômica. Geram lucros, portanto, à medida que a sociedade interage no mercado.*

**4. Atos não-cooperativos extrínsecos** implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71:

*São operações com não associados não mencionadas nos artigos citados no item 3. São atos a que se refere o art. 1º da Lei nº 8.541/92, ao dispor sobre a tributação relativa ao IRPJ das sociedades cooperativas, "em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor."*

*As aplicações no mercado financeiro são atos que não fazem parte dos objetivos sociais da maioria das cooperativas.*

*Constituem-se, portanto, em típicos exemplos de atos não-cooperativos extrínsecos implicitamente previstos na Lei 5.764/71.*

*Os resultados positivos deverão ser destinados ao FATES, ao Fundo de Reserva ou ainda à amortização de prejuízos oriundos de atos não-cooperativos extrínsecos (atos fora do objetivo social da sociedade).*

**5. Sobras:**

*É o resultado positivo auferido da prática dos atos não-cooperativos intrínsecos, também chamados atos-meio (item 2), através dos quais a cooperativa interage no mercado, de acordo com seu objetivo social e perseguindo seu fim (prestação de serviços a associados). Na cooperativa em apreço, por exemplo, originará sobras a colocação, no mercado, dos produtos industrializados pela cooperativa. Perceba-se que, neste conceito, pouco importa se os cooperados recebem ou não adiantamentos à época da entrega da matéria-prima (uva).*

**6. Lucro:**

*É o resultado positivo que advém da execução de atos não-cooperativos extrínsecos (realizados pela cooperativa, em nome próprio, e não em nome dos cooperados) dos quais são exemplos expressos os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 e implícitos quaisquer outros atos não diretamente relacionados com a finalidade ou com o objetivo social da cooperativa. No caso em questão, as seguintes operações resultam em lucro:*

*a) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados (vinho) elaborados a partir da matéria-prima (uva) entregue por não associados (não-cooperados) ;*

*b) intermediação da cooperativa, entre o associado e o mercado, quando da venda de produtos industrializados importados do Uruguai (vinho) de empresa estabelecida naquele país;*

*c) obtenção de receitas financeiras a partir de descontos obtidos no pagamento de duplicatas, juros recebidos de terceiros, variações monetárias ativas e rendimentos de aplicações financeiras."(grifos nossos)*

Em resumo, temos que as cooperativas podem realizar tipos variáveis de atos e a **classificação de tais atos obedecem um racional de correlação com o respectivo objeto social.**

É clara a definição de que os atos cooperativos são aqueles expressamente previstos em seu instrumento constitutivo, enquanto que os não cooperativos podem, ou não, ter relação direta com a atividade da cooperativa.

Dentre os não cooperativos, temos três subdivisões: (i) os intrínsecos; (ii) os extrínsecos explicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71; e (iii) os extrínsecos implicitamente previstos pela Lei nº 5.764/71.

Por fim, os atos não cooperativos intrínsecos são divididos em duas espécies, que são os atos-meio e os atos auxiliares ou acessórios.

A lei n. 5.764/71 traz a definição legal de tais institutos. Destaco aqui, os arts. 79, 86, 87, 88 e 111:

*“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

*Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.*

*Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*

*Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.*

*Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”*

A leitura dos dispositivos acima, pode levar à conclusão de que a classificação dos atos cooperativos é restrita e que toda operação que envolva a participação de terceiros está desenquadrada deste conceito.



Contudo, entendo, não é somente este método interpretativo (literal) que deva ser utilizado no caso em tela, vez que a interpretação literal é apenas o início do processo de hermenêutica, que não se encerra na literalidade ou gramática do texto e demanda a utilização de outras técnicas como a sistemática ou finalística.

Seguindo este racional, trago neste voto, outros dispositivos legais que nos permitirão efetuar uma **interpretação sistemática** do que seja a atividade cooperada e nos leve à correta conclusão acerca da respectiva tributação.

Nesta direção, podemos partir da própria Constituição Federal que assim dispõe em seus arts. 146, III, "c" e 174, § 2º:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

*Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.*

*§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo*

Pois bem, o art. 146, III, 'c' da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar dar o adequado tratamento tributário aos atos praticados pelas sociedades cooperativas. Verifica-se aqui que o legislador constituinte estabeleceu uma especial atenção e uma forma legislativa qualificada (lei complementar) para tratar da questão da tributação das cooperativas.

Conforme bem destacado no acórdão 9303001.882 (Rel. Conselheiro Rodrigo Cardoso Miranda), quanto à interpretação do que seria o "adequado tratamento tributário", dispõe Fábio Junqueira de Carvalho:

*"Tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a "ajuda" da cooperativa." (CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. A incidência da CPMF sobre a movimentação financeira das cooperativas. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 35, ago. 1998. p. 2632)*

A preocupação do legislador constituinte em dar tratamento especial às cooperativas pode ser confirmada pela leitura do art. 174, § 2º, da Constituição Federal que prevê que a lei deve apoiar e estimular o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Tais apontamentos de natureza constitucional nos levam à conclusão de que a **Lei nº 5.764/71**, sendo anterior à promulgação da CF/88, tempo em que o cuidado especial com o cooperativismo ainda não era matéria constitucional, **deve ser interpretada de forma sistemática com o texto constitucional que lhe é posterior.**

Assim seguindo este racional, devemos aplicar uma interpretação não somente sistemática mas também finalística da Lei n. 5.764/71 de modo a concluir que a sociedade cooperativa visa ao exercício de uma atividade econômica, para a qual os seus associados se obrigam a contribuir com bens ou serviços, que ao final se destinam ao mercado.

Desta forma, é inevitável que o tratamento diferenciado dado ao ato cooperativo interno (ou ato-fim previstos no art. 79 da Lei nº 5.764/71) deve abranger alguns atos-meio, realizados com o mercado.

### **Do caso concreto**

No caso em tela, a finalidade da ora Recorrente é a de receber a produção (suínos, aves e leite cru) de seu associados, industrializar tais produtos e comercializá-los no mercado. Veja, o ato cooperativo da Recorrente acontece pelo recebimento da produção dos associados.

Desta forma, o percentual adotado pela Recorrente para calcular seus atos cooperativos se baseia nas entradas (suínos, aves e leite cru) advindas de seus cooperados. No mesmo sentido, no caso de entradas provenientes de não-associados, tais operações compõem a parcela de atos não cooperativos da Recorrente.

Me parece correto o procedimento adotado pela Recorrente, qual seja, o de apurar o percentual de seus atos cooperativos tendo por base as entradas e não as saídas dos produtos, pois, é na entrada que se dá o exercício de sua função de cooperativa.

De qualquer forma, temos que o ponto central da discussão aqui é que o conceitos de "entradas" adotado pelo fisco (quaisquer insumos - produto intermediário, material de embalagem etc..) é mais elástico do que aquele adotado pela Recorrente (produto primário).

Neste ponto, cabe trazer o quanto previsto no art. 183 do RIR/99:

*Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):*

*I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;*

*II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;*

*III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares. (grifos nossos)*

Se a previsão é a de que há tributação da operação de comercialização ou industrialização de produtos adquiridos de não associados, temos que se os produtos industrializados ou comercializados tiverem sido adquiridos de associados, não haverá tributação.

**Cabe aqui uma questão: qual é o produto que é industrializado e posteriormente comercializado pela Recorrente?** Me pareceu, após análise de documentação apresentada nos autos, de que se trata de carne suína, aves e leite em suas diversas formas de apresentação.

Aliás, considerando que tratamos aqui de uma Cooperativa Agropecuária, logicamente, estamos tratando de produtos Agropecuários. A função da cooperativa é receber produtos rurais para industrialização e, para completar o ciclo industrial, adquire e aplica produtos intermediários e embalagens como instrumentos complementares para cumprir sua função social de cooperativa.

Vejamos a definição do conceito de produto rural, previsto na LC 11/71:

*Art. 15*

*(...)*

*§ 1º Entende-se como produto rural todo aquele que, não tendo sofrido qualquer processo de industrialização, provenha de origem vegetal ou animal inclusive as espécies aquáticas, ainda que haja sido submetido a beneficiamento, assim compreendidos os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização, tais como descaroçamento, pilagem, descaroçamento limpeza, abate e seccionamento de árvores, pasteurização, resfriamento, secagem, aferventação e outros do mesmo teor, estendendo-se aos subprodutos e resíduos obtidos através dessas operações a qualificação de produtos rurais.*

O dispositivo acima define de forma objetiva que o produto rural é aquele de origem animal ou vegetal que se encontre em estado natural ou **rudimentarmente industrializado** e que tenha como destino o seu consumo final ou utilização como matéria-prima para posterior industrialização.

A Ordem de Serviço INSS/DAF n. 159/97 traz o conceito de industrialização rudimentar:

*"8.2 - INDUSTRIALIZAÇÃO RUDIMENTAR: Processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural, pessoa física, alterando-lhe as características originais, como, por exemplo, a farinha, o queijo, a manteiga, o iogurte, o carvão vegetal, o café moído ou torrado, o suco, o vinho, a aguardente, o doce caseiro, a lingüiça, a erva-mate, a castanha de caju torrada, o açúcar mascavo, a rapadura, etc."*

O art. 240 da IN SRP n. 3/05 traz definição semelhante:

*IV - industrialização rudimentar, o processo de transformação do produto rural, realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais, tais como a pasteurização, o resfriamento, a fermentação, a embalagem, o carvoejamento, o cozimento, a destilação, a moagem, a torrefação, a cristalização, a fundição, dentre outros similares;*

Vemos aqui que a dita industrialização rudimentar se restringe a um processo primário de alteração do produto, sem maior complexidade ou adoção de tecnologia, são meras melhorias do produto rural que não lhe retiram suas características naturais.

Dito isso, entendo que as embalagens, os materiais intermediários e mesmo a energia elétrica consumida no processo de industrialização da Recorrente, são **meros insumos** secundários da cadeia produtiva mas não se confundem com o produto rural que é matéria-prima cuja produção representa a atividade "*core*" dos associados.

Para completar este racional, é preciso ter bem claro o conceito do termo insumo.

O insumo pode ser tanto um fator de produção (capital, máquinas etc..) como uma matéria-prima. Assim, ao passo que matéria-prima pode ser considerada um insumo, temos que o insumo ultrapassa o conceito de matéria prima.

A matéria-prima é o material basilar, o mais importante do produto, no caso em tela, os suínos, aves e leite cru. Contudo, para transformar tal matéria-prima no produto final, a Recorrente lança mão da utilização de outros insumos em seu processo produtivo. Tais insumos podem ser alterados - utilizar outro tipo de embalagem, outra empresa de frete, energia solar ao invés de elétrica e etc., contudo, para a fabricação de derivados de suínos, sempre será necessário o suíno e o mesmo acontece com os produtos de ave e leite.

Todas essas observações servem para subsidiar minha conclusão de que o art. 183 do RIR/99 ao determinar a tributação do resultado positivo das operações das cooperativas em relação aos produtos adquiridos de não associados, **no caso de cooperativas agropecuárias, alcança as operações de aquisição de produtos rurais de não associados e não de outros tipos de produtos ou insumos.**

Assim, no caso em tela, deve a Recorrente oferecer à tributação o resultado das operações em que adquire os suínos, aves e leite cru de não associados, contudo, não deve oferecer à tributação as operações em que tais produtos rurais foram adquiridos de seus associados e que tão somente os insumos secundários utilizados no processo produtivo é que foram adquiridos de terceiros.

Sendo assim, o lançamento fiscal é equivocado.

**Conclusão**

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator



Atividade imobiliária - arbitramento do lucro





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

**Processo n°** 12571.720266/2012-29  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.425 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de agosto de 2013  
**Matéria** IRPJ - ARBITRAMENTO - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA  
**Recorrentes** IVO PAGANINI  
 FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

IRPJ. ARBITRAMENTO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. CUSTO DEVIDAMENTE COMPROVADO.

Caracterizada a existência de atividade imobiliária, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, *caput* e parágrafo único, do RIR/99. As regras de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que tratam os artigos 532 e 534 do RIR/99 não são aplicáveis simultaneamente.

As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (inteligência do *caput* do art. 534 do RIR/99). Nas hipóteses em que o Fisco busca aferir o custo dos imóveis vendidos e encontra resistência por parte do fiscalizado, o qual, intimado e reintimado, deixa de apresentar os documentos comprobatórios dos custos, inclusive em sede de impugnação/recurso, far-se-á o lançamento com os elementos de prova disponíveis, nos termos do art. 841, II, *c/c* art. 845, II, ambos do RIR/99.

INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DECLARADO E RECOLHIDO PELA PESSOA FÍSICA.

Ocorrendo a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, deve-se deduzir do imposto de renda da pessoa jurídica lançado de ofício o saldo de imposto de renda da pessoa física declarado e recolhido ao Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1



Processo nº 12571.720266/2012-29  
Acórdão n.º 1402-001.425

S1-C4T2  
Fl. 618

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e negar provimento ao recurso voluntário. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de IRPJ e CSLL sem aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O conselheiro Carlos Pelá deu provimento parcial ao recurso de ofício por fundamentos distintos, e votou pela aplicação daqueles coeficientes.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Mozart Barreto Vianna, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Moisés Giacomelli da Silva e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

Trata-se de lançamento de ofício relativo a IRPJ e reflexo de CSLL exigido do contribuinte após equiparação a pessoa jurídica. O contribuinte, em sua pessoa física, promoveu a incorporação de prédio em condomínio amoldando a situação fática à hipótese legal de equiparação à pessoa jurídica (art. 150, §1º, III, do Decreto nº 3.000/1999; Decreto-Lei nº 1.381/1974, arts. 1º e 3º, III; e Decreto-Lei nº 1.510/1976, art. 10, I). Contudo, havia tributado os rendimentos das alienações de imóveis em sua declaração de renda de pessoa física. Intimado a respeito da equiparação a pessoa jurídica, o próprio contribuinte providenciou a formalização da pessoa jurídica IVO PAGANINI.

A Fiscalização procedeu ao arbitramento de lucros em razão de o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, não sendo possível, portanto, tributar seus resultados com base no lucro real (art. 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda para o ano de 1999 – RIR/99). Para tanto, utilizou-se do disposto no art. 534 RIR/99, ou seja, a base de cálculo para fins de arbitramento foi considerada a diferença entre a receita bruta e custos devidamente comprovados. O contribuinte, intimado e reintimado, deixou de apresentar a documentação comprobatória dos custos das unidades vendidas.

A respeito da impugnação do contribuinte, transcrevo trecho do relatório da decisão recorrida que bem resume as razões de irresignação do contribuinte:

*Regularmente intimada por via postal em 23/08/2012 (AR à fl. 538), a interessada apresentou, em 18/09/2012, a tempestiva impugnação de fls. 540-543, instruída com os documentos de fls. 544-581, cujo teor é sintetizado a seguir:*

- a) argüi que, conforme exposto no item V do Termo de Verificação Fiscal, o lucro arbitrado foi fixado em valor absolutamente idêntico ao valor das alienações;*
- b) que ao assim proceder, a autoridade fiscal descumpriu duas regras básicas impostas na ordem jurídico-tributária: (i) descumpriu o art. 534 do RIR de 1999, que dispõe que o lucro arbitrado das empresas imobiliárias é calculado sobre a receita bruta de vendas deduzida dos custos dos imóveis vendidos; (ii) descumpriu o art. 532 do RIR de 1999, que determina a aplicação do percentual de 9,6% de arbitramento do lucro;*
- c) que embora, equivocadamente, tenha declarado esses custos como deduções do Livro Caixa, deve-se atentar para a verdade material, que demonstra que houve custos para construção dos imóveis vendidos; que autoridade fiscal utilizou percentual de 100% do valor das alienações para fixar o lucro arbitrado, em procedimento totalmente irregular e em desacordo com as normas vigentes;*
- d) conclui que os autos de infração de IRPJ e reflexos devem ser cancelados, dados os vícios e incorreções apontados.*

Processo nº 12571.720266/2012-29  
Acórdão n.º 1402-001.425

SI-C4T2  
Fl. 620

A decisão de primeira instância manteve parcialmente a exigência (fl. 589 a 597), e sua ementa ficou assim redigida:

*EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA.  
INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO.*

*As pessoas físicas que promovem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos equiparam-se à pessoa jurídica e se sujeitam às regras de tributação aplicáveis às empresas em geral.*

*ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE APRESENTAÇÃO  
DOS LIVROS E DOCUMENTOS DA ESCRITURAÇÃO  
COMERCIAL E FISCAL.*

*Na impossibilidade material de apurar o lucro da pessoa jurídica, pela falta de apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, cabe à autoridade fiscal apurar o imposto com base no arbitramento do lucro.*

*PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO  
ARBITRADO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS.*

*O lucro arbitrado das pessoas jurídicas que se dedicam à exploração de atividades imobiliárias é apurado mediante aplicação do percentual de 9,6% da receita bruta.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*DECORRÊNCIA. CSLL, COFINS E PIS.*

*Tratando-se de tributações reflexas de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL, à Cofins e ao PIS.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Em razão do montante do crédito tributário exonerado, recorreu-se de ofício a este Colegiado.

A autoridade preparadora apresentou embargos de declaração (fls. 598 a 601), requerendo que a Turma Julgadora se manifestasse a respeito de suposto lapso manifesto no acórdão lavrado. Tal lapso decorreria da conclusão equivocada da DRJ quanto à aplicação concomitante dos arts. 532 e 534 do RIR/99 (bases de cálculo do lucro arbitrado baseados em coeficientes de arbitramento e/ou arbitramento das atividades imobiliárias, respectivamente). Aduziu ainda a embargante que não haveria base legal para compensação do imposto de renda declara/recolhido pelo contribuinte como pessoa física.

Às fls. 603 e 604, o Presidente da Turma julgadora exarou despacho no sentido de que os embargos propostos pela autoridade julgadora não diziam respeito a qualquer lapso manifesto relativo à decisão recorrida, mas sim quanto ao próprio mérito do lançamento

efetuado. Aduziu ainda razões complementares que, a seu ver, justificariam a aplicação concomitante dos arts. 532 e 534 do RIR/99 para o arbitramento dos lucros das empresas que se dediquem à atividade imobiliária. Conclui que o crédito tributário exonerado, em razão do recurso de ofício, seria alvo de análise do CARF, a quem competiria analisar a correção, ou não, do julgado em questão.

O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso voluntário (fls. 612 a 615), reiterando seus argumentos da impugnação e alegando nulidade da decisão recorrida em razão de suposta alteração do critério jurídico da autuação (decisão da DRJ concluiu por aplicar o art. 532 do RIR/99 – lucro arbitrado a partir de coeficientes de presunção de lucro - posicionamento diverso da autoridade autuante).

É o relatório.

## Voto

### 1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 14/02/2013 (fl. 607), apresentando recurso voluntário em 11/03/2013 (fl. 612).

Desse modo, considerando a tempestividade do recurso interposto, e do preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### 2 PRELIMINAR

Alega o recorrente que a decisão recorrida seria nula por alterar a fundamentação jurídica da autuação.

Conforme relatado, a Fiscalização entendeu que no arbitramento de lucros de empresa que desempenha atividade imobiliária deve-se aplicar o art. 534 do RIR/99 (base de cálculo seria a diferença entre a receita bruta e os custos comprovados), enquanto a decisão recorrida entendeu que, após aplicação do art. 534 do RIR/99 deveriam ser aplicados os coeficientes de arbitramento previstos nos arts. 519 c/c 532, ambos do RIR/99.

Entendo que a discussão do tema diz respeito ao próprio mérito da autuação e, em qualquer hipótese, não redundaria em alteração da fundamentação jurídica da autuação, ainda mais que o raciocínio impingido pela autoridade julgadora foi extremamente favorável ao recorrente.

Entender que divergências entre a Fiscalização e as autoridades julgadoras a respeito da apuração da base de cálculo de qualquer tributo, por si só, leve à nulidade da decisão recorrida, implicaria concluir que, nessas hipóteses, ou o lançamento seria mantido em sua integralidade, ou cancelado integralmente, o que não me parece razoável.

Isso posto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

### 3 MÉRITO

O litígio repousa sob duas matérias autônomas:

- a possibilidade de dedução, para fins de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que trata o art. 534<sup>1</sup> do RIR/99, dos custos comprovados supostamente comprovados;
- a aplicação, ao caso concreto, das normas de apuração do lucro arbitrado prevista no art. 532<sup>2</sup> do RIR/99.

Por oportuno, frise-se que não há litígio quanto à equiparação da pessoa física a pessoa jurídica.

#### 3.1 DA DEDUÇÃO DOS CUSTOS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO

Em relação à apuração da base de cálculo do lucro arbitrado admitir-se-ia a dedutibilidade dos custos se devidamente comprovados. Não obstante, os únicos documentos acostados aos autos não dizem respeito à construção dos imóveis que compõem a receita bruta objeto da autuação. A esse respeito, transcrevo excerto da decisão recorrida que muito bem analisou a questão:

*Contudo, da análise dos autos verifica-se que os custos discriminados pela impugnante na planilha de fls. 570-581, cuja documentação foi apresentada no curso da ação fiscal, correspondem à aquisição de mercadorias entregues e a serviços prestados em endereços diversos do Edifício Residencial Vera Regina (à Rua Barão de Capanema, 544, Guarapuava/PR), ou seja, referem-se a custos de outras obras, de modo que valor algum deve ser deduzido do valor tributável em análise. (grifo nosso)*

Ressalte-se que, embora intimado por diversas oportunidades a apresentar a documentação comprobatória dos custos incorridos na construção dos imóveis a que se refere a autuação, o contribuinte quedou-se inerte.

Entendo que a Fiscalização agiu corretamente buscando a verdade material, tentando alcançar os custos incorridos pelo contribuinte. De maneira diversa, é fácil constatar

<sup>1</sup> “Art. 534. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”

*Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre (Lei nº 8.981, de 1995, art. 49, parágrafo único, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).”*

<sup>2</sup> “Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).”

que o recorrente preferiu não apresentar tais documentos justamente para, em sua defesa, alegar a incorreção do procedimento do Fisco.

A incompatibilidade dos atos processuais praticados pelo recorrente é mais do que evidente. Intimado a apresentar os documentos comprobatórios de custos, não o fez. Entendo que a Fiscalização não pode ficar a mercê do comportamento refratário do fiscalizado.

Diversas teorias tratam da questão da produção de provas nestas situações. Uma das teses que mais ganha relevo atualmente é a chamada dinamização do ônus da prova, tendo na obra “Ônus Dinâmico da Prova”, de Artur Carpes, excepcional contribuição para o desenvolvimento do tema. Tal obra surgiu da dissertação de mestrado do autor, cujo inteiro teor está disponível no sítio da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais).<sup>3</sup> Mais especificamente a respeito da inviabilidade da prova por ato da parte é tratado com maestria pelo doutrinador. Veja-se:

*A inviabilidade da prova por ato da parte pode se dar através da sua destruição, do seu perecimento - quando se faz necessária a conservação - ou mesmo porque sua produção depende única e exclusivamente de conduta da parte - quando esta deve se submeter a determinado exame, por exemplo. Nos casos em que a inviabilidade da prova se dá por ato da parte onerada, a solução dar-se-á pela funcionalidade da regra de julgamento, caso esta não consiga, através de outros meios ou fontes, alcançar ao processo aquilo que se pretendia através da prova inviabilizada. Todavia, a questão ganha contornos problemáticos quando sobre a parte responsável pela inviabilidade da produção da prova não recai o ônus probatório, decorrendo, assim, impossibilidade na produção da prova - e respectiva impossibilidade na tarefa de se desincumbir do ônus probandi - gerando, na esteira do que se sustentou supra, vedação do direito fundamental à prova.*

**O comportamento da parte quanto à conservação das provas e a viabilidade de sua produção, especialmente quando revestido de culpa ou dolo, poderá exercer a função de um argumento de prova, hipótese que abre a porta a um valoroso e renovado debate, principalmente quando se desembarca na era do processo cooperativo, período informado por um movimento de reforço nos postulados éticos, e cujos reflexos poderão ser visualizados na disciplina dos ônus probatórios.**<sup>4</sup>  
(grifo nosso)

Sem dúvida, o comportamento da parte pode, em determinado grau, influenciar o convencimento do julgador. Com a maestria que lhe é peculiar, Darci Guimarães Ribeiro, em sua célebre obra “Provas Atípicas”, assevera que:

[...]

4) o art. 332 do CPC prevê: “Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste

<sup>3</sup> Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 25 jun 2013.

<sup>4</sup> CARPES, Artur Thompsen. Prova e participação no processo civil : a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/14251>>. Acesso em: 25 jun 2013, p. 99.  
Documento assinado em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

*Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa". E o comportamento processual das partes é um meio legal, porque não é ilegal, moralmente legítimo, não está especificado neste código, porém é hábil para provar a verdade de um fato, em que se funda a ação ou a defesa;*

*5) o processo sem eu sentido social ou, como querem alguns, instrumental, é um instrumento público eficaz, legítimo e verdadeiro de realização da justiça que foi colocado à disposição das partes pelo Estado, para que elas possam buscar a prestação da tutela jurisdicional, e nenhum instrumento de justiça pode sobreviver fundado em mentira, em conduta improba, em má-fé, motivo pelo qual o comportamento da partes influenciará a convicção do juiz;<sup>5</sup>*

[...]

Ora, quem dispunha dos elementos comprobatórios dos custos das unidades imobiliárias alienadas era o próprio recorrente. A autoridade autuante concedeu prazos dilatados para apresentação de tais documentos. A recorrente, por sua vez, não os alcançou.

Diante do impasse, entendo que a Fiscalização agiu corretamente. Senão vejamos. Primeiro por desincumbir-se de seu dever probatório, uma vez que comprovou o auferimento de receitas auferidas pela empresa individual. Em seguida por tentar alcançar a correção na determinação da base de cálculo ao buscar quantificar os custos – devidamente comprovados - a serem abatidos das receitas a fim de quantificar a base de incidência do lucro arbitrado. O recorrente, por sua vez, possuía o ônus de ao menos alcançar ao Fisco os documentos que comprovassem os custos em questão. Assim, não restou outra opção à autoridade autuante senão desconsiderar as deduções de custos não lastreadas em documentação. Frise-se: sequer se pode falar em documentação hábil e idônea, pois, em relação às unidades imobiliárias alienadas, nenhum documento foi apresentado.

O dever probatório do Fisco, a meu ver, restou comprovado. Ao recorrente caberia comprovar a existência de documentos que respaldassem os custos das unidades imobiliárias alienadas. Preferiu não fazê-lo como forma de argumento de defesa. Concluo que dar guarida ao argumento do contribuinte afronta a máxima do *venire contra factum proprium*, ou seja, vedação ao comportamento contraditório. Em outras palavras: não se pode conceber que alguém possa se beneficiar da própria torpeza. Bastaria a apresentação da documentação para que a base de cálculo fosse perfeitamente levantada pela autoridade fiscal. Contudo, a recorrente buscou agir de forma a impossibilitar tal correção no procedimento. Seu comportamento, a meu ver, é o forte indício a me convencer de que lhe faltou lealdade processual, sobreprincípio processual que, segundo Darci Guimarães Ribeiro, se sobrepõe aos demais<sup>6</sup>.

Diante da recalitrância do contribuinte incidem, portanto, as regra dos arts. 841, II, e 845, II, ambos do RIR/99 que rezam que o lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente (art. 841, II) e abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com

Documento assinado por RIBEIRO, Darci Guimarães. Provas Atípicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 126.

Autenticado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios (art. 845,II).

Em situação semelhante, a jurisprudência do CARF consolidou entendimento de que não é possível conceber-se o lançamento condicional. Nesse sentido foi expedida a Súmula CARF nº 49 que dá validade ao lançamento com base no lucro arbitrado quando o contribuinte, devidamente intimado durante o procedimento fiscal, apresenta sua escrituração somente em sede de recurso. Entendo que estamos diante de situação do mesmo quilate, em que o contribuinte busca anular lançamento baseado em seu próprio comportamento anterior, lastreado na negativa de apresentação de documentação que possibilitaria outro escopo no trabalho fiscal. Aqui, ainda, incide um agravante: nem em suas peças de defesa comprovou-se o custo das unidades vendidas.

Desse modo, nesse ponto da autuação, entendo perfeita a conclusão da Fiscalização e também da decisão recorrida.

### 3.2 DA APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DOS ARTIGOS 532 E 534 DO RIR/99

Conforme dito, a questão da aplicação simultânea dos artigos 532 (coeficientes de arbitramento) e 534 (regra específica para arbitramento de lucros de empresas que desenvolvam “atividades imobiliárias”), ambos do RIR/99, foi o principal motivo da exoneração de crédito tributário na decisão recorrida.

À fl. 595 do julgado de primeira instância (item 27), mostra-se evidente que entendeu a Turma julgadora ser possível a aplicação concomitante de ambos os dispositivos. Aliás, mais evidente ainda é o entendimento firmado pela autoridade *a quo* de que se aplica o art. 532 do RIR/99 (coeficientes de arbitramento) para determinação da base de cálculo arbitrada do IRPJ das pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio.

Entendo, contudo, que há norma específica a regular a determinação da base de cálculo do IRPJ arbitrado das pessoas jurídicas que se dediquem a “atividades imobiliárias”. Neste contexto, o arbitramento do lucro deve ser procedido nos termos do art. 534, caput e parágrafo único, do mesmo RIR/99, sem a aplicação dos coeficientes de arbitramento de lucro de que trata o art. 532, c/c arts. 518 e 519, todos do RIR/99, tal qual realizado pela Fiscalização.

As regras de apuração da base de cálculo do lucro arbitrado de que tratam os artigos 532 e 534 do RIR/99 não são aplicáveis simultaneamente, o que reforça a insubsistência da tese defendida pela decisão recorrida. Nesse sentido, há farta jurisprudência do CARF, conforme se observa a seguir:

*ARBITRAMENTO DE LUCROS - ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - BASE DE CÁLCULO - As regras legais que permeiam o arbitramento de lucros na esfera do IRPJ não se confundem com as que regem outros regimes de tributação. Sobreleva-se na atividade imobiliária um tratamento pontual mais distante do que se empresta às outras atividades. Diversamente das demais em que a legislação estabeleceu um coeficiente que deveria incidir sobre a integralidade da base de cálculo,*



Processo nº 12571.720266/2012-29  
Acórdão n.º 1402-001.425

SI-C4T2  
Fl. 626

*desconsiderando-se inclusive quaisquer custos, na hipótese de pessoas jurídicas que se dedicam à venda de imóveis o legislador permitira a dedutibilidade do custo do imóvel, desde que comprovado. 1º CC. / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-07.676 em 16.06.2004. Publicado no DOU em: 02.03.2005.*

*ARBITRAMENTO - CONSTRUÇÃO DE PRÉDIOS DE APARTAMENTOS PARA VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS AUTÔNOMAS - As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de unidades autônomas de prédios residenciais por elas construídos, tendo seus resultados arbitrados por falta de escrituração comercial, adotarão como base de cálculo do IRPJ o valor da receita bruta deduzido dos custos devidamente comprovados. 1º CC. / 5ª Câmara / ACÓRDÃO 105-15.303 em 13.09.2005. Publicado no DOU em: 07.03.2006*

Ressalto excerto do voto condutor do primeiro aresto transcrito acima (Acórdão 107-07.676), de lavra do então Conselheiro Neicyr de Almeida: “*Em relação ao custo irrisório, reitera-se que somente são aproveitados os custos lastreados em documentos hábeis e idôneos. Portanto mais do que argumentos, impor-se-ia a juntada dos elementos críveis para que se apreciasse o apelo recursal nesse âmbito.*”

A respeito do tema, a doutrina também se manifesta sobre a prevalência da norma específica sobre a regra geral. Hiromi Higuchi, por exemplo, conclui que “*O art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, apesar de ter regulado inteiramente a matéria para determinação do lucro arbitrado, quando a receita da atividade da pessoa jurídica é conhecida, o art. 534 do RIR/99 manteve o arbitramento diferenciado para as empresas imobiliárias.*”<sup>7</sup>

A esse respeito, outros pontos merecem destaque.

A decisão recorrida considerou que a receita bruta das atividades imobiliárias, em caso de lucro arbitrado, seria calculada com base no art. 534 do RIR/99 (receita menos custo devidamente comprovado). É possível extrair tal conclusão pelo fato de a Turma julgadora entender que sobre o valor calculado com base em tal dispositivo dever-se-ia aplicar os coeficientes de arbitramento de lucro. Contudo, convém relembrar que:

- o art. 518 do RIR/99 dispõe que a base de cálculo do lucro presumido será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração;

- o *caput* do art. 519 do regulamento determina que considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único, o qual, por sua vez, reza que a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, não se incluindo as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;

Documento assinado por HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. Atualizado até 10-01-2007. 32. ed. São Paulo: IR Publicação Ltda, 2007, p. 499.

em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 19/08/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 20/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10

- os parágrafos do art. 519 do mesmo diploma relacionam os coeficientes de presunção de lucro para as diversas atividades, sempre aplicáveis, conforme determina o art. 518, sobre a respectiva receita bruta;

- já o art. 532 do regulamento determina que o lucro arbitrado será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento. Obviamente, tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta, tal qual determinam os demais dispositivos sobre o lucro presumido;

- conforme se observa, tanto para o lucro presumido (arts. 518 e 519, em todos os casos), quanto para o lucro arbitrado (regra geral), determina-se a base de cálculo presumida ou arbitrada mediante a aplicação de coeficientes determinados por lei sobre a receita bruta auferida em cada período de apuração (trimestral), acrescidos das demais receitas não contidas na receita bruta;

- por outro lado, determina o art. 534 que “as pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados, deduzindo-se da receita bruta trimestral o custo do imóvel devidamente comprovado”. (grifo nosso)

Ora, se o art. 534 determina que as “empresas imobiliárias” terão seus lucros arbitrados considerado-se a diferença entre a receita bruta e o custo do imóvel devidamente comprovado, incorreta a conclusão de que tal diferença seja a própria receita bruta. Contudo foi isso que fez a decisão recorrida ao concluir que deve-se aplicar os coeficientes de determinação do lucro arbitrado sobre tal diferença, uma vez que os arts. 518 e 519 do RIR/99 determinam que tais coeficientes são aplicáveis sobre a receita bruta.

Além disso, importante salientar que a base legal do art. 534 do RIR/99 é o art. 49 da Lei nº 8.981, de 1995, período em que era vedada a opção pelo lucro presumido às “empresas imobiliárias” (na realidade, o art. 36, IV, da mesma Lei nº 8.981/95 impunha a tais empresas a obrigação de adotarem a tributação com base no lucro real). Tal obrigatoriedade de tributação pelo lucro real somente teve fim com o advento da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que revogou o art. 36, IV, da Lei nº 8.981/95 e passou a possibilitar, a partir de 1º de janeiro de 1999, que as “empresas imobiliárias” fossem tributadas com base no lucro presumido. Desse modo, impossível, portanto, que se aplicasse o acréscimo de vinte por cento sobre o coeficiente de lucro presumido para determinação dos coeficientes de arbitramento de lucro de tais atividades. Como se aplicaria, então, o art. 534 durante a vigência do art. 36, IV, da Lei 8.981/95? Obviamente, o lucro arbitrado era a diferença entre a receita bruta e o custo devidamente comprovado (interpretação literal do art. 534).

Pois bem, se o art. 49 da Lei nº 8.981/95 não foi revogado (tanto que compõe o art. 534 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), como alterar sua aplicação com o simples fato de as empresas imobiliárias passarem a poder optar pelo lucro presumido? Como transformar “receita bruta menos custo devidamente comprovado” (art. 534 do RIR/99) em receita bruta para fins de aplicação dos coeficientes de arbitramento? (arts. 518, 519 e 534 do RIR/99)

Há de se traçar, ainda, importante paralelo entre o art. 534 do RIR/99 e o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998. Nesta, ao contrário daquela, o legislador explicitamente equiparou o “lucro bruto” nas operações de compra e venda de veículos usados às operações de

consignação para fins de tributação, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição de veículos usados é considerada receita, nos mesmos moldes aplicáveis às receitas auferidas em operações de consignação. Quisesse o legislador que o “lucro bruto” das operações imobiliárias tivesse tratamento análogo, certamente adotaria expediente similar ao praticado nas operações de revenda de veículos usados.

Ademais, mesmo a regra geral do art. 532 do RIR/99 impõe que a base de cálculo do IRPJ no lucro arbitrado será, em regra, 20% superior à base do lucro presumido. Aplicando-se o entendimento da decisão recorrida de se aplicar primeiro o art. 534 do RIR/99, e após o art. 532 do mesmo diploma, implicaria que, para as empresas imobiliárias, seria mais vantajoso optar pelo lucro arbitrado do que se manter tributado pelo lucro presumido. Ora, qual a lógica que haveria no sistema de se excluir determinado contribuinte do lucro presumido, por descumprimento de suas obrigações acessórias ou por opção vedada em lei, para incluí-lo em outro regime – lucro arbitrado – se este último redundaria em menor carga tributária?

Isso posto, entendo que a conclusão da decisão *a quo* merece ser reformada, restabelecendo-se a autuação, nesse ponto, conforme realizada pela autoridade lançadora.

### 3.3 DA DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Contudo, no que tange à dedução do imposto de renda recolhidos e pago pelo contribuinte, em sua pessoa física, entendo que a decisão recorrida deve ser confirmada, ou seja, deve ser mantida a exclusão dos valores de IRPF já declarados pelo contribuinte, nos termos da decisão *a quo*.

Tal dedução decorre da mera lógica de não se efetuar cobrança indevida de tributos. No presente lançamento, exige-se da pessoa física, por equiparação, imposto de renda da pessoa jurídica, e o contribuinte, na condição de pessoa física, já recolheu parcelas de imposto de renda sobre tal renda, ainda que de modo equivocado, não há porque não se deduzir o montante já recolhido, ainda que tais pagamentos tenham se dado sob outra rubrica. Assim se faz, sem maiores discussões, quando, em lançamento de ofício de IRPJ com base no lucro arbitrado, se aproveitam os recolhimentos do mesmo imposto sob outras rubricas (lucro real ou presumido, por exemplo), ou quando se exclui o contribuinte do Simples deduzindo-se da exigência fiscal todos os tributos já declarados pelo contribuinte.

Não se admitir a dedução, sob o pretexto de que o contribuinte deveria requerer restituição de tais valores, implicaria cobrança de multa de ofício sobre tal diferença, o que, a meu ver, caracterizaria o enriquecimento sem causa por parte da Fazenda. Ademais, à luz do princípio da eficiência, sem contar os transtornos causados ao contribuinte, oneraria ainda mais a Administração Tributária ante a necessidade de análise de eventual pedido de restituição.

Desse modo, nesse ponto, correta a conclusão da decisão *a quo*.

## 4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência de IRPJ e CSLL sem aplicação de coeficientes de arbitramento de lucro (arts. 518 e 519, c/c art. 532, ambos do RIR/99), e negar provimento ao recurso voluntário.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

CÓPIA





Arbitramento do Lucro. Ausência parcial de registro de notas fiscais





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

**Processo n°** 13227.720941/2013-83  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.737 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de outubro de 2016  
**Matéria** Omissão de Receitas. Notas não contabilizadas.  
**Recorrente** Frigorífico Tangará Ltda.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

Ano-calendário: 2009

**NULIDADE. COMPROVAÇÃO DO ILÍCITO. INOCORRÊNCIA.**

Não há obrigação de que a Fiscalização junte notas fiscais ao Auto de Infração. As notas foram devidamente apontadas em planilha anexa ao Auto, como é a praxe, permitindo que a Recorrente se defendesse sem dificuldades, motivo pelo qual não há nulidade.

**NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Não há nulidade se os fatos estão postos. As notas fiscais foram relacionadas e acusou-se a contribuinte de não as ter registrado na contabilidade, o que leva à conclusão por presunção de que as operações não foram tributadas.

**PRESUNÇÃO RELATIVA. PROVA. INOCORRÊNCIA.**

Ao contrário do que alega a Recorrente, ela não conseguiu provar que registrou as operações, nem muito menos que as tributou, devendo ser mantida a exigência.

**APURAÇÃO. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.**

Tornou-se comum o contribuinte alegar que deveria ter sido utilizado o lucro real quando foi usado o lucro arbitrado, e vice-versa. Não se pode fazer prevalecer a forma sobre a substância, a menos que haja mancha grave para todo o processo de forma a influenciar na própria substância. No caso presente, contudo, a situação é bastante simples, pois a Recorrente apenas não registrou uma parte das notas fiscais, de forma que era plenamente possível calcular seu lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia De Carli Germano acompanharam pelas conclusões por divergirem apenas do *obiter dictum* constante do voto do relator.

*Documento assinado digitalmente.*

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

*Documento assinado digitalmente.*

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo Mendes, Luciana Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas-Bôas (relator), Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho e Livia de Carli Germano.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-59.062, que julgou, por unanimidade de votos, totalmente improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte contra o Auto de Infração lavrado contra ela.

Valho-me de trechos do Relatório do Acórdão da DRJ para descrever os fatos iniciais:

"Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foi efetuado, no ano-calendário de 2009, o lançamento do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, tendo em vista a omissão de receita operacional caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização.

[...] Consta no processo que a contribuinte, sendo intimada, apresentou a escrituração contábil em meio digital, cópia dos extratos das contas correntes, arquivos magnéticos de notas fiscais de entrada e saída.

Foi constatado pela fiscalização que a contribuinte omitiu o registro de notas fiscais e foram solicitados esclarecimentos a esse respeito, bem assim a apresentação das notas fiscais registradas na conta 3.1.1.01.0006 mercado externo, informando se tais notas estão declaradas em Dacon.

Em resposta, a contribuinte esclareceu que algumas notas fiscais tinham sido contabilizadas por produto.

Foi expedida uma intimação solicitando esclarecimentos referentes às notas fiscais que a fiscalização não localizou lançadas na conta "Receita". Em

resposta, a contribuinte demonstrou que apenas algumas notas fiscais da planilha foram lançadas.

Concluiu a fiscalização que a contribuinte não lançou em conta "Receita" as notas fiscais emitidas, conforme ANEXO I, deixando de seguir os princípios contábeis, não declarando toda a receita para tributação.

[...] Notificada da autuação, a contribuinte ingressou com a impugnação de fls.474 a 490, na qual alega:

- Nulidade pela falta de comprovação do ilícito. O autuante não traz aos autos (ao menos o que acompanhou a notificação do lançamento), qualquer uma das notas ou mesmo da escrita fiscal para justificar a autuação.

O único elemento de prova da arguida omissão de receita se traduz numa planilha elaborada pelo autor do lançamento, indicando quais seriam essas notas omitidas. Não traz, todavia, provas das malsinadas notas fiscais, nem mesmo da própria escrita fiscal do contribuinte para comprovar que, de fato, os registros contábeis não se apropriaram das receitas nelas indicadas.

No campo da imposição fiscal, não basta a mera afirmação da autoridade administrativa acerca da ocorrência do fato que constitui o dever de pagar tributo para justificar um lançamento de ofício. Mais do que isso o art. 9º do Dec. 70.235/72 impõe a fiscalização que traga ao processo "os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito".

- Nulidade pela falta de motivação. Mais uma vez, os relatórios que compõem o AI em combate não trazem a motivação fática necessária para bem e essencialmente demonstrar as razões pelas quais os agentes fiscais entenderam que as NF-e não estariam escrituradas nas devidas contas contábeis de receita apontadas pela Impugnante.

De se notar que em nenhum momento a Impugnante fora diretamente questionada sobre eventuais divergências entre os documentos apresentados, preferindo os fiscais concluir seu trabalho sem ir a fundo nas investigações, sem desvendar as razões pelas quais desprezou os registros contábeis indicados, e à mingua de uma justificativa para tanto, apenas apressou-se em lavrar o auto de infração, numa atitude claramente açodada que, com a devida vênia, deve ser rejeitada por esta Nobre Turma Julgadora.

- O AI deve ser cancelado, pois as notas fiscais apontadas pela autoridade lançadora, ao contrário do que afirma, foram devidamente escrituradas e integraram o lucro tributável daquele exercício.

Como se verá, as receitas lançadas nas notas fiscais tomadas por omissas foram apropriadas nas contas contábeis de receitas 3.1.1.01.0001 - Mercado Interno Carne com Osso (449); 3.1.1.01.0002 - Mercado Interno Carne sem Osso(450); 3.1.1.01.003 Mercado Interno Miúdos(451); 3.1.1.01.0004 - Mercado Interno subprodutos(452) e 3.1.1.01.0006, Mercado Externo (454), conforme exposto e demonstrado na planilha anexa, nos razões analíticos de cada uma dessas contas e nos demais documentos que acompanham a presente impugnação.

Para explicar algumas divergências entre os dados escriturados e aqueles indicados nas notas fiscais, cabe esclarecer a rotina que a Impugnante adotava na venda de seus produtos, no seu faturamento e na posterior escrituração das correspondentes receitas.

Nesse caminho de ideal, as solicitações de vendas ao Frigorífico ora Impugnante, eram recebidas e lançadas nos seus sistemas informatizados gerando um PEDIDO DE VENDA, o qual registrava entre outros dados: o protocolo ou número do pedido, o cliente/comprador, a data em que foi feito o pedido, os produtos solicitados, o peso, o seu valor por peso e o valor total que haviam sido negociados com aquele, cliente/comprador.

O pedido de venda, por sua vez levava à separação do produto e gerava, na seqüência, o documento denominado de CONTROLE DE VENDA, que a par

de trazer quase os mesmos dados do pedido de venda, indicava também o número do documento fiscal (nota fiscal) que a operação iria gerar, ou seja, o controle de venda já indicava o número da nota fiscal correspondente à operação de venda nele registrada.

A Nota Fiscal era então emitida pelo setor correspondente, com o número informado no controle de venda e discriminava, além dos dados exigidos do documento fiscal, o nº do pedido de venda a que se referia e do seu romaneio, assegurando que a operação materializada naquela NF, correspondia ao pedido de venda nela registrado, cujos produtos e o peso listados eram também registrados e assim coincidentes.

Muito embora a NF-e amparasse a operação de venda do produto, o registro nos livros contábeis era efetivado não com base nesse documento fiscal mas sim no CONTROLE DE VENDA, de forma que se houvesse alguma divergência entre os dados registrados nestes documentos (NF e Controle de venda), necessariamente essa divergência se refletiria, como de fato refletiu, na própria contabilidade, suportada apenas pelo controle de venda. Por isso, aliás, o histórico dos lançamentos contábeis rejeitados pelo agente fiscal, indica como sendo o nº da NF o número do Pedido de Venda e que também é o número do controle de venda.

Como praticamente todos os registros contábeis adotavam esse procedimento, e na medida em que apenas algumas notas fiscais foram tomadas como omissão de receita por suposta falta de escrituração, de se supor que a fiscalização compreendeu a irrelevância dessa divergência, a ponto de não ver motivo para questioná-la já que, se assim não o fosse, teria tomado como infração todas ou ao menos a maioria das notas fiscais apresentadas e não apenas algumas delas, como o fez.

Ocorre, no entanto, que em algumas hipóteses, justamente aquelas tributadas nesse Auto de Infração, os valores constantes das NF não tinham identificação com os valores lançados no controle de venda e, por consequência, nos próprios registros contábeis, o que, aparentemente, levou a conclusão de ausência de escrituração e a pretensa omissão de receita.

Essa divergência ocorria por não haver parametrização entre o sistema que gerava o pedido/controle de venda e a emissão da NF, os valores-base registrados em cada um destes documentos dependiam de quem alimentava o sistema, e que, por vezes, adotavam-se valores de tabelas distintos.

Na esteira desse ideal, enquanto o pedido e o controle de venda espelhavam o valor decorrente da negociação com o cliente/comprador, ou seja, o valor real da receita, e que era submetida a tributação, a NF observava a tabela mínima da SEFAZ-RO, já que se trata de produto com valor mínimo tabelado, conforme arts. 26 e 644 do RICMS-RO.

Não por outra razão, os valores escriturados na conta relacionada ao Mercado Externo eram, em regra, maiores do que aqueles lançados na respectiva NF, e aqueles voltados para o Mercado Interno tinham uma variação negativa, é dizer, a escrituração era menor do que registrava o valor total dos produtos, mas não o valor total da NF, que mesmo nessa hipótese, observava aquele que constava do pedido de venda.

Notem, no que tange a Conta Mercado Externo, que a Impugnante ofertava a tributação valor maior do que a Nota Fiscal registrava. Isso se deu porque na negociação de venda dos produtos destinados ao exterior, por estarem atrelados ao dólar e com um valor de face maior do que os voltados para o consumo interno, o preço de venda acabava sendo superior ao tabelado pela SEFAZ-RO.

Assim, como a NF-e, nos casos apontados nos autos, observava a tabela mínima, natural que ela não refletisse a receita real da venda daquele produto que, todavia, estava detalhado no pedido e no controle e venda, por sua vez, levado a registro contábil.

Mas, o que se destaca aqui, e independente das razões para as divergências entre os valores contabilmente registrados e os valores das NF tidas como omissas, é o fato e a prova de que a operação materializada em cada uma daquelas NF estava devidamente registrada nas contas de receita e adotando o seu valor real.

Em situação oposta, os produtos destinados ao Mercado Interno, sem vinculação com o dólar, com valor agregado menor e sofrendo a concorrência interna, acabavam sendo negociados, em determinadas situações, a um preço menor do que o tabelado pela SEFAZ, o que levava a NF então a consignar, como valor total dos produtos o valor mínimo tabelado, muito embora o valor total da NF, conforme atestam os documentos anexos, acompanhava o mesmo valor do controle de venda.

Para não nos atermos apenas em palavras, vejamos o exemplo da Nota Fiscal nº 705 (DANFE anexo), no valor de R\$ 121.955,53, emitida contra a América Sud Ind. e Com. De Carnes Ltda, destinada à exportação, e que segundo a acusação dos agentes fiscais, teria sido uma das notas fiscais não escrituradas nas contas contábeis de receita.

A receita decorrente da operação que reflete essa Nota, na verdade e como já demonstrado em ação fiscal, foi lançada na conta 3.1.1.01.0006 - Mercado Externo (454), no dia 7 de Janeiro de 2009, com o histórico apontando o número da NF -40006227 (número do pedido/controlado de venda, ambos anexos) no valor de R\$ 130.938,21.

Mais uma vez, o valor contabilmente apropriado é maior do que a NF indica, porque considera a receita efetivamente obtida com a venda daquele produto, e a identidade dos dados discriminados tanto no documento fiscal quanto no pedido e no controle de venda, (produtos, peso, data, nº do pedido, romaneios etc), conduzem a necessária certeza de que aquele lançamento contábil, embora não aponte o número da NF-e 705 e não seja no mesmo valor, representa a escrituração da operação que nela se espelha, o que afasta, por decisivo, a acusação do fiscal autuante.

Ademais, como o valor total da nota fiscal era inferior ao valor escriturado, o erro, nessa situação, tão somente prejudicaria a Impugnante, que teria levado às suas contas de resultado, receita maior do que a que teria auferido, ocasionando assim uma majoração do lucro ou o faturamento tributável.

Outro exemplo, mas relacionado a venda ao mercado interno, no entanto ainda mais claro, é o da NF-e 804 (DANFE ANEXO), emitida contra VICTOR HUGO DOS SANTOS, que segundo a fiscalização afirma em seu anexo, teria sido no valor de R\$ 57.585,69.

O próprio DANFE, que foi também apresentado durante os procedimentos de investigação, mostra, todavia, que o valor indicado pelo auditor fiscal era o mesmo previsto no campo que discrimina o valor total dos produtos, mas diverge daquele registrado no campo que indica o valor total da nota fiscal e que, nesse caso, foi de R\$ 45.348,96.

Vejam senhores Julgadores, que foi levado a registro na conta contábil nº 3.1.1.01.0003 - Mercado Interno Miúdos (451), no dia 12/01/2009, com histórico de 40006353 Victor Hugo dos Santos, o valor de R\$ 45.348,96, o mesmo valor total da NF consignado no DANFE, ou seja, aquela venda, como não poderia ser diferente, foi devidamente escriturada pelo valor total da própria nota fiscal.

Frise-se novamente que as notas fiscais emitidas em razão de vendas ao mercado interno com preços inferiores aos da tabela mínima da SEFAZ-RO, hipótese que levou a presente exação, como atestam as próprias DANFES ora anexadas, traziam o detalhe de que o valor total dos produtos consignados não era o mesmo valor da nota fiscal que também estava discriminado.

E esse trivial detalhe não esteve ao alcance da compreensão do autor do lançamento, que sem muita técnica abordou os documentos fiscais solicitados apenas a partir do valor total dos produtos (vide seu anexo) e não do valor total da nota (vide notas anexas), este sim, efetivo montante a ser submetido a tributação porque resultado da venda realizada, como, a propósito, regularmente o fez a impugnante.

Portanto, no que tange às NF decorrentes de vendas no mercado interno, não há que se falar em registro contábil divergente do valor total da respectiva nota fiscal, porque o adequado conhecimento técnico da matéria seria suficiente para se concluir que os valores escriturados coincidem com aqueles declarados no campo certo da respectiva NF.

Assim, resta claro que:

i) A divergência entre os valores das NF decorrentes de vendas para o exterior e do valor contabilmente registrado na conta mercado externo (454), ocorreu devido a efetiva receita ser superior ao valor mínimo do produto constante da tabela da SEFAZ-RO utilizada para fins de emissão da NF-e, levando assim à escrituração a maior, porém correta, da receita obtida na operação;

ii) Não há divergência entre os valores escriturados nas contas contábeis de receitas do mercado interno, que apropriaram o valor total da NF-e, e não o valor total dos produtos, como equivocadamente pretendia a fiscalização;

iii) Em ambos os casos, os dados dos documentos internos e controle do contribuinte em confronto com as próprias NFs, demonstram tratar-se das mesmas operações de venda, apropriadas a receita/faturamento contabilizados e ofertados a tributação, assegurando inexistir qualquer omissão de receita.

A planilha que instrui esta impugnação detalha a escrituração das notas fiscais apontadas pela fiscalização, assim como os razões analíticos de cada uma das contas em que foram lançadas, os pedidos e os controles de venda e as próprias NFs, o que, em conjunto, permitem confirmar a impropriedade da infração apontada neste AI.

Desta forma, uma vez demonstrado que todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante foram, ao seu tempo e da forma devida, “lançadas nas contas de receita”, imperioso se torna reconhecer a improcedência do presente lançamento, o que desde já se requer.

Caso, persistam dúvidas quanto ao que aqui se alega, solicita a impugnante a realização de diligência a fim de atestar que ora se alega.

Solicitou provar o alegado por todos os meios de provas permitidos ou não vedados em direito, juntada de novos elementos probandos, especialmente aqueles que a Impugnante não tinha em seu poder.

Tendo em vista as alegações apresentadas na impugnação, o processo foi encaminhado à DRF de origem para realização de diligência, conforme se vê às fls.2868 a 2870.

Atendendo ao que foi solicitado na diligência, a fiscalização intimou a contribuinte por via postal - AR nº SF 37672846 3 BR datado de 30/10/2014, a apresentar todas as notas fiscais referentes ao presente processo e a esclarecer como essas notas fiscais foram contabilizadas.

Foi solicitado que a contribuinte demonstrasse exatamente como cada nota fiscal, conforme relação anexa, foi contabilizada, esclarecendo valor de nota fiscal, número da nota fiscal, data, CFOP, cliente.

Deveria, também, a fiscalizada apresentar a correlação entre o pedido, o controle de venda e as notas fiscais anexas e esclarecer a conta contábil denominada "mercado externo".

Em resposta a contribuinte apresentou as notas fiscais, que não estavam com o protocolo de autorização de uso e o campo informações complementares estavam divergentes do portal de NF-e.

Em 03/12/2014, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito dos fatos citados e, em 15/12/2014, apresentou novas notas fiscais e esclareceu que quando emitiu as notas fiscais usava o sistema da SEFAZ, e

agora usa o sistema da SENSATTA, o que leva as distorções em relação às originalmente emitidas.

O fisco prestou os seguintes esclarecimentos solicitados na Resolução:

- Verificar a autenticidade e veracidade das notas fiscais apresentadas na impugnação, principalmente quanto ao campo "Dados Adicionais", informando se os dados nele constantes realmente se referem às notas fiscais indicadas pela contribuinte.

A fiscalização não pode confirmar a autenticidade das notas fiscais apresentadas, visto que o próprio contribuinte não consegue imprimir as mesmas novamente. Outro fato relevante é que o endereço da empresa mudou da Estrada do Nazaré KM 3,9 S/N, para a Av. Edson Lima do Nascimento, 5991, e analisando as notas fiscais foi observado que a nota fiscal número 7320, foi emitida com o endereço novo, e a nota fiscal número 9000, confeccionada posteriormente, foi emitida com o endereço anterior, salienta-se que essa nota fiscal é apenas uma de outras com o mesmo problema.

Cabe ressaltar também que as primeiras notas fiscais apresentadas os valores totais dos produtos correspondiam com os valores totais das notas.

ANEXO V. Já nas notas fiscais apresentadas posteriormente, em algumas notas fiscais os valores dos produtos já não correspondem mais com o valor total da nota, mesmo não tendo qualquer tipo de desconto na nota fiscal ou outro fato que justificaria essa diferença de valor. Cabe enfatizar que as primeiras notas fiscais apresentadas o endereço não coincide com as segundas notas fiscais apresentadas.

ANEXO IV. Quanto ao campo "Dados Adicionais", esclarecemos que as primeiras notas fiscais apresentadas não correspondem com as notas fiscais apresentadas posteriormente. E conforme explicação do contribuinte é que o sistema que foi utilizado para emissão da nota fiscal não é o mesmo sistema utilizado hoje.

- Esclarecimentos feitos pela fiscalização a respeito dos itens 3, 4, 5 e 6, da resolução:

3) Como praticamente todos os registros contábeis adotavam esse procedimento e que apenas algumas notas fiscais foram tomadas como omissão de receita por suposta falta de escrituração, pode-se supor que a fiscalização compreendeu a irrelevância dessa divergência, a ponto de não ver motivo para questioná-la já que, se assim não fosse, teria tomado como infração todas ou ao menos a maioria das notas fiscais apresentadas e não apenas algumas delas, como fez.

Primeiro cabe esclarecer que durante a ação fiscal foi solicitada a informação sobre as notas fiscais não contabilizadas.

As notas fiscais que foram solicitadas foram somente as notas fiscais que os valores das mesmas não estavam contabilizados. E no esclarecimento apresentado pelo contribuinte ficaram comprovadas que não estavam. A fiscalização levou em consideração o histórico da contabilidade, por esse motivo só considerou as notas fiscais com valores não lançados em sua contabilidade.

Ressalta-se que a empresa emite várias notas fiscais por dia, e mesmo o contribuinte lançar somente o número do pedido em seu histórico na contabilidade, a maioria dos pedidos coincidem com os valores das notas fiscais emitidas e são lançados corretamente em sua contabilidade.

A fiscalização apurou apenas as notas fiscais que não foram contabilizadas.

4) O pedido e o controle de venda espelhavam o valor decorrente da negociação com o cliente/comprador, ou seja, o valor real da receita, e que era submetida a tributação e a NF observava a tabela mínima da SEFAZ-RO. Já que se trata de produto com valor mínimo tabelado, conforme arts. 26 e 644

do RICMS-RO. Assim, os valores escriturados na conta relacionada ao Mercado Externo eram, em regra, maiores do que aqueles lançados na respectiva NF.

Cabe esclarecer que as notas fiscais que a fiscalização apurou como não contabilizadas, não referem-se a conta contábil "mercado externo", podemos observar pelo CFOP e pelo endereço do cliente das notas fiscais emitidas, ANEXO I, veremos que a maior parte das notas fiscais que não foram lançadas em sua contabilidade as mesmas foram emitidas para a empresa América Sud Ind. e Com. De Carnes Ltda, situada na Av. Comendador Antônio Borin, 1755, no município de Jundiá/SP, e para o Frigorífico Pantanal Ltda situado Na Estrada Nossa Senhora Aparecida KM 8,5 S/N, no município de Várzea Grande/MT.CFOP 6101. ANEXO I.

Mais uma vez o contribuinte deixa claro que a nota fiscal não foi contabilizada, quando o mesmo alega que o valor na nota fiscal foi conforme a tabela mínima da SEFAZ-RO, realmente existe a pauta com valor mínimo, porém o valor da pauta é inferior ao valor do controle de venda e do pedido do contribuinte, e certamente se a nota fiscal correspondesse ao pedido o valor estaria até acima da pauta, o que não justifica tal explicação.

Se a nota fiscal realmente fosse referente ao pedido, o contribuinte ora em questão não precisava de emitir nota fiscal com valor inferior, até mesmo porque o valor do pedido está superior do valor da pauta da SEFAZ-RO.

Ressalta-se que a empresa emite varias notas fiscais por dia, e somente algumas que apresentam problemas de pauta, mesmo com os valores dos pedidos superiores à pauta mínima.

No Ofício 2015/GAB/2aDRRE, recebido deixa mais claro de não se tratar das mesmas notas fiscais, visto o contribuinte ter declarado em suas GIAM's que as notas fiscais emitidas foram "Saídas para Exterior", ANEXO II, e as que foram apuradas pela fiscalização são saídas para outro estado, como já observamos anteriormente.

4.1) Em situação oposta, os produtos destinados ao Mercado Interno, sem vinculação com o dólar, com valor agregado menor e sofrendo a concorrência interna, acabavam sendo negociados, em determinadas situações, a um preço menor do que o tabelado pela SEFAZ, o que levava a NF então a consignar, como valor total dos produtos o valor mínimo tabelado, muito embora o valor total da NF, conforme atestam os documentos anexos, acompanhava o mesmo valor do controle de venda.

A empresa emite varias notas fiscais por dia, e mesmo o contribuinte lançar somente o número do pedido em seu histórico, na maioria das notas os valores dos pedidos coincidem com os valores das notas fiscais emitidas e são lançados corretamente em sua contabilidade.

Nota-se que é a minoria das notas fiscais emitidas são que os valores não coincidem com a sua contabilidade, ou seja, somente as notas fiscais que não foram contabilizadas apresentaram o problema de pauta da SEFAZ-RO. E ainda como podemos observar na tabela I, abaixo, o valor do pedido é superior ao valor da nota fiscal apresentada pelo contribuinte, e mesmo quando o valor do pedido é inferior, a nota fiscal tem o mesmo valor tanto no valor total dos produtos como o valor total da nota fiscal.

O simples fato do contribuinte ter anexado o pedido e o controle de venda na nota fiscal não justifica que a mesma foi contabilizada, até mesmo porque o pedido não tem as formalidades legais. E não foram apresentados durante a fiscalização.

Visto ter uma grande quantidade de notas fiscais a fiscalização apenas separou algumas por amostragem, como veremos abaixo.

5) De se notar, desse modo, que as divergências entre os valores contabilmente apropriados em razão das vendas ao mercado interno se davam apenas em face do valor total do produto consignado, já que o valor total da

nota fiscal, em si, era o mesmo que foi contabilizado, até porque idêntico ao do controle de venda.

Como já foi demonstrado acima, os valores totais dos produtos das notas fiscais não são idênticos nem ao controle de venda e nem ao pedido.

Todas as notas fiscais emitidas que os valores contabilizados eram idênticos, a fiscalização aceitou como nota fiscal contabilizada.

Os valores apurados na fiscalização são das notas fiscais emitidas pelo contribuinte, que não estão lançados na contabilidade.

Cabe ressaltar que os valores corretos a serem contabilizados são os das notas fiscais, e como podemos observar a maioria das notas fiscais estão com valores bem superiores aos dos pedidos. E quando apenas o valor total da nota fiscal corresponde com o valor do pedido não existe qualquer tipo de desconto ou outro fato que justifique tal situação.

6) A fiscalização considerou os documentos fiscais solicitados apenas a partir do valor total dos produtos (vide seu anexo) e não do valor total da nota (vide notas anexas), este sim, efetivo montante a ser submetido a tributação porque resultado da venda realizada.

Como já foi demonstrado acima temos quatro casos diferentes:

1. Quando o valor do pedido é superior ao da nota fiscal, por exemplo a nota fiscal número 683, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

2. Quando o valor do pedido é inferior ao da nota fiscal, por exemplo a nota fiscal número 946, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

3. Quando o valor do pedido é superior ao da nota fiscal, e que o contribuinte alega ser exportação, por exemplo, a nota fiscal número 5471, tanto a primeira nota fiscal apresentada como a segunda, o valor não é idêntico ao controle de venda. E o valor total dos itens é igual ao valor total da nota fiscal.

4. Quando o valor total dos produtos é superior ao valor total da nota fiscal, por exemplo, a nota fiscal número 1989, essas são as notas fiscais que sem nenhuma justificativa o contribuinte altera o valor total, ou seja, sem nenhum tipo de desconto ou qualquer outro fato que justificasse o valor total da nota fiscal ser tão inferior do valor total dos produtos.

As notas fiscais citadas acima estão no ANEXO III.

Conclusão.

O simples fato do contribuinte ter anexado o pedido e o controle de venda na nota fiscal não justifica que a mesma foi contabilizada, até mesmo porque o pedido não tem as formalidades legais, e na sua maioria os valores não coincidem com as notas fiscais apuradas. E também não foram apresentados durante a ação fiscal.

Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade, que apoiam ou compõem a escrituração.

Foram fornecidos todos os prazos legais, bem como condições para o contribuinte apresentar elementos suficientes que comprovassem o não enquadramento nas infrações tributárias acima descritas.

A contribuinte se manifestou sobre o "Termo Circunstanciado" (fls.2987 a 2996), afirmando:

Com relação às divergências nos documentos apresentados na diligência, admite que haviam valores errôneos e informações incompletas mas, pela petição entregue dia 15/12/14, foi repassado à fiscalização que os "problemas" nas Notas Fiscais então apresentadas ocorreram em razão do sistema emissor



adotado, uma vez que, originariamente, a emissão se deu pelo emissor público do portal da SEFAZ-RO, e a reimpressão para apresentação em diligência, já utilizou-se do sistema de informática contratado, conforme declaração expressa da empresa titular do referido programa, também apresentado à fiscalização.

Outro ponto que também merece destaque é a afirmação de que o Contribuinte teria mudado de endereço, ocasionando reflexo no documento fiscal apresentado em diligência. Mais uma vez a pressa em acusar fragiliza o labor fiscal, pois o que ocorreu, na verdade, não foi alteração de endereço propriamente dito, já que o Impugnante sempre esteve fisicamente no mesmo lugar, mas sim alteração da nomenclatura da rua em que está instalado, por ato do Poder Municipal (doc. anexo).

Por fim, registre-se que as notas fiscais corretas, impressas pelo mesmo emissor PÚBLICO, são aquelas apresentadas durante a ação fiscal, em sede de impugnação e, também, apresentadas por último em diligência.

Repisa que o histórico dos lançamentos contábeis indicam não o número da Nota Fiscal mas sim do Controle de Venda, base dos lançamentos contábeis e vinculado expressamente à respectiva NF tida por omitida, como bem demonstrado na impugnação, ainda que o valor fosse discordante.

Alega que o detalhe de o histórico de todos os lançamentos contábeis observarem o número do controle de venda e não da nota fiscal, se deu em razão do próprio sistema que gerenciava a contabilidade que registrava este número e não da nota fiscal, portanto, sem relevância que merece ser informado.

Assim, se disse que como muitas das notas fiscais eram do mesmo valor do controle de venda, e essas notas não foram qualificadas como omissão, mesmo não registrando o número da NF em seu histórico, imaginou o Contribuinte, já que não foi exposto no relato da acusação, que o histórico do lançamento não era relevante para a fiscalização, mas sim apenas o valor lançado na conta de receita.

Para a fiscalização, o valor contabilmente registrado que não batesse com a NF foi, de pronto, tomado como omissão de receita. No entanto, até pedindo desculpas pela repetição, o registro contábil, em nenhuma circunstância, adotava a NF como base do lançamento e sim o controle de venda e, embora fossem expressamente vinculadas, ocasionavam algumas variações de preço em determinadas situações, devidamente explicadas em impugnação.

Para ajudar na resposta a essa indagação, aliás, veja que a receita total supostamente omitida alcança o montante de R\$ 24.162.510,12, enquanto a receita contabilmente apropriada e desconsiderada, conforme demonstrado em sede de ação fiscal e em impugnação, soma a quantia total de R\$ 23.710,183,37. Essa proximidade de valores (diferença de pouco mais de 450 mil reais), portanto, demonstra com segurança que sim, tratam-se das mesmas receitas, cujas divergências apontadas foram explicadas, e por essa razão, não justificam o tratamento dado pelo autor do lançamento.

Por fim, e sem perder o foco na demonstração do que efetivamente ocorreu, é preciso ter em vista que a prova do fato contábil não pode estar adstrita, na hipótese, ao singelo confronto de valores, devendo ser observado, sobretudo, a pertinência dos documentos que amparam determinado lançamento, e não apenas um único documento. É o que se chama verdade material.

Mercado Externo.

De fato, necessário faz afirmar novamente que nem todas as notas apuradas como não contabilizadas se referem à conta contábil denominada de "mercado externo", mas também algumas vinculadas ao mercado interno, como muito bem narram as explicações e demonstrativos apresentados.

Portanto, quando o Impugnante "fala" em "mercado externo" se refere tão somente a nomenclatura de suas contas contábeis, nomeadas com vistas à destinação final do produto que, no caso, sendo o exterior, exige uma carne de

melhor qualidade, o que por sua vez implica num preço superior ao praticado no mercado interno e, em muitos casos, superior ao preço de pauta, razão pela qual a NF não bate, em termos de valores, com o controle de venda, contabilmente apropriado em conta de receita.

Por outro lado, ao constatar que o valor da pauta é menor do que o que constou do controle de venda, a fiscalização reconhece aquilo que afirmou o contribuinte, ou seja, que a nota fiscal foi emitida tendo por base o preço de pauta, enquanto o registro contábil pelo preço real comercializado, lançado no controle de venda, que, repita-se, no caso da conta

"mercado externo", era quase sempre superior ao do documento fiscal.

Convém lembrar que haveria omissão de receita, nessa situação, somente se ocorresse o contrário, ou seja, se a apropriação contábil tivesse sido pelo que registrava a nota fiscal, dado que o valor da transação era efetivamente superior. Contudo, como foi observado o valor do controle de venda, não se pode falar em omissão por falta de contabilização de receita, já que as receitas decorrentes das NFe apresentadas estão integralmente na contabilidade através do registro do controle de venda.

Mercado Interno.

Nfe 683, 702 e 704: Segundo apurou o Fiscal, o valor contabilmente registrado é superior ao valor da nota fiscal, conforme demonstrado na tabela por ele elaborada. Notem, inicialmente, que a afirmação do Impugnante está confirmada, na medida em que a diligência atesta que o valor do controle de venda fecha com o valor escriturado. Mas há, nestes específicos casos, efetivamente uma divergência de valor que, por lealdade processual, e embora não tenha tido a oportunidade de se pronunciar durante os procedimentos de diligência, não se justifica apenas no preço da pauta.

Isso porque se referem a venda de couro, onde é costume do mercado fazer um pedido com preço de, por exemplo, R\$ 0,60, sendo a nota fiscal emitida a R\$ 0,40 para saída da mercadoria.

Essa prática convém explicar, se dá em razão do transportador do produto incluir no seu meio de transporte mercadoria de diversos Frigoríficos. Assim, para se evitar que os vendedores do couro saibam quais os preços que estão sendo praticados na compra dos diversos concorrentes, o preço da NF sai inferior para proteção ao mercado e ao comprador.

NF-e 946

A situação aventada acima se refere justamente ao preço de pauta, sendo que a venda se deu a R\$ 0,42, conforme o valor do controle de venda, e a respectiva nota fiscal foi emitida pelo preço da pauta, ou seja, R\$ 0,48.

Como a receita efetiva foi tributada, com a máxima vênua, não há irregularidade na hipótese.

NF-e 1989 e 3046

As divergências relacionadas a estas notas fiscais se deram por erros internos e por se tratar de venda a Zona Franca de Manaus.

De todo modo, note-se do campo FATURA da NF-e, que os valores cobrados via boletos, se somados, correspondem exatamente ao valor consignando no pedido/control de venda, portanto, lançados na contabilidade.

Para a Nota Fiscal nº 1989, por exemplo, o campo da Fatura demonstra que foram emitidos 2 boletos, ambos no valor de R\$ 68.059,99, com vencimentos em 10/03/09 e 06/04/09, valores esses que somados representam R\$ 136.119,98, valor arredondado do controle de venda, e escriturado. Dessa forma, mas uma vez, os dados que compõe a nota fiscal, asseguram sua vinculação ao controle de venda, conforme insistentemente argumentado.

A apresentação dos DANFe impressos originariamente comprovam os problemas do emissor, e atestam todas as suas demais alegações.

Por fim, convém aqui destacar que nenhuma das pretensas divergências suscitadas pela autoridade fiscal, afastam a afirmação e demonstração do impugnante quanto a vinculação das NF-e com o documentos internos apresentados, principalmente o controle de venda, mas sim reforçam a certeza de que a escrituração se deu tendo por base os documentos internos, posto que em todas as situações o valor do controle de venda é o mesmo apropriado na contabilidade.

O art. 247 do RIR/1999, na esteira do que prescreve o art. 6o do Decreto- Lei nº 1.598/77, diz que o lucro real é caracterizado pelo lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, o que implica dizer que a opção pelo lucro real não justifica nem autoriza a tributação integral da receita bruta alcançada pela empresa, mas apenas do resultado líquido levando-se em conta ainda os acréscimos e decréscimos previstos nas normas tributárias atinentes à matéria.

Não obstante, a autoridade autuante, ao apurar a movimentação financeira em Notas Fiscais pretensamente não contabilizadas, fez com que os tributos lançados incidissem sobre toda a equivocada receita bruta por ela apurada, sem observar a apuração trimestral a que tinha optado.

Sem dúvida que a exação integral da suposta receita omitida, necessariamente conduz a uma arbitrariedade flagrante, porque além de representar inobservância ao regime de tributação eleito pelo contribuinte, posto que tributada pela receita bruta e não pelo resultado líquido como determina a legislação, cria uma base, ainda que presumida, totalmente dissociada da que seria admissível.

Como a tributação contida no presente Auto de Infração partiu da simples incidência da alíquota do IRPJ e Adicional e CSLL, sobre o valor supostamente omitido, e diante da própria grandeza dessa omissão, fica evidente que a forma de apuração adequada para o caso seria o arbitramento, o que não tendo sido observado pela autoridade autuante, conduz a desoneração do crédito constituído".

O Acórdão da DRJ ficou, então, assim ementado:

**"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS NÃO CONTABILIZADAS.

Constatada a existência de notas fiscais não registradas na escrituração contábil, correta a tributação como omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITAS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Constatada omissão de receitas, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento só deve ser adotado diante da absoluta falta de possibilidade de determinação da base tributável por meio das outras formas de apuração (lucro real ou presumido).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

NULIDADE.

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

**IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.**

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido"

Inconformada com o resultado do Acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual repetiu os argumentos da Impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre os demais requisitos previstos em lei.

**Nulidade pela falta de comprovação do ilícito**

A Recorrente alega que o lançamento não traz aos autos nenhuma das notas fiscais que não teriam sido registradas, não tendo sido justificada a infração, sendo ele, portanto, inválido.

Desenvolve o argumento alegando que o lançamento precisa estar suportado pelas provas e que ele não se destina unicamente aos contribuintes, mas também aos julgadores. Cita literatura e precedente com o objetivo de fundamentar seu pleito.

Não é praxe trazer no lançamento cópias das notas fiscais, ainda que alguns poucos o façam.

É muito comum que o lançamento apresente apenas planilhas que relacionam as notas fiscais, para que o contribuinte, que as emitiu, apenas tenha ciência de quais documentos geraram a cobrança.

Se elas estão devidamente destacadas, sendo possível à contribuinte identificar tranquilamente qual o objeto da autuação, não há que se alegar nulidade.

Observe-se que a discussão sobre as notas fiscais se desenrolou naturalmente, tendo ficado claro que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

Afastada, então, esta preliminar de nulidade.

### **Nulidade pela falta de motivação**

Numa espécie de continuação da preliminar anterior, a Recorrente alega que não foram expostas as razões do lançamento, que isso requer um "exercício de suposição" por parte dela, o que prejudicaria seu direito de defesa.

O lançamento, apesar de conciso, é muito claro. Ele relaciona as notas fiscais da Recorrente e acusa-a de não as ter registrado na contabilidade, fato que, consequentemente, leva à conclusão de que não houve inclusão desses valores nas receitas registradas no resultado.

Não parece que a Recorrente teve dúvidas, pois a descrição que ela própria faz do lançamento e a forma como se defende na Impugnação transparecem a perfeita compreensão da acusação fiscal.

Afastada também esta preliminar de nulidade.

### **Mérito**

#### **Infundada Inconteste escrituração das notas fiscais: premissa de acusação**

Segundo a Recorrente, ela provou que as notas fiscais estão registradas na contabilidade, mas a DRJ teria preferido "cerrar os olhos a essa realidade, e alinhar-se ao discurso superficial da autoridade lançadora".

De acordo com ela, os registros na contabilidade não teriam seguido propriamente a lógica de emissão das notas fiscais, mas dos pedidos/controles de venda, de modo que é uma mera questão de identificar qual foi a linha utilizada para realizar os tais registros. Em outras palavras, nenhuma venda teria deixado de ser registrada.

Houve diligência para verificar essas alegações da Recorrente, de modo que a DRJ pediu aprofundamento da análise fático-probatória. Na diligência, o Agente Fiscal informou que havia inúmeras divergências a minar a verossimilhança das alegações.

Inicialmente, a Recorrente apresentou à diligência notas fiscais que sequer tinham o protocolo de autorização de uso e o campo "informações complementares" estava divergindo do portal da NF-e.

Após intimada a esclarecer essas questões, ela apresentou novas notas fiscais e alegou que usava o sistema da SEFAZ e depois passou a usar o sistema SENSATTA, o que justificaria as referidas divergências.

Observe-se, portanto, que, não bastasse não ter seguido a lógica de registro das notas fiscais conforme a sua emissão, a Recorrente apresentou notas fiscais sem protocolo de autorização e com divergências em relação ao portal NF-e, fatos que foram se somando para minar a confiança nas alegações dela.

Além disso, foram constatadas divergências de valores entre as notas fiscais e os tais pedidos, que seriam o cerne dos registros contábeis, dentre outros problemas bem narrados pelo Acórdão da DRJ, que não se resumiu a repetir o que havia sido informado pela diligência, porém aprofundou ainda mais na análise dos documentos, conforme segue:

"No presente caso, a contribuinte tentou justificar as divergências apuradas entre os valores constantes nas notas fiscais e os pedidos e controles de venda alegando que, enquanto esses documentos espelhavam o valor real da receita, que era submetida à tributação, a NF observava a tabela mínima da Sefaz-RO. Não se pode admitir tal argumentação, tendo em vista que, se a nota fiscal realmente fosse referente ao alegado pedido de venda, a contribuinte não precisaria emitir nota fiscal com valor inferior, nos casos em que o valor do pedido está superior ao valor da pauta da Sefaz-RO. Há que se registrar, também, que a empresa emitiu várias notas fiscais por dia e somente algumas apresentaram problemas de pauta, mesmo com os valores dos pedidos superiores à pauta mínima.

Ademais, tal alegação está desacompanhada de qualquer documentação hábil que a comprove. Observa-se que sequer foi apresentada a tabela de preço mínimo a qual se refere a impugnante.

Analizando a afirmação da contribuinte de que, nas NF decorrentes de vendas no mercado interno, o valor total dos produtos era o valor mínimo tabelado e o valor total da NF, acompanhava o mesmo valor do controle de venda e que não havia divergência entre o valor total da respectiva nota fiscal e aquele registrado na contabilidade, verifica-se que é improcedente.

Veja-se as notas fiscais nº 946 (fls.3024/3025), 3013 (fls.3030/3031) e 2976 (fls.3028/3029) (mercado interno), o "valor total dos produtos" coincide com o "valor total da NFe" (R\$ 10.982,40, R\$ 164.909,36 e R\$ 146.078,16, respectivamente) e tais valores não foram registrados na contabilidade. Apesar de constar nas citadas NFe o mesmo número do pedido de venda estampado às fls. 2665 e 2655, não há qualquer correspondência entre os dados dos dois documentos.

Da mesma forma as NFe nº 705 (fls. 3022/3023) e 2974 (vendas mercado interno, fls.3026/3027), cujo "valor total dos produtos" coincide com o "valor total da Nfe" (R\$ 121.955,53 e R\$ 11.049,20, respectivamente) e tal valor não foi registrado na contabilidade (fls.41 e 119).

Observa-se, também, que existem notas fiscais, como por exemplo, a de nº 4712 (fls. 3032/3033 e 2414 a 2416), relativa à venda para o mercado interno, cujo "valor total dos produtos" é R\$ 1.980,00 e o "valor total da Nfe" é R\$ 2.028,52, e foi registrado na contabilidade R\$ 1.980,00 sob o nº de pedido de venda 40010947 (fl.176). O registro dessa nota fiscal contraria a alegação da contribuinte de que nas vendas ao mercado interno o valor total da nota fiscal era o mesmo valor contabilizado.

Outra constatação que confirma a omissão de receitas é a de que Nfe 1866 (mercado interno, fl.3034/3035) no valor de R\$ 19.480,91 não foi contabilizada. Não existe qualquer relação entre essa Nfe e os valores contabilizados sob o nº do pedido nº 40007583 (fl.2738), ou seja, R\$ 14.242,64, R\$ 14.726,29 e R\$ 4.754,62 (fl.80).

As Nfe 1989 (fls.3036/3037) e 3046 (fls.3038/3039) (venda mercado interno) têm como “valor dos Produtos” R\$ 172.848,77 e R\$ 113.803,24, respectivamente, e como “valor da nota Fiscal” R\$ 136.119,98 e R\$ 89.621,40, respectivamente, sendo que foi registrado na contabilidade o valor da NFe. Segundo a fiscalização, nessas NFe apenas um produto tinha o valor de pauta, porém o valor total das notas fiscais ficou muito abaixo do valor total dos produtos sem que houvesse algum tipo de desconto. Quanto a essas NFe a própria contribuinte admite que as divergências se deram por erros internos e por se tratar de venda a Zona Franca de Manaus”.

A Recorrente chega a admitir alguns erros e nem sequer confronta esses argumentos específicos trazidos pelo Acórdão da DRJ, que remetem a notas fiscais selecionadas para análise e se baseiam em inúmeras divergências entre as notas e a contabilidade.

A fragilidade das suas alegações fica, portanto, clara nesse momento, pois ela se vale apenas de argumentos genéricos e de um questionamento acerca da base de cálculo do lançamento.

A Recorrente não conseguiu, portanto, comprovar as suas alegações, havendo, como visto, excessivos “furos” na sua argumentação a partir dos documentos juntados aos autos, o que impede o reconhecimento do seu pretense direito.

Note-se que cabe ao julgador avaliar aquilo que está nos autos. Ainda que a Recorrente, de fato, acredite ser indevida a Autuação, ela precisa oferecer um mínimo de consistência documental para convencer o julgador daquilo que acredita, mas não é o que acontece neste caso.

### **Indevida forma de apuração**

A Recorrente alega que deveria ser utilizado o procedimento de arbitramento para cálculo dos tributos devidos, em vez de acrescentar as receitas entendidas como omitidas ao resultado e tributá-las.

Essa discussão é muito séria e merece algumas reflexões. Tem sido extremamente comum no CARF, há vários anos, a utilização desse ponto de dúvida entre a utilização do arbitramento e o regime de tributação escolhido pela empresa para efeito de cancelar lançamentos por meio dos quais se cobra tributos claramente devidos.

Quando o lançamento utilizou o arbitramento, alega-se que era possível cobrar os tributos pelo regime escolhido pela contribuinte; quando o lançamento emprega o lucro real, opção feita pela contribuinte, essa alega que era preciso realizar o arbitramento para que não se chegasse a um valor fora da realidade.

Assim, aproveitando-se de uma questão em torno da qual gira uma certa subjetividade, o CARF tem cancelado alguns Autos de Infração que cobram débitos relevantes por uma questão que poderia ser solucionada nos próprios autos, sem necessidade de recorrer a uma medida tão drástica e grave como a declaração de nulidade de todo o lançamento, especialmente nos casos em que os próprios julgadores reconhecem que houve omissão deliberada de receitas.

O caso aqui é, no entanto, bem mais simples. Não houve uma fraude que maculasse a contabilidade da contribuinte, não se questiona as suas entradas, nem, por conseguinte, as despesas tomadas por ela.

O problema recai sobre algumas de suas vendas, que não foram registradas na contabilidade e que, por conseguinte, não foram provavelmente tributadas. Como ela não conseguiu provar o contrário, o lançamento, corretamente, adicionou os valores à base de cálculo dos tributos e os fez incidir, gerando uma diferença a pagar.

Não há nos autos DCTFs, nem DIPJs, que permitam verificar o tamanho das omissões de receitas em relação à contabilidade. Por outro lado, o Autuante tomou o cuidado de elaborar duas planilhas: a primeira com 340 páginas em notas contabilizadas e a segunda com 28 páginas em notas não contabilizadas.

Em uma simples análise dessas duas planilhas, é possível concluir que o valor das receitas contabilizadas é muito maior do que os valores não contabilizados, que foram alvo de tributação, justificando, portanto, a forma de tributação utilizada no lançamento.

Note-se que os casos concretos são infinitos. Todo tipo de circunstância pode aparecer perante os julgadores, sendo umas mais fáceis, como no presente processo, e outras mais complexas.

Em havendo maiores dúvidas sobre qual procedimento deve ser aplicado, uma vez comprovada a infração, o CARF não pode se prender a formalidades que sejam transponíveis para "liberar" contribuintes que claramente não cumpriram com as suas obrigações.

Repita-se: a decisão pela utilização ou não do arbitramento está sujeita à interpretação de cada indivíduo, de forma que podem haver distintas percepções acerca do que seja uma contabilidade imprestável, por exemplo.

Se o próprio contribuinte, objetivando obter a nulidade do Auto de Infração para não pagar tributos flagrantemente devidos, pedir que, em vez de pelo arbitramento, a apuração do lançamento seja feita pelo lucro real, e vice-versa, quando a DRJ ou o CARF compreenderem que o contribuinte tem razão no tocante à forma de apuração do tributo, deverá simplesmente recalcular os tributos devidos e, havendo dificuldade, baixar o processo em diligência, abrindo ainda espaço para que o contribuinte tenha a oportunidade de se manifestar acerca de algum problema que eventualmente vislumbre no novo cálculo.

Essa é uma saída que não prejudica o direito de defesa do contribuinte, quando, ele mesmo, pediu a aplicação daquele regime de apuração utilizado. Aberto espaço para se defender acerca de algum eventual erro nos cálculos, fica completamente preenchido o seu contraditório.

O que não se pode conceber mais é o cancelamento de lançamentos de tributos claramente devidos por conta de filigranas interpretativas, e isso mesmo que tenha havido um mero lapso do Auditor Fiscal no momento de escolher a forma de apuração dos tributos devidos.

Tanto a Fiscalização quanto os contribuintes podem cometer equívocos que não geram prejuízo a todo o seu trabalho. De ambos lados, deve haver análise cuidadosa caso a



caso para aproveitar ao máximo o que mantém coerência com as normas mais fundamentais no direito tributário e, portanto, isso pode levar a, ocasionalmente, abrandar as formalidades, contanto que sejam garantidos os direitos de defesa e de contraditório.

É muito comum que o julgador seja muito mais duro com os outros do que ele seria com ele mesmo, sobretudo se tem uma visão que já pende para um dos lados da relação tributária, o que é completamente indesejável.

A atividade de julgar não é um jogo mecânico, por meio do qual se escolhe determinadas saídas a partir de causas que lhe servem supostamente de gatilho. Assim, "se aplicou o regime do lucro real e eu entendo que é arbitramento, cancelo o Auto de Infração". Não pode ser assim, a menos que o objetivo seja continuar fazendo quem deve não pagar e quem não deve pagar tributos.

Esse tipo de visão acerca das decisões é, com o devido respeito aos que lhe defendem, atrasada e não condiz com a necessidade de perspectiva pragmática que o direito requer, perspectiva de procurar solucionar problemas com o máximo de bom senso e justiça, ainda que esses sejam conceitos um tanto indeterminados, como o é o próprio direito e suas normas.

Julga-se aqui fatos do mundo concreto e os resultados desses julgamentos impactam na realidade, afetando a vida de milhões de pessoas. Ao se obrigar a pagar quem não deve, pode-se levar uma empresa a fechar, terminando com vagas de trabalho e prejudicando inúmeras famílias.

Ao se liberar do pagamento de tributos o contribuinte que claramente deve, apenas por conta de uma formalidade ou de um pequeno equívoco da Fiscalização, significa reduzir a arrecadação e levar o Estado a crises fiscais, que põem o país em crises econômicas e, muitas vezes, políticas, causando prejuízos a milhões de pessoas.

Ao se cancelar Autos de Infração que cobram tributos claramente devidos, incentiva-se as fraudes, sonegações e afins, gerando, como dito, menos receitas e, por óbvio, aumento de tributação para cobrir o rombo deixado. Prejudica-se, assim, toda a sociedade, a nação.

O dever de pagar ou não tributo não pode ficar se equilibrando em cima de um fino pilar, que é a escolha da forma de apuração do tributo flagrantemente devido pelo Autuante. Esse pode cometer equívocos e, de qualquer forma, entender que os "equivocos" existiram é um ato que depende de alguma subjetividade.

Alguns têm uma visão errada do processo administrativo fiscal brasileiro no sentido de que o Autuante tem que ser perfeito ou de que praticamente qualquer equívoco dele leva à nulidade sob o argumento de um direito de defesa do contribuinte.

É engano acreditar que se protege a sociedade ao fazer algo do tipo, que se está protegendo o direito fundamental e essencial de defesa do cidadão. Em casos desse tipo, em verdade, uma vez comprovada a omissão de receitas e afins, mas cancelada a autuação por conta da forma de apuração escolhida pelo Autuante, utiliza-se uma filigrana técnica para liberar fraudadores e sonegadores das suas dívidas. Essa é a perspectiva mais aderente à realidade dos fatos.

Por outro lado, como dito, o caso aqui é mais simples, não parecendo haver dúvidas de que as faltas ou divergências nos registros das notas fiscais requeiram um

arbitramento da base de cálculo, de modo que, no entendimento deste Relator, a Fiscalização não cometeu nenhum equívoco.

Deve ser, deste modo, mantido o Acórdão da DRJ em sua totalidade.

É preciso observar aqui que, ao longo do julgamento, apesar de terem concordado com as conclusões deste Voto, os Conselheiros Ricardo Marozzi, Luciana Zanin, Aurora Tomazini e Livia de Carli discordaram de boa parte dos fundamentos utilizados por este Relator e pediram que tal fato ficasse expresso no presente Voto.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de afastar as preliminares de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Documento assinado digitalmente.*

Marcos de Aguiar Villas-Bôas





Arbitramento do Lucro. Vinculação da autoridade administrativa





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

**Processo n°** 11516.720292/2012-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-001.157 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 31 de julho de 2014  
**Matéria** IRPJ e Reflexos - Arbitramento  
**Recorrente** WILL ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

ARBITRAMENTO DOS LUCROS. PROCEDIMENTO PRÉVIO PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DESNECESSIDADE. A legislação ordinária reguladora do arbitramento dos lucros suprimiu a discricionariedade conferida à autoridade lançadora pela legislação complementar, fixando as hipóteses de arbitramento, os referenciais e os coeficientes para determinação do lucro tributável, e assim suprimindo, no âmbito administrativo, a possibilidade de avaliação contraditória.

IMPRESTABILIDADE DA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL PARA A IDENTIFICAÇÃO DA EFETIVA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. A prática recorrente de antecipar o registro do recebimento de vendas e do pagamento de fornecedores/despesas, associada ao registro de todos os cheques e saques bancários creditados na conta Bancos a débito da conta Caixa e à contabilização de todos os depósitos bancários a crédito da conta Caixa, mormente quando ausentes registros auxiliares, vicia a escrituração comercial, revelando-a imprecisa para identificação da efetiva movimentação financeira e determinando o arbitramento dos lucros, assim como a exigência das contribuições sobre o faturamento no regime cumulativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento e NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

**MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.**

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadao (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Orlando José Gonçalves Bueno, José Sérgio Gomes, Joselaine Boeira Zatorre e Antônio Lisboa Cardoso.

## Relatório

WILL ALIMENTOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande/MS que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 19/03/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 2.201.345,10.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 4244/4270 a autoridade lançadora relata que a contribuinte apresentara declaração, no ano-calendário 2009, na sistemática do lucro presumido, mas totalmente zerada, muito embora tenha apresentado sua contabilidade pelo SPED e recolhido Contribuição ao PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa. Já sob fiscalização retificou a DIPJ, alterando a forma de apuração para lucro real, bem como promoveu outra retificação em razão de erros identificados no curso do procedimento fiscal. Concluiu a Fiscalização que houve erro na primeira declaração, e que a contribuinte era optante pelo lucro real.

A autoridade fiscal constatou saldos credores de caixa de 30/11/2009 a 30/12/2009, além de dois suprimentos de caixa por sócio em 02/09/2009, e exigiu esclarecimentos. Os suprimentos foram comprovados, mas a Fiscalização identificou um pagamento de fornecedores diversos em 05/01/2009, exigindo identificação dos beneficiários e a causa das operações. A contribuinte esclareceu que o saldo credor de caixa de 30/11/2009 decorreu do registro antecipado de obrigações e despesas pagas ao longo de dezembro/2009 e requereu prazo para apresentação dos documentos, bem como para comprovação dos pagamentos a fornecedores em 05/01/2009. Posteriormente acrescentou que estes pagamentos também foram registrados de forma antecipada e apresentou demonstrativo e documentos.

A contribuinte pediu justificativas para apresentação dos extratos bancários que lhe foram exigidos e não os entregou à Fiscalização. Foi intimada, então, a comprovar documentalmente os valores aportados na conta Caixa da empresa, bem como as saídas com históricos vinculados a operações bancárias, ao longo do ano-calendário 2009. Esclareceu que em seus registros contábeis todos lançamentos transitam pela conta Caixa, apresentou justificativas para débitos em conta Caixa em razão de cheques emitidos, mas pediu prazo para apresentação de suas fotocópias requeridas aos Bancos, bem como informou que o faturamento líquido era contabilizado mensalmente a débito da conta Caixa. Posteriormente acrescentou que também os pagamentos promovidos por meio de instituições financeiras geravam entrada na conta Caixa em razão da saída da conta Bancos, e saída da conta Caixa para baixa de dívidas com fornecedores.

A autoridade lançadora exigiu registros auxiliares detalhando os lançamentos por partidas mensais, bem como a identificação da conta Fornecedores. Disse a contribuinte que o controle dos lançamentos globais de vendas era promovido com base nos registros individualizados dos Livros de Saída, e que os pagamentos de fornecedores eram feitos diretamente em contrapartida à conta "Mercadorias e Materiais para Revenda", tendo em conta as operações individualizadas no Registro de Entrada. Posteriormente a contribuinte apresentou outros documentos, sendo apenas parte dos comprovantes de pagamentos bancários.



Outras exigências são feitas acerca da apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS e dos correspondentes DACON, bem como da forma de recebimento das notas fiscais de vendas. Esta última exigência foi respondida com esclarecimentos lastreados apenas em demonstrativos, sem correspondência com as datas e valores das notas fiscais. A Fiscalização destaca que a demonstração de recebimento parcelado das vendas é inconsistente com o lançamento a vista na conta Caixa. Informa, também, que o trânsito em conta Caixa de valores provenientes de crédito rotativo com instituição financeira não aparentam ter provocado mutação naquela conta. Mas acrescenta:

*Releva anotar, que decorrido todo esse tempo de fiscalização, início em maio de 2011, a empresa, na maioria de suas respostas, informa que outros documentos serão entregues assim que possível, ou resposta equivalente. O que denota que a contabilidade não espelha os verdadeiros fatos ocorridos e não está embasada em documentos hábeis e idôneos.*

A autoridade fiscal, frente a tais circunstâncias, constata: 1) movimentações bancárias efetivamente não destinadas a suprir o Caixa, a exemplo de saídas/saques processados por intermédio de cheques liquidados via sistema de compensação, foram lançados a débito do Caixa e, via de regra, sem registro correspondente de saída, a crédito da aludida conta contábil; 2) escrituração que não permite identificar, via de regra, os lançamentos que representem a derradeira origem ou destinação dos recursos; 3) prática que consiste em dissimular, na escrita comercial, fatos inerentes à movimentação financeira, sem refletir fidedignamente movimentações, na essência, de natureza extracaixa, o que permite não só dissimular o evento da saída, como também encobrir recursos de origem não comprovada, que aportam em contas mantidas em instituições financeiras, e que, por sua vez, são dissimulados por lançamentos a crédito da conta Caixa e a débito de conta bancária; 4) escrituração das vendas por registro global, sem Livros Auxiliares e sem expressar a verdadeira movimentação financeira, nem mesmo a mensal, tendo em vista que também vende a prazo, conforme comprovam os próprios documentos apresentados pela empresa; 5) falta de esclarecimentos sobre a entrada de recursos na conta “Caixa”, a título de “Ajustes”, objeto da Intimação nº 005/2011; e 6) lançamentos em partidas mensais para as saídas de caixa para pagamento dos fornecedores de mercadorias, não especificando quais os fornecedores que estão sendo pagos, e pior, sem considerar que os lançamentos no Livro Registro de Entrada de Mercadoria se dá pela entrada do produto na empresa e não pelo efetivo pagamento que é como deve ser lançado na conta “Caixa”, mormente tendo em conta operações a prazo, como demonstrado em notas fiscais apresentadas.

Conclui, assim, que a conta “Caixa” não reflete a verdadeira movimentação financeira da empresa, tanto nas entradas de recursos, como na saída de valores, prática que tem por verdadeiro propósito dificultar a caracterização e comprovação da verdadeira operação. Destaca que a escrituração contábil deve espelhar os verdadeiros fatos ocorridos, na data em que ocorreram as operações, nome da conta de débito e crédito, histórico com os dados importantes sobre o fato registrado, como nº da nota fiscal, cheque, terceiros envolvidos, etc., que permita sua perfeita identificação, tudo isso, corroborado por documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores que comprovem os fatos, donde se depreende que as operações, na forma em que foram sistematizadas, tiveram o único condão de iludir a administração tributária. Tanto isso é verdade que os verdadeiros fatos permaneceram completamente à margem dos controles do fisco.

Complementa que a prática adotada visou ocultar a verdadeira operação e que a escrituração na conta Caixa de toda movimentação bancária, independente, se os valores

*sairam do banco diretamente para terceiros, e suprir o Caixa com todo o valor de vendas escriturado no Livro de Saída de Mercadorias, sem se importar com a data do efetivo recebimento dos valores, a despeito de todas as formalidades adotadas, ofende a inteligência dos agentes da administração tributária, sendo capaz de ludibriar apenas os mais incautos.*

Por tais razões, promove o arbitramento dos lucros pelos motivos já descritos e reiterados na seqüência sob os títulos: 1) saldo credor de caixa; 2) pagamentos a fornecedores diversos sem comprovação com documentos hábeis e idôneos coincidentes em datas e valores; 3) suprimentos de caixa de origem não comprovada; 4) falta de apresentação de extratos bancários; 5) vendas de mercadorias da empresa lançadas na conta caixa em partidas mensais sem livro auxiliar; 6) pagamentos de obrigações sem que os beneficiários estejam identificados na contabilidade da empresa; e 7) apresentação de DIPJ totalmente zerada. Assim, *tendo em vista os vícios, erros, deficiências, além da falta de apresentação de livros e documentos*, a contabilidade da pessoa jurídica é considerada imprestável para apuração do lucro real, e o arbitramento dos lucros fundamentado nos incisos I, II, letras “a” e “b”; III e VI, do artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99.

A autoridade lançadora consigna que *a base de cálculo do IRPJ e da CSLL está detalhada no “DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS A TRIBUTAR em 2009” (fls. 4180), com base nas receitas declaradas a RFB. Na seqüência, justifica a aplicação de multa qualificada de 150% nos seguintes termos:*

*[...] No que concerne à prática adotada pela empresa, releva registrar que, diante do evidente intuito de fraude caracterizado, é de se aplicar à qualificação da multa. Não restam dúvidas quanto à intenção da fiscalizada em deixar de tributar receitas da sua atividade econômica, causando prejuízo aos cofres públicos.*

*A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964”.*

*Os fatos levantados no procedimento fiscal conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pelo contribuinte, onde mediante prática reiterada e sistematizada, deixou de oferecer à tributação receitas da sua atividade econômica, ao longo de todo o período de apuração do ano calendário de 2009, circunstâncias que não deixam dúvida quanto à voluntariedade da conduta. Não apenas deixou de oferecer à tributação fatos impositivos inerentes à atividade, como utilizou artifício com o propósito a evitar o conhecimento pelo fisco, seja através da apresentação de DIPJ original zerada, ou mantendo a margem da escrituração fatos inerentes à movimentação financeira ou dissimulando-os mediante sistemática de registro concebida para tal intento.*

*Assim, resta sobejamente configurada a vontade deliberada do Administrado de furtrar-se ao cumprimento das respectivas obrigações de natureza tributária, ainda mais, que nada recolheu aos cofres públicos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

As exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS foram acrescidas de multa de 75% e estão assim motivadas nos autos de infração:

*Valor apurado em razão da mudança realizada pela fiscalização da forma de tributação do Lucro Real para o Lucro Arbitrado.*

Processo nº 11516.720292/2012-59  
Acórdão n.º 1101-001.157

SI-CITI  
Fl. 7

*A empresa apurava seu lucro pelo Lucro Real, sendo assim, a tributação das Contribuições para o PIS e para a Cofins era pela Não-Cumulatividade, como a contabilidade da empresa foi considerada pela fiscalização como imprestável para apuração pelo lucro real, foi arbitrado seu lucro onde a forma de tributação das contribuições é pela Cumulatividade.*

*Dessa forma, estamos tributando as contribuições pela forma de apuração da Cumulatividade.*

*Para chegarmos as bases de cálculo das contribuições utilizamos as DACON apresentadas a Receita Federal do Brasil pela própria contribuinte, descontadas dos valores já recolhidos pela empresa.*

*Os motivos do arbitramento do lucro estão descritos detalhadamente no Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal, que é parte integrante e inseparável deste auto de infração.*

Impugnando a exigência, a contribuinte discordou do arbitramento dos lucros, apontando vício formal no procedimento, desqualificando as planilhas de cálculo, discordando do coeficiente adotado e alegando cerceamento ao seu direito de defesa. Questionou a qualificação da penalidade por ausência de prova do dolo específico, e também porque confiscatória. E defendeu a regularidade de sua conduta ao deixar de apresentar os extratos bancários.

A Turma julgadora acolheu parcialmente estes argumentos, excluindo a qualificação da penalidade em acórdão assim ementado:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*Lucro Arbitrado. Forma de Apuração do Lucro para o Imposto de Renda. Inaplicabilidade do art. 148 do CTN. O lucro arbitrado é uma das formas previstas na legislação em vigor para apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, não se confundindo com o arbitramento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional, que se aplica ao valor ou preço de bens, serviços ou negócios jurídicos.*

*Incorreções na Escrita Contábil. Impossibilidade de identificar a movimentação Financeira. Lucro Arbitrado. Cabimento. É cabível, na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, o lucro arbitrado quando a escrita contábil do contribuinte contiver imprecisões e irregularidades que impossibilitem a identificação da real movimentação financeira.*

*Multa Qualificada. Falta de Comprovação de Dolo. Não cabimento. É incabível a aplicação de multa qualificada, com percentual de 150%, quando não restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo, observando-se que a divergência entre as informações contidas nas declarações e as constantes dos livros fiscais e contábeis, por si só, não caracteriza dolo.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Ano-calendário: 2009*

*CSLL e IRPJ. Lançamento. Identidade de Matéria Fática. Decisão Mesmos Fundamentos. Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2009*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 05/09/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 05/09/2014  
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 09/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 10/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Cofins e IRPJ. Lançamento. Identidade de Matéria Fática. Decisão Mesmos Fundamentos. Aplicam-se ao lançamento da Cofins as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Ano-calendário: 2009*

*PIS e IRPJ. Lançamento. Identidade de Matéria Fática. Decisão Mesmos Fundamentos. Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.*

O crédito tributário exonerado representou montante inferior ao fixado na Portaria MF nº 3/2008, não se submetendo a reexame necessário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 20/11/2013 (fl. 4326), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 19/12/2013 (fls. 4332/4361).

Assevera que *após longo procedimento de fiscalização, no qual foram apresentados inúmeros documentos analisados pela autoridade fiscal, esta decidiu arbitrar a base de cálculo e efetuar o lançamento com amparo nestes valores, que entendeu refletirem a movimentação econômica da empresa.* O arbitramento foi fundamentado em dispositivos do art. 530 do RIR/99 e a autoridade julgadora de 1ª instância *entendeu que o artigo 148 do CTN não se aplica ao caso em tela, uma vez que não se confunde com o lucro arbitrado previsto no artigo 47 da Lei 8.981/1995, que trata de modalidade de apuração.* Contudo, referido dispositivo apenas *regulamenta com maior propriedade o disposto no CTN, norma geral em matéria tributária, e deve a ela se reportar.* Ou seja, não afasta as disposições da lei complementar, mas sim as complementa.

Entende, assim, *que o arbitramento da base de cálculo dos tributos é medida adotada pelo Fisco, sob as condições estabelecidas na Lei 8.981/1995, de acordo com o disposto no artigo 148 do CTN.* Aponta que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou favoravelmente à aplicação do art. 148 do CTN quando do arbitramento da base de cálculo, e vários precedentes deste Conselho também aplicam esta norma geral em casos de arbitramento.

Defende a aplicação de ambos dispositivos, argumenta que o arbitramento *depende de alguns requisitos, tais como a recusa ou sonegação de documentos e informações por parte do contribuinte, de sua apresentação insuficiente, ou ainda, de não merecerem fé aqueles apresentados.* A Fiscalização entendeu que sua documentação contábil seria inidônea, mas em tais condições deveria ter *instaurado procedimento administrativo, com garantia do contraditório e ampla defesa.* Acrescenta que:

*21. Contudo, é necessária a ocorrência do fato gerador da exação, pois o arbitramento refere-se exclusivamente ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária: a base de cálculo. Na situação dos autos, o arbitramento da base de cálculo se deu ao total arrepio dos dispositivos legais supracitados, pois não foi realizado procedimento administrativo prévio para a apuração do tributo. Portanto, à Recorrente não foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório, implicando a nulidade do lançamento, por ausência de requisito formal.*

Transcreve doutrina, diz que *não consta da notificação que a Recorrente tenha sido previamente cientificada de que seria efetuado um arbitramento dos valores e*

tampouco que *foi intimada, após a conclusão do processo, para apresentar contestação ao valor do lucro que foi arbitrado pela Autoridade Administrativa*. Reporta-se às planilhas de fls. 4178/4180 dizendo que elas *nada demonstram de concreto e não contêm explicação detalhada dos documentos que fundamentaram a adoção de referidos montantes*. E frisa ser este o ponto exato de sua *insurgência: deveria ter sido oportunizada a impugnação no valor da base de cálculo que foi arbitrada, anteriormente ao lançamento definitivo do montante*. Desrespeitado o princípio do devido processo legal, por ausência de processo autônomo à contestação do lançamento tributário, que deve precedê-lo.

Complementa que esta é a melhor interpretação do art. 148 do CTN, na forma de doutrina que cita e de manifestação do Superior Tribunal de Justiça nos autos da RMS nº 26.964/GO. Observa que *a utilização do arbitramento significa que a autoridade fiscal desclassifica os elementos e informações efetuados pelo contribuinte, e nenhum dos entes federados pode dispor, em sua legislação de maneira contrária à regulada pelo CTN*.

Diz que a autoridade fiscal, em verdade, *usou de um método presuntivo, não previsto em lei*, pois o arbitramento se presta a quantificar o fato gerador cuja ocorrência é provada, apenas desconsiderando o valor atribuído pelo sujeito passivo, motivo pelo qual deve permitir que o sujeito passivo impugne as bases adotadas, de modo a determinar o valor que será tributado. Entende ser seu direito discutir previamente não só a aplicação do arbitramento como também seu resultado, *com direito à uma avaliação contraditória, no caso de impasse*.

Transcreve outros excertos doutrinários e jurisprudenciais, enfatizando que não se arbitra o tributo, mas sim a base de cálculo. Ressalta que o procedimento de fiscalização não se presta ao contraditório requerido, e pede o *reconhecimento de vício formal na constituição do lançamento, tendo em vista a necessidade de formação do contraditório após o arbitramento da base de cálculo e antes do lançamento*.

Prossegue destacando que o arbitramento dos lucros resulta de erros e falhas em sua escrituração, mas boa parte das 4.322 folhas dos autos é constituída por documentos apresentados pela recorrente, *que atendeu a praticamente todas as solicitações*. Destaca os livros, demonstrações e declarações apresentadas; enuncia documentos e petições juntadas aos autos; e observa que o relatório fiscal denota que o arbitramento não decorre da *ausência de documentos ou elementos para sua apuração e sim em razão da forma de contabilização das contas da empresa, sobre a qual divergiu a Fiscalização*.

Diz que as irregularidades no registro de vendas e compras decorrem da data de escrituração, pois *não deixou de lançar as respectivas receitas ou despesas, como ressalta o próprio Fiscal*, e assim não poderia ter por objetivo ocultar receitas ou ludibriar a fiscalização, ainda que não individualizadas.

Opõe-se à acusação de “descontrole” da conta Caixa e conseqüente apuração de saldo credor em 30/11/2009, reportando-se à petição e aos demonstrativos e documentos apresentados para justificar o equívoco. Acrescenta que apresentou listagem de todos os cheques emitidos, com cópia dos respectivos títulos; que esclareceu o trânsito destes valores pela conta Caixa; e que apresentou à Fiscalização *mais de 1.000 (mil) folhas em recibos, boletos de pagamento e notas fiscais, comprovando as receitas e as despesas com fornecedores*, permitindo a individualização dos lançamentos unificados.

Transcreve seus esclarecimentos acerca dos registros globais de vendas e compras aduzindo não se obrigatório *Livro Auxiliar da Conta Caixa*, cuja ausência não pode

servir para desqualificar sua contabilidade, mormente tendo em conta a individualização dos registros nos *Livros de Saída*. A divergência existente se limitaria às *datas dos respectivos lançamentos*, de modo que a Fiscalização, ao discordar de seus registros, deveria ter submetido a tributação específica as irregularidades verificadas, e não considerar imprestável sua escrituração.

Esclarece que a DIPJ originalmente apresentada zerada decorreu de erro de fato, reafirma sua opção pelo lucro real, na medida em que os prejuízos apurados impediram recolhimentos, mas houve recolhimentos de Contribuição ao PIS e de COFINS na sistemática não-cumulativa. E complementa que as retificações promovidas posteriormente destinaram-se a atender às exigências da autoridade fiscal.

Argumenta que a não apresentação de extratos bancários também não justifica o arbitramento, porque sua exigência é inconstitucional, ofendendo o art. 5º, inciso X da Constituição Federal, na forma de doutrina e jurisprudência que cita. Acrescenta que *a quebra do sigilo bancário por parte do ente administrativo não observou igualmente preceitos infraconstitucionais*, a ensejar sua nulidade, reportando-se às disposições do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e ao Decreto nº 3.724/2001, e destacando a ausência da *indispensabilidade do exame das informações bancárias*, vez que ausente quaisquer das hipóteses taxativamente expostas no art. 3º do Decreto nº 3.724/2001, especialmente ante a apresentação de *farta documentação contábil, financeira e contratual à autoridade fiscal*.

Entende que a situação presente não se enquadra nas hipóteses de arbitramento previstas no art. 530 do RIR/99. Ressalta que *o arbitramento do lucro é uma forma de apuração do imposto devido e não constitui uma sanção*, devendo ser aplicado *quando impossível a apuração pelo lucro real ou presumido*, ou seja, como método excepcional. Cita julgados administrativos nestes sentido, destacando a necessidade de demonstração cabal da *impossibilidade de se confiar na escrituração do contribuinte ou quando a mesma se revelar imprestável para a apuração do Lucro Real*, e pede o *afastamento do lucro arbitrado pela autoridade fiscal*.

Questiona, ainda, os critérios do arbitramento, dizendo que *não há explicação dos autos, não há legislação que fixe referido percentual unilateral e sem previsão legal, tampouco foi concedido à Impugnante prazo para impugnar referido percentual, o que poderia ser efetuado através de simulações em outros períodos*. Novamente reporta-se às planilhas de fls. 4178/4180 e defende que no auto de infração também deveria ter sido mencionado a *situação fática ensejadora do auto e os critérios ou dados utilizados sempre que houver arbitramento na base de cálculo do imposto, sob pena de impossibilitar a defesa do contribuinte autuado*.

Assevera inexistir *explicação ou indício de como a autoridade administrativa apurou as bases de cálculo do imposto*, para o que não se presta o *Demonstrativo do Imposto Devido e não Recolhido*, baseado em *valores aleatórios*. Entende prejudicado seu direito de defesa, opõe-se à utilização de “regra de três” e conclui que *os aspectos formais referentes à base de cálculo são insuficientes para possibilitar defesa segura e pertinente*.

Aduz que *a falta de explicitação da base de cálculo ou da alíquota na peça veicular do lançamento atenta contra o critério quantitativo da norma jurídica*, e que sendo o lançamento atividade vinculada, *não podem prosperar motivações de conveniência ou de comodidade para serem desconsideradas as declarações apresentadas pelo contribuinte*.

**Invoca o princípio da legalidade e o dever da Administração Pública de zelar pelos direitos do**

Processo nº 11516.720292/2012-59  
Acórdão n.º **1101-001.157**

**SI-CITI**  
Fl. 11

---

administrado e afirma nulo o lançamento *frente à ausência de indicação de critérios para apuração da base de cálculo arbitrada pela Autoridade Administrativa.*

CÓPIA

**Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente a recorrente aponta vício formal no lançamento, porque não observado o rito que entende previsto no art. 148 do CTN para arbitramento dos lucros. Referido dispositivo legal está assim redigido:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

A lei complementar autoriza, nestes termos, que a autoridade lançadora adote qualquer critério para arbitramento da base de cálculo do tributo, desde que demonstre ser inadmissível o valor atribuído pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado. A razoabilidade do critério adotado, em tais circunstâncias, é garantida mediante a possibilidade de contestação pelo interessado, e de conseqüente avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Ocorre que no âmbito do arbitramento de lucros, base impositivo do IRPJ e da CSLL, a discricionariedade atribuída à autoridade administrativa pelo mencionado dispositivo legal foi substituída por critérios objetivamente postos, atualmente, na Lei nº 8.981/95:

*Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:*

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*
- b) determinar o lucro real.*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;*

*IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;*

*V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;*

*VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)*



VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Nestes termos, no âmbito da apuração do lucro tributável, a autoridade fiscal somente pode afirmar que são omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, se demonstrar presente uma das circunstâncias previstas nos incisos do art. 47 da Lei nº 8.981/95, das quais destacam-se aquelas aplicáveis aos optantes pelo lucro real no período aqui fiscalizado: 1) escrituração que não observa as leis comerciais ou fiscais, ou falta de elaboração de demonstrações financeiras (inciso I); 2) escrituração comercial imprestável para identificação da movimentação financeira ou determinação do lucro real (inciso II); 3) falta de apresentação dos livros e documentos à Fiscalização (inciso III); e 4) falta de escrituração do Livro Razão (inciso VII).

E, presente hipótese de arbitramento, o legislador também estabeleceu os critérios para determinação do lucro tributável, consoante exposto na Lei nº 9.249/95:

*Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento.*

*Parágrafo único. No caso das instituições a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, o percentual para determinação do lucro arbitrado será de quarenta e cinco por cento.*

O art. 15 da Lei nº 9.249/95, por sua vez, dispõe que:

*Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.*

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

*I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;*

*II - dezesseis por cento:*

*a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;*

*b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;*

*d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus.*

*§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Somente subsiste alguma discricionariedade quando não é conhecida a receita bruta para arbitramento dos lucros. Neste caso, a Lei nº 8.981/95 põe à disposição do Fisco vários critérios alternativos, nos seguintes termos:

*Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo:*

*I - 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente;*

*II - 0,04 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;*

*III - 0,07 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial*

*conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente;*

*IV - 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente;*

*V - 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;*

*VI - 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;*

*VII - 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;*

*VIII - 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.*

*§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade.*

*§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período-base anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período-base considerado.*

*§ 3º Para cálculo da atualização monetária a que se referem os incisos deste artigo, serão adotados os índices utilizados para fins de correção monetária das demonstrações financeiras, tomando-se como termo inicial a data do encerramento do período-base utilizado, e, como termo final, o mês a que se referir o arbitramento.*

Conclui-se, do exposto, que a discricionariedade presente no art. 148 do CTN foi quase que totalmente suprimida pela legislação ordinária, e no pequeno espectro que ainda subsiste deve ser justificada pelo desconhecimento da receita bruta e orientada pelos critérios alternativos postos pelo legislador. Conseqüência disto é a supressão, também, da contestação originalmente facultada ao sujeito passivo, ao menos no âmbito administrativo, na medida em que as autoridades fiscais e julgadoras estão vinculadas à lei, e discordar dos critérios ali postos implicaria negar sua validade.

No presente caso, o arbitramento dos lucros teve em conta a receita bruta trimestralmente informada pela contribuinte em sua DIPJ, sobre a qual foi aplicado o coeficiente de 9,6%, resultante da majoração em 20% do coeficiente básico de presunção de lucro (8%) no âmbito do IRPJ. Já a base de cálculo da CSLL correspondeu a 12% da receita bruta, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95.

Assim, admite-se apenas a discordância manifestada pela defesa acerca da argumentação desenvolvida na decisão de 1ª instância em desfavor da aplicabilidade do art. 148 do CTN no âmbito da apuração de lucro. De fato, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu, diversamente do que até aqui exposto, que o dispositivo legal invocado pela contribuinte somente se refere a *arbitramento de valor ou de preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos*, hipóteses que não contemplam o lucro arbitrado, forma de apuração cogitada no art. 44 do mesmo diploma legal.

Já na interpretação que orienta o presente voto vislumbra-se no art. 44 do CTN a permissão de que a renda ou proventos tributáveis sejam aferidos, também, de forma arbitrada ou presumida. Por sua vez, aferir a renda por arbitramento nada mais seria do que atribuir um valor ao resultado dos atos jurídicos praticados pelo contribuinte no período de

apuração. Deste modo, se não houvesse legislação específica retirando a discricionariedade da autoridade lançadora, esta poderia se valer de qualquer critério cuja razoabilidade seria aferida mediante contestação e avaliação contraditória, nos termos do art. 148 do CTN.

A recorrente defende que a legislação ordinária apenas *regulamenta com maior propriedade o disposto* no CTN, norma geral em matéria tributária, e deve a ela se reportar, de modo a complementá-la, sem afastar suas disposições.

Não se pode ignorar, porém, que o IRPJ e a CSLL são tributos nos quais a lei atribui, ao sujeito passivo, o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150 do CTN) e em tais condições as formas de apuração passaram a ser estabelecidas em lei não só para lançamento de ofício em caso de omissão do sujeito passivo naquele dever que lhe é atribuído, mas especialmente para cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Deste modo, a definição legal dos critérios de arbitramento dos lucros, antes de afastar as disposições do art. 148 do CTN, presta-se a uniformizar este procedimento, e permitir também ao sujeito passivo, quando se encontre nas hipóteses definidas em lei, antecipar-se ao procedimento fiscal e espontaneamente recolher os tributos devidos sem a aplicação de penalidades.

Frente a tais circunstâncias, os critérios legais para arbitramento do lucro devem ser interpretados como válida complementação da norma geral, que não contraria suas disposições, mas sim retira da autoridade fiscal a discricionariedade para dimensionamento do lucro tributável, priorizando a isonomia e a segurança jurídica. Ademais, a Constituição Federal assim define o escopo da lei complementar no âmbito tributário:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

E a fixação de critérios para determinação da base de cálculo é matéria destinada à lei ordinária, nos termos do Código Tributário Nacional:

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

A recorrente demonstra que o art. 148 do CTN é referido pela jurisprudência administrativa e judicial como suporte para o arbitramento de lucros, porém não logra indicar qualquer julgado que ampare sua tese acerca da indispensabilidade de prévia instauração de *procedimento administrativo, com garantia do contraditório e ampla defesa* para determinação da base de cálculo a ser utilizada no lançamento tributário. Reporta-se especificamente ao Recurso em Mandado de Segurança nº 26.964-GO, assim ementado:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.**

*1. A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundir-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.*

*2. O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato impositivo, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.*

*3. Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.*

*4. Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.*

*5. No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na seqüência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.*

*6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido.*

Contudo, a argumentação contida na parte final do voto condutor do julgado permite afirmar que o direito ao contraditório é assegurado no curso do processo administrativo fiscal, ao final do qual será determinado se procede a acusação fiscal:

*Como se vê, o valor previsto na IN 01/04-SGAF não foi adotado como base de cálculo definitiva da operação tributada, mas apenas serviu de referencial para que os fiscais da Fazenda Estadual iniciassem o processo administrativo, por presumirem fraudulento e subfaturado o valor indicado na nota fiscal, já que muito inferior aos preços usualmente praticados no mercado.*

*Assim, não se trata de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos autorizados pelo art. 148 do CTN.*

*Ao final do processo administrativo instaurado, em que será resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa, nada impede que a impetrante consiga ilidir a presunção de subfaturamento que pesa sobre as operações fiscalizadas, provando a veracidade material dos documentos fiscais e a idoneidade dos valores ali declarados. Caso saia vitoriosa do embate administrativo, a base de cálculo do tributo será o valor indicado nas notas fiscais que espelham a operação investigada. Caso contrário, será adotado o valor indicado na IN 01/04-SGAF como base de cálculo da operação.*

No mesmo sentido, observa-se que o Superior Tribunal de Justiça, mesmo em face do arbitramento promovido nos termos do art. 33, §6º da Lei nº 8.212/91, admite que a contestação dos critérios fiscais se faça depois do lançamento tributário, e diz que não há ofensa ao princípio da legalidade se os critérios para aferição indireta são definidos em ordem de serviço:

**TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. AFERIÇÃO INDIRETA. ART. 33, § 6º, DA LEI N. 8.212/91. MEDIDA EXCEPCIONAL. CONTESTAÇÃO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. PRECEDENTES.**

**1. A apuração indireta do tributo prevista no art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 guarda simetria com a previsão do lançamento por arbitramento do art. 148 do CTN, bem como de outros normativos existentes no campo tributário, e representa forma de constituição do crédito tributário, revestindo-se de excepcionalidade a ser aplicada quando verificada a absoluta ausência ou imprestabilidade da documentação contábil e fiscal da empresa, constituindo irregularidade insanável.**

**2. A aferição indireta perpetrada pela autoridade tributária não obsta o direito do contribuinte de, em observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ilidir a presunção de legitimidade dos atos fiscais na constituição por arbitramento, pois somente a irregularidade insanável, entendida como aquela que inviabiliza no todo a apuração do tributo, justifica a constituição do crédito nesta modalidade.**

**3. O art. 33, § 6º, da Lei n. 8.212/91 bem como o art. 148 do CTN representam a concretização normativa do princípio da verdade real em matéria tributária, dando azo para que a empresa contribuinte, rendendo homenagem ao citado princípio, possa contestar o lançamento tributário na via administrativa ou judicial.**

**4. Precedentes: REsp 1.201.723/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14.9.2010, DJe 6.10.2010; REsp 830.837/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1º.6.2010, DJe 23.6.2010; REsp 901.311/RJ, Rel. p/ Acórdão Ministro Luiz Fux, Primeira Turma,**

julgado em 18.12.2007, DJe 6.3.2008; REsp 549.921/CE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21.6.2007, DJ 1.10.2007, p. 212.

5. Com efeito, a premissa jurídica firmada no acórdão dos embargos infringentes no sentido de que "a correção das irregularidades contábeis após a fiscalização não tem o condão de invalidar a aferição indireta dos tributos devidos" se contrapõe ao entendimento colacionado nos precedentes desta Corte, negando ao contribuinte a faculdade de fazer prova apta a infirmar as presunções que servira de base de cálculo do imposto.

Recurso especial provido. (Recurso Especial nº 1.377.943 – AL, Dje: 30/09/2013)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO. LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

29. Outrossim, a Administração Tributária pode proceder à aferição indireta ou arbitramento da base impositiva do tributo, nas hipóteses enumeradas no artigo 148, do CTN, verbis: 'Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.'

30. O artigo 33, § 6º, da Lei 8.212/91, determina que, 'se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário'.

31. Destarte, a ausência de documentação que reflita, de maneira idônea, a realidade dos fatos, autoriza a autoridade fiscal a proceder à aferição indireta das contribuições sociais devidas, desde que observados os princípios da finalidade da lei, da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contribuinte, sendo certo, ainda, que a expedição de Ordens de Serviço a fim de regular o procedimento de arbitramento da base de cálculo, autorizada pela lei ordinária, não caracteriza ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita.



32. A Taxa SELIC é legítima como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, ex vi do disposto no artigo 13, da Lei 9.065/95.

33. Recurso especial desprovido." (Recurso Especial nº 719.350/SC, Dje: 21/02/2011).

No âmbito da apuração do lucro, até mesmo porque este fato jurídico tributário apresenta uma complexidade diferenciada daquela verificada na incidência das contribuições previdenciárias e do ICMS, a lei antecipou-se definindo o referencial e o coeficiente para arbitramento da base de cálculo. Por certo o legislador valeu-se de um *método presuntivo*, mas constituiu uma presunção legal, o que impede a discussão de sua validade no âmbito administrativo e limita o litígio à comprovação da hipótese de arbitramento do lucro e à observância dos critérios legais para sua determinação.

Ainda defendendo a necessidade de procedimento prévio para aferição da base de cálculo, a recorrente questiona o conteúdo das planilhas de fls. 4178/4180 dizendo que elas *nada demonstram de concreto* e não contêm *explicação detalhada dos documentos que fundamentaram a adoção de referidos montantes*. Ocorre que os valores ali indicados, para fins de arbitramento dos lucros trimestrais (fl. 4180), são precisamente aqueles informados a título de receita bruta pela própria contribuinte na DIPJ retificada durante o procedimento fiscal (fls. 4132/4177). A autoridade lançadora, inclusive, consigna expressamente no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 4268, que *a base de cálculo do IRPJ e da CSLL está detalhada no "DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS A TRIBUTAR em 2009" (fls. 4180), com base nas receitas declaradas a RFB*. Assim, acolhendo as informações da contribuinte, a autoridade lançadora não estava obrigada a demonstrar a forma de sua apuração.

Por todo o exposto, resta evidenciado que a autoridade lançadora arbitrou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a partir dos critérios legalmente estabelecidos, o que dispensa a formação de contraditório prévio e afasta o vício formal apontado pela recorrente, não restando caracterizada ofensa ao devido processo legal, de modo que, sob esta ótica, deve ser REJEITADA a argüição de nulidade do lançamento.

No mérito, a recorrente destaca que o arbitramento se verificou *após longo procedimento de fiscalização, no qual* foram apresentados inúmeros documentos analisados pela autoridade fiscal. Diz que o procedimento resulta de erros e falhas em sua escrituração, mas boa parte das 4.322 folhas dos autos é constituída por documentos apresentados pela recorrente, *que atendeu a praticamente todas as solicitações*. Destaca os livros, demonstrações e declarações apresentadas; enuncia documentos e petições juntadas aos autos; e observa que o relatório fiscal denota que o arbitramento não decorre da *ausência de documentos ou elementos para sua apuração e sim em razão da forma de contabilização das contas da empresa, sobre a qual divergiu a Fiscalização*.

Tem razão em parte a recorrente porque o arbitramento dos lucros decorre, principalmente, *da forma de contabilização das contas da empresa*, mas isto também porque a contribuinte deixou de apresentar registros auxiliares e documentação comprobatória de vários fatos escriturados. O relato fiscal deixa patente que a contribuinte não adotou critério uniforme para escrituração de suas operações, antecipando o reconhecimento de ingressos financeiros decorrentes de vendas, bem como a quitação de fornecedores, além de consignar esta movimentação financeira integralmente em Caixa, impedindo a visualização dos efeitos da tramitação em Caixa de todos os valores depositados e sacados de suas contas bancárias.



De fato, nada impede que o sujeito passivo faça uso do que se denomina, na prática, “caixa flutuante”, lançando como ingresso de Caixa todos os valores sacados nas instituições financeiras, e como saída de Caixa todos os valores depositados em instituições financeiras. Apenas que as contrapartidas reais daqueles saques (pagamentos de despesas, fornecedores, distribuição de lucros, etc.) devem ser contabilizadas contemporaneamente como saídas de Caixa, assim como as contrapartidas reais daqueles depósitos (recebimento de vendas, empréstimos, suprimentos de sócios, etc.) devem ser registrados de forma semelhante como entradas de Caixa.

No caso, o sujeito passivo fazia transitar pela conta Caixa toda sua movimentação financeira, mas antecipava os registros das contrapartidas reais daquelas operações bancárias, baixando dívidas e registrando o ingresso de receitas antes de sua efetiva ocorrência. Em consequência, torna-se impossível aferir a regularidade da escrituração da movimentação financeira, e cria-se um cenário no qual saques bancários destinados a terceiros podem indevidamente suprir a conta Caixa, majorando seu saldo de modo a permitir que depósitos bancários promovidos por clientes sejam escriturados como provenientes de recursos da conta Caixa, e não com contrapartida em receita de vendas.

Como bem observa a autoridade lançadora, o Código Civil assim disciplina a escrituração comercial:

*Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.*

*Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.*

*Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.*

*§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.*

*§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.*

Pertinentes, também, as referências às Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade acerca do Princípio da Oportunidade:

*RESOLUÇÃO CFC N.º 750/93*

*Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.*

*Seção III*

*O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE*

*Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.*

*Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:*

*I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;*

*II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;*

*III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.*

RESOLUÇÃO CFC N.º 774/94

## 2. COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

### 2.3.1 – Aspectos conceituais

*O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. Tal tributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.*

*O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:*

*a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;*

*b) (...);*

*(...).*

### 2.3.3 – A tempestividade do registro

*A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.*

Nestes termos, a contabilidade somente reflete o patrimônio da pessoa jurídica se os registros são promovidos no momento da ocorrência dos fatos escriturados. O registro antecipado do recebimento de vendas e do pagamento de fornecedores inviabiliza, precisamente, a demonstração das disponibilidades da pessoa jurídica, e permite, como exposto acima, que conclusões falsas sejam extraídas da contabilidade.

É neste contexto que o art. 47, inciso II da Lei nº 8.981/95 (incorporado ao art. 530, inciso II do RIR/99), autoriza o arbitramento dos lucros não só quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real, como também

para *identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária*. A escrituração precária da movimentação financeira, em descompasso com o momento da ocorrência das variações patrimoniais, não permite aferir se os recursos financeiros movimentados pela pessoa jurídica foram integralmente contabilizados, e por consequência se as receitas e despesas estão regularmente registradas.

Acrescente-se que ao assim proceder a contribuinte apurou prejuízo fiscal em todos os trimestres fiscalizados, e ao final inviabilizou as investigações fiscais acerca da existência de eventuais receitas recebidas e não escrituradas, bem como ocultou a efetiva quitação de despesas que afetaram seu resultado.

A recorrente se defende afirmando que as irregularidades no registro de vendas e compras decorrem da data de escrituração, pois *não deixou de lançar as respectivas receitas ou despesas, como ressalta o próprio Fiscal*, e assim não poderia ter por objetivo ocultar receitas ou ludibriar a fiscalização, ainda que não individualizadas. Mas, como visto, esta afirmação somente pode ser feita porque a escrituração da contribuinte impediu a Fiscalização de aferir sua veracidade.

Reportando-se à apuração de saldo credor em 30/11/2009, a recorrente diz que justificou o equívoco mediante apresentação de listagem de todos os cheques emitidos, com cópia dos respectivos títulos; que esclareceu o trânsito destes valores pela conta Caixa; e que apresentou à Fiscalização *mais de 1.000 (mil) folhas em recibos, boletos de pagamento e notas fiscais, comprovando as receitas e as despesas com fornecedores*, permitindo a individualização dos lançamentos unificados.

Inicialmente observe-se que a contribuinte não apresentou os extratos bancários exigidos pela Fiscalização, nem cópia dos cheques emitidos, agora afirmando que a intimação foi atendida mediante mera listagem destes documentos. Ademais, cumpre ter em conta que, como bem observa a autoridade lançadora, *o que é apresentado para comprovar grande parte dos lançamentos na conta caixa e bancos é uma listagem com o nome de seus clientes extraída do Livro Registro de Saídas de Mercadorias (fls. 1.350/2.088)*. Para além disso, a autoridade fiscal desmereceu os elementos apresentados em razão das irregularidades antes mencionadas, quanto ao momento de sua contabilização, como bem exposto no Termo de Verificação Fiscal:

*Requer esclarecer que o valor de R\$ 2.218.831,47 saiu do caixa da empresa no dia 05/01/2009, portanto, os documentos hábeis e idôneos para comprovar a identificação dos beneficiários teriam que ter datas e valores coincidentes, e não é o que se constata, ainda mais que a própria planilha e documentos trazem valores diversos do valor que saiu do caixa da empresa. Além disso, pagamentos realizados através de bancos não podem comprovar pagamentos realizados através da conta "Caixa".*

*Vale a pena frisar que os documentos apresentados para comprovar a saída do caixa em 05/01/2009, são pagamentos realizados inclusive em datas posteriores ao fato e através dos bancos onde a empresa mantém conta bancária. Ressalte-se que, em nenhum momento foram apresentados documentos que pelo menos comprovassem a saída do numerário da conta caixa e a entrada do valor na conta bancária o que poderia dar suporte aos pagamentos realizados através do banco.*

Em tais condições, não se poderia exigir que a Fiscalização reconstituísse a escrituração do sujeito passivo, alocando tempestivamente os recebimentos e pagamentos

demonstrados, de modo a identificar saques e depósitos que tramitaram pela conta Caixa sem a correspondente contrapartida efetiva, e assim aferir eventuais suprimentos indevidos de caixa ou pagamentos a beneficiários não identificados. E isto porque não se tratam de ocorrências esparsas, mas sim de um procedimento irregular uniformemente adotado durante todos os trimestres fiscalizados, a exigir a recomposição de toda a escrituração comercial do sujeito passivo, impedindo a tributação de eventuais infrações específicas como aventado na defesa.

A recorrente também afirma a desnecessidade de *Livro Auxiliar da Conta Caixa* para detalhamento dos lançamentos globais, na medida em que estes estariam individualizados nos Registros de Entradas e Saídas. A escrituração do Livro Auxiliar, porém, mostra-se indispensável para evitar que a comprovação se faça por meio de planilhas e demonstrativos imprecisos, como constatado no curso do procedimento fiscal e descrito pela Fiscalização ao abordar os documentos apresentados para esclarecer o saldo credor de Caixa evidenciado na escrituração a partir de 30/11/2009:

*Cabe ressaltar que o saldo credor iniciou em 30/11/2009 com o pagamento, conforme explicitado na contabilidade apresentada (fls. 2.669/3.300), de R\$ 2.593.965,95 (dois milhões, quinhentos e noventa e três mil, novecentos e sessenta e cinco reais e noventa e cinco centavos) referente as mercadorias adquiridas em novembro de 2009 e estendeu-se, o saldo credor, até o dia 30/12/2009, sendo que os maiores saldos credores ocorreram nos dias: 30/11/2009, no valor de R\$ 1.168.546,42 (um milhão e cento e sessenta e oito mil e quinhentos e quarenta e seis reais e quarenta e dois centavos) e no dia 20/12/2009, no valor de R\$ 1.517.204,38 (um milhão e quinhentos e dezessete mil e duzentos e quatro reais e trinta e oito centavos).*

*Também no dia 30/11/2009 foram lançadas contra a conta “caixa” as vendas da empresa.*

*Em relação à planilha “Excel” apresentada pela empresa para comprovar suas alegações, constata-se que os pagamentos ali descritos ocorreram a partir de 08/10/2009 a 18/01/2010, como descrevemos a seguir:*

- a) Em outubro de 2009 consta o valor pago de R\$ 31.366,07;*
- b) Em novembro de 2009 consta o valor pago de R\$ 796.601,84;*
- c) Em dezembro de 2009 consta o valor pago de R\$ 1.595.093,53, e;*
- d) Em janeiro de 2010 consta o valor pago de R\$ 175.181,82; Portanto, com exceção do valor pago em janeiro de 2010, os demais estão no período abrangido pelo saldo credor.*

*Por outro lado a planilha apresentada juntamente com os documentos anexados para comprovar suas alegações apresenta o valor total de R\$ 2.598.243,26 (dois milhões, quinhentos e noventa e oito mil, duzentos e quarenta e três reais e vinte e seis centavos), enquanto que o valor lançado na contabilidade no dia 30/11/2009 foi de R\$ 2.593.965,95 (dois milhões, quinhentos e noventa e três mil, novecentos e sessenta e cinco reais e noventa e cinco centavos). Portanto, até os valores são divergentes.*

No mais, a recorrente apresenta justificativas para a retificação da DIPJ e para a não apresentação de extratos bancários no curso do procedimento fiscal. Estes aspectos, porém, embora destacados na acusação fiscal, são marginais e não determinam, isoladamente, o arbitramento dos lucros, cujo principal fundamento encontra-se validamente posto na imprestabilidade da escrituração comercial para identificação da movimentação financeira do sujeito passivo, como antes demonstrado.

Destacando o caráter excepcional do arbitramento, a recorrente ainda reporta-se a julgados administrativos que exigem a demonstração cabal da *impossibilidade de se confiar na escrituração do contribuinte ou quando a mesma se revelar imprestável para a apuração do Lucro Real*. Cita, inclusive, o Acórdão nº 1101-00.828, de relatoria desta Conselheira, assim ementado, na parte que aqui interessa:

*ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A constatação, apenas, da prática contábil de registrar todos os cheques e saques bancários creditados na conta Bancos a débito da conta Caixa, para em contrapartida a ela contabilizar os pagamentos eventualmente feitos com os valores sacados/descontados, bem como contabilizar todos os depósitos bancários a crédito da conta Caixa, para nela debitar o registro correspondente à origem daqueles depósitos bancários, não é suficiente para determinar o arbitramento dos lucros.*

Naquele caso, porém, a autoridade lançadora reputou imprestável a escrituração contábil da contribuinte em razão do registro de créditos na conta Caixa que não correspondiam a saídas efetivas, e de débitos na mesma conta classificados como entradas fictícias, ensejando saldos diários irreais, e, questionada, a contribuinte informou a adoção de prática com os contornos de “caixa flutuante” aqui já mencionada, deixando a autoridade fiscal de investigar outras irregularidades que poderiam desmerecer a escrituração comercial, como exposto no voto condutor daquele julgado:

*O procedimento alegado pela contribuinte, e questionado pela Fiscalização, é comumente denominado, na prática contábil, “Caixa Flutuante”, expressão criada em oposição ao “Caixa Fixo” que efetivamente revela as disponibilidades existentes na entidade. Por meio daquela prática, todos os cheques e saques bancários ingressam, inicialmente, a débito da conta Caixa, para em contrapartida a ela, num segundo lançamento, serem contabilizados os pagamentos eventualmente feitos com os valores sacados/descontados. Ainda, todos os depósitos bancários são contabilizados a débito de conta representativa de Bancos, mas sempre em contrapartida à conta Caixa, que num segundo lançamento receberá a débito o registro correspondente à origem daqueles depósitos bancários.*

*Em tais circunstâncias, é possível ocorrer o alegado pela contribuinte: o recebimento de duplicatas por liquidação bancária ser contabilizado a débito de Caixa e a crédito de Duplicatas a Receber, na medida em que o depósito correspondente, na conta Bancos, foi contabilizado a crédito da conta Caixa.*

*Esta prática viabiliza o registro do fluxo financeiro de receitas omitidas e de pagamentos de valores que não podem ser contabilizados como despesas. Todos os cheques e saques bancários suprem a conta Caixa, restando em seu saldo aqueles valores cuja contrapartida não pode ser contabilizada. Todos os depósitos bancários são retirados da conta Caixa, que somente recebe os débitos correspondentes às receitas que se pretende reconhecer.*

*Contudo, embora tecnicamente inadequada, esta prática contábil, por si só, não justifica o arbitramento dos lucros. Os ditos registros de créditos na conta Caixa que não correspondiam a saídas efetivas somente representariam registros fictícios se a conta não tivesse recebido o débito correspondente, que também não deveria ter transitado pela conta Caixa. Da mesma forma, as entradas fictícias somente se caracterizariam se os cheques/saques bancários se destinassem a pagamentos que não foram contabilizados a crédito da conta Caixa.*

*Por sua vez, os saldos diários irreais permitem cogitar não houve o regular registro de todos os dois lançamentos nos quais se desmembram cada operação,*

*como antes explicitado. É possível que cheques/saquês bancários tenham sido contabilizados a débito da conta Caixa, mas prestando-se ao pagamento de despesas que não poderiam ser contabilizadas. Se, como aponta a Fiscalização, houve também omissão de receitas, bastaria que estes pagamentos irregulares superassem as receitas omitidas para que o saldo da conta Caixa fosse aumentado de forma irreal.*

*Em tais condições, a Fiscalização deve exigir que o sujeito passivo demonstre a contabilização, a crédito da conta Caixa, de todos os pagamentos cujos cheques foram contabilizados a débito desta mesma conta, e na ausência daquela comprovação pode expurgar os débitos correspondentes da conta Caixa e, eventualmente, apurar saldo credor de Caixa, indício de omissão de receitas. Pode, também, exigir a correlação entre os créditos da conta Caixa que representem transferências para a conta Bancos e os débitos referentes ao ingresso original destes recursos em Caixa, pois se a contribuinte não lograr demonstrar esta vinculação, restará sem origem comprovada os depósitos bancários contabilizados.*

Aqui, ao contrário, a autoridade lançadora empenhou-se em tentar identificar a correspondência dos ingressos e saídas de Caixa com as contrapartidas reais, como antes exposto, mas o registro antecipado de recebimento de vendas e de pagamentos a fornecedores impediu estas análises.

Conclui-se, do exposto, que está demonstrada a *impossibilidade de se confiar na escrituração do contribuinte*, e a sua imprestabilidade para identificação da movimentação financeira do período, vício erigido pelo legislador como causa suficiente para o arbitramento, para além da imprestabilidade da escrituração para apuração do lucro real.

No mais, reitera-se que a lei, como demonstrado, fixa unilateralmente o coeficiente de presunção do lucro a ser aplicado sobre a receita bruta conhecida para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, restando imprópria a pretensão de que tal coeficiente fosse apurado *através de simulações com outros períodos*. Ainda, ao contrário do que entende a recorrente, o lançamento veicula claramente a *situação fática ensejadora do auto e os critérios ou dados utilizados* para o arbitramento, não só por meio das descrições contidas no Termo de Verificação Fiscal antes referidas, como também nos demonstrativos de apuração que integram os Autos de Infração (fl. 4182/4184 e 4207/4208). Logo, nenhum prejuízo se verificou à *defesa do contribuinte atuado*, que preferiu se pretender à interpretação que extraiu do art. 148 do CTN, e ignorou todos os elementos e fundamentos legais validamente expostos pela autoridade fiscal nos lançamentos guerreados, impropriamente classificados como veículos de *valores aleatórios* (fl. 4190 e 4214).

A recorrente ainda se opõe à utilização de “regra de três”, técnica adotada pela autoridade fiscal na planilha de fl. 4178 com vistas a determinar qual parcela da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS não seriam passíveis de lançamento de ofício na sistemática cumulativa porque alcançadas pelos recolhimentos promovidos pela contribuinte na sistemática não-cumulativa. A justificativa para esta forma de cálculo está claramente exposta no Termo de Verificação Fiscal:

*Com referência ao PIS e a COFINS, como a empresa apurou suas bases de cálculo pelo regime da Não Cumulatividade que é inerente à apuração pelo Lucro Real, e como estamos Arbitrando seu lucro, também estamos refazendo suas bases de cálculo para a apuração pelo regime da Cumulatividade que é pertinente à tributação pelo regime do arbitramento.*

*Para esse fim, elaboramos nos meses em que ocorreu o fato gerador das contribuições pelo regime da Não-Cumulatividade, planilha com a “Base de Cálculo Tributável” (fls. 4.178), para os meses em que ocorreram recolhimentos, onde recalculamos a base de cálculo das contribuições descontando os valores já recolhidos aos cofres públicos. Elaboramos também, uma planilha onde constam todos os valores, denominada, “Demonstrativo da Base de Cálculo PIS/COFINS” (fls. 4.179), na qual, constam as bases apuradas na planilha Base de Cálculo Tributável, e para os meses em que não ocorreram recolhimentos, utilizamos a base de cálculo informada a RFB pela empresa através das DACON (fls. 2.341/2.652).*

Como os recolhimentos no regime não-cumulativo se verificam sobre a receita bruta já reduzida pelos insumos autorizados por lei, a alteração do regime exige que um cálculo proporcional seja feito para determinar qual parcela da nova base de cálculo, considerando apenas a receita bruta do período e a nova alíquota aplicável, foi alcançada pelo recolhimento. O resultado desta providência é o mesmo que seria alcançado pela submissão de toda a receita bruta do período à alíquota aplicável, seguida da redução da contribuição apurada pelo recolhimento antes promovido. Logo, não há qualquer irregularidade nos cálculos da Fiscalização.

Por todo o exposto, resta demonstrado que a autoridade lançadora não se omitiu no seu dever de *explicitação da base de cálculo ou da alíquota na peça veicular do lançamento*, desconsiderando os prejuízos fiscais originalmente declarados em razão do arbitramento dos lucros, devidamente fundamentado, mas tomando como referenciais a receita bruta trimestralmente informada pelo sujeito passivo na DIPJ e mensalmente informada nos DACON, e sobre elas aplicando os coeficientes e alíquotas fixados na legislação indicada nos autos de infração. O lançamento, assim, submete-se integralmente ao que determina a legislação tributária, não se verificando quaisquer *motivações de conveniência ou de comodidade*, como aventado pela recorrente.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora





Ganho de Capital. Incorporação de ações







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

**Processo n°** 10880.723083/2013-27  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.823 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de abril de 2016  
**Matéria** IRPJ e CSLL. Incorporação de ações.  
**Recorrente** HFIN PARTICIPACOES S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

**INCORPORAÇÃO DE AÇÕES.**

Não há falar em ausência de elemento volitivo do titular na incorporação das suas ações por terceiro, pois o ordenamento constitucional brasileiro jamais permitiria que uma lei ordinária desse a um particular o poder de dispor sobre a propriedade de terceiro com capacidade de direito e de fato, sem a sua ausência ou contra a sua vontade, sob pena de ofensa ao direito fundamental à propriedade.

Quem participa de uma sociedade se submete, por vontade própria, às regras societárias, logo, não há falar que, por ser a decisão da sociedade uma deliberação colegiada, não exista ali o elemento volitivo daquele que restou vencido ou mesmo submetido à deliberação assemblear

A incorporação de ações se desenvolve pela subscrição de ações da incorporadora e, posteriormente, a dação das ações da subscritora de titularidade de seus sócios em pagamento daquelas, razão pela qual, haverá apuração de ganho de capital por aquele que integralizar ações subscritas com a dação de outras ações de valor inferior às integralizadas.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, NEGAR CONHECIMENTO à petição apresentada depois do recurso voluntário, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix; 2) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/0

4/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

voluntário relativamente ao crédito tributário principal e multa de ofício de 75%, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix que dava provimento ao recurso voluntário; 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada, votando pelas conclusões a maioria qualificada dos Conselheiros (Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ana de Barros Fernandes Wipprich e Edeli Pereira Bessa), e divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix ; 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR – Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - PRESIDENTE

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (Presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix.

## Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 0129.106 da 1ª Turma da DRJ/BEL, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ  
Ano-calendário: 2009

Ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. As decisões administrativas em casos concretos não se constituem em normas gerais. Inaplicável, portanto, a extensão de seus efeitos, de forma genérica, a outros casos.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA JURÍDICA. A incorporação de ações constitui uma espécie *sui generis* de alienação, onde a vontade uma das partes é suprida por expressa determinação legal; não tem natureza jurídica de subrogação real, pois a relação originária não se mantém e o papel desempenhado pelo bem substituído não se confunde com o do bem subrogado; também não corresponde a uma permuta, pois nesta ocorrem, simultaneamente, duas transferências ou duas transmissões de propriedade, em que os contratantes ou permutantes fazem, entre si, recíprocas transferências de coisas que se equivalem.

INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. GANHO DE CAPITAL. Sujeita-se à apuração do ganho de capital a alienação de ações ocorrida em operação de incorporação de ações para constituição de subsidiária integral.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. A multa isolada, devida pela insuficiência ou falta de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores de multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

Impugnação Procedente  
Crédito Tributário Mantido

A recorrente, identificada do Acórdão nº 0129.106 em 08/07/2014 (AR a fls. 793), interpôs, em 07/08/2014, recurso voluntário (doc. a fls. 765 e segs.), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) que as referidas exigências decorrem do entendimento da Fiscalização de que a operação de incorporações de ações consiste em um evento de alienação apto a ensejar a apuração de ganho de capital sujeito à regular incidência do IRPJ e da CSLL;

b) que também houve imposição de multa isolada diante da não adição do suposto ganho de capital auferido na operação mensal de IRPJ da recorrente ao mês de julho de 2009;

c) que este ganho, no entender da Fiscalização, teria resultado da diferença positiva entre (i) o valor de mercado das ações da BRF na data da referida operação (i.e. 8.7.2009), multiplicada pela quantidade de ações BRF recebida pela recorrente e (ii) o valor contábil de seu investimento na HFF nesta mesma data;

d) que, conforme já demonstrado na impugnação, a incorporação de ações consiste em um instituto próprio de direito societário que tem como intuito viabilizar a constituição de subsidiária integral, isto é, companhia brasileira cuja totalidade das ações é detida por outra companhia brasileira, sendo que tal instituto está previsto no art. 252 da Lei das S/A;

e) que, para que se realize uma operação comutativa, sem ganhos ou prejuízos para os acionistas de ambas as sociedades, é estabelecida uma relação de substituição no valor (geralmente de mercado) das ações incorporadas e daquelas que serão recebidas em substituição a estas;

f) que é justo dizer que a incorporação de ações resulta na conversão de uma sociedade em subsidiária integral de outra sociedade anônima brasileira, tendo como finalidade integração de duas sociedades para que possam juntas explorar e desenvolver atividades/negócios que antes eram conduzidas/os de maneiras independente, visando a união de forças operacionais e administrativas entre duas companhias com a consequente redução de custos na grande maioria dos casos;

g) que interessante notar que, na incorporação de ações, a participação na sociedade incorporada é um reflexo daquela mesma participação anteriormente detida na sociedade que foi objeto da conversão em subsidiária integral;

h) que os acionistas continuam a deter a mesma participação proporcionalmente ao patrimônio social, pois a única diferença é que, após a operação de incorporação de ações, a participação naquela sociedade que se tornou subsidiária integral passa a ser indireta, porém o acionista continua vinculado ao negócio e aos riscos da atividade, com direitos e obrigações inerentes à posição de sócio, ou seja, o acionista não se desfaz do ativo, mas continua sujeito às suas vicissitudes, riscos, etc.;

i) que tanto a incorporação de ações como a constituição de subsidiária integral com a aquisição de ações da futura subsidiária mediante a entrega de ações da futura controladora (i.e. subscrição de capital mediante conferência de bens sob a ótica da sociedade que teve seu capital integralizado) são operações societárias diversas, que a própria LSA diferencia em seu art. 251;

j) que a palavra “ou” no art. 251 é uma conjunção alternativa, o próprio legislador reconhece que a incorporação de ações não é uma forma de aquisição de ações da futura subsidiária integral na qual a contrapartida são ações da futura controladora, não podendo com ela ser confundida;

k) que a incorporação de ações e a subscrição de capital com a conferência de participações societárias são operações distintas, que não se confundem, devendo ser respeitada esta separação à luz do primado da segurança jurídica e do art. 110 do CTN, o qual proíbe a lei tributária de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

m) que o precedente citado pelo acórdão recorrido é justamente uma subscrição de capital e não uma incorporação de ações, como tenta fazer crer a DRJ;

n) que são elementos estruturais para a caracterização de uma operação como alienação (i) a transmissão da propriedade e a (ii) vontade do alienante em transferi-la, ou seja, mostra-se de suma importância o elemento volitivo por parte do alienante quando da transferência da propriedade de determinado bem ou direito para a caracterização de uma operação como alienação;

o) que é possível resumir as principais características das operações de ações com base na identificação dos seguintes elementos:

o.1) a operação de incorporação de ações é aprovada pelas assembleias gerais das companhias envolvidas – i.e. companhia incorporadora e companhia cujas ações são incorporadas;

o.2) o evento de subscrição de ações da incorporadora é uma consequência decorrente da operação de incorporação de ações, sendo imposta por lei, e é efetivada pela diretoria da companhia cujas ações estão sendo incorporadas por conta de seus acionistas e não em nome destes, constituindo transferência compulsória de ações;

o.3) os acionistas, por não participarem do processo de deliberação e aprovação da operação de incorporação de ações da companhia incorporadora diretamente e em substituição às ações anteriores que possuíam;

o.4) não há a intenção, com a implementação da operação de incorporação de ações, de se deixar de fazer parte do negócio desenvolvido pela companhia cujas ações estão sendo incorporadas; ao contrário, busca-se por meio deste instrumento societário a continuidade da companhia e da respectiva participação no negócio por ela desenvolvido por meio da conjugação deste com as atividades exploradas pela companhia incorporadora das ações da incorporada;

p) que o entendimento da DRJ no sentido de que a passividade dos acionistas seria relativa, pois que os acionistas dissidentes podem se retirar da sociedade e exigir seu direito de regresso, também não merece acolhida, já que o não exercício deste direito não caracteriza manifestação de vontade, uma vez que esta deve ser inequívoca e não presumida;

q) que a Assembleia exprime a vontade da companhia, e só dela, apesar de normalmente suas deliberações resultarem da fusão de diversas emissões volitivas, com a desconsideração das opiniões vencidas;

r) que, em uma incorporação de ações, os acionistas não participam do processo de sua aprovação tampouco do processo de subscrição dela decorrente, pois recebem diretamente, de forma passiva, ações da companhia incorporadora em substituição às suas antigas ações;

s) que, ademais, as ações cuja incorporação levou à lavratura da autuação fiscal ora combatida correspondem a uma pequena parcela do capital social da Sadia S/A, de modo a evidenciar que a recorrente não exercia qualquer controle sobre a Sadia;

t) que, enquanto uma substituição decorrente de um fenômeno de sub-rogação real legal, resta claro que a incorporação das ações da HFF pela BRF não consiste em um evento de alienação apto a ensejar o auferimento de eventual acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ, diante da ausência do elemento volitivo por parte da recorrente indispensável à caracterização da operação como evento de alienação;

u) que, muito pelo contrário, desta operação resultou uma mera substituição por meio da qual as ações antigamente detidas pela recorrente na HFF foram substituídas por ações da BRF, na mesma proporção e pelo mesmo valor do investimento anteriormente detido;

v) que pelo PN 39/1981, as ações recebidas em substituição de outras participações societárias em virtude de operação de incorporação, cisão e fusão, e na mesma proporção das ações anteriormente detidas, não podem ser consideradas novamente subscritas ou adquiridas por aqueles que as recebem, sendo que, pelo PN 38/81 conclui-se que o entendimento da RFB é no sentido de que as operações de incorporação, cisão e fusão não possuem natureza jurídica de alienação, verbis:

4. Deduz-se, daí, que o direito obtido em subscrição ou aquisição não se extingue com as citadas operações, mas, ao contrário, mantém-se em relação ao patrimônio que absorveu o primitivo. Desta forma, as quotas ou ações que venham a substituir títulos de participação societária, na mesma proporção das anteriormente possuídas, não podem ser consideradas novamente "subscritas ou adquiridas", donde dever ser contada como data inicial do quinquênio aquela indicada no art. 4º, d, do Decreto-Lei nº 1.510/76."

w) que, ainda que se entenda que a incorporação de ações possui natureza jurídica de alienação, o que se admite apenas a título de argumentação, o acórdão recorrido não merece prosperar, tendo em vista que o reflexo de tal operação no patrimônio da recorrente seria a de uma permutação e não mutação patrimonial capaz de gerar acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL;

y) que, de todas as formas de alienação em sentido amplo previstas na legislação, não há dúvida de que, se ignorada a ausência de interesse da recorrente em transferir a propriedade de suas ações da HFF à BRF, a incorporação de ações consistiria em operação de permuta;

z) que, no caso de operações de permuta sem torna, há mera troca de posições patrimoniais que se equivalem, assim, ao contrário do que ocorre nas operações de compra e venda, não há percepção ou recebimento de ganho de capital a ingressar no patrimônio do titular do bem permutado, estando, por tudo quanto acima exposto, fora do campo da incidência do IRPJ e da CSLL;

aa) que nem se levante que somente as permutas de unidades imobiliárias seriam neutras sob a ótica tributária e permutas de bens móveis não, como pretendeu a DRJ;

ab) que o Parecer PGFN nº 970/91 conclui que a entrega pelo licitante vencedor de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União como contrapartida à aquisição das ações leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização caracteriza-se como permuta, logo, não há tributação, pois não há ganho de capitais, quando ocorre a mera troca de bens;

ac) que, mesmo que se entenda que houve alienação com a apuração de ganho de capital, o que se admite apenas por argumentação, o imposto de renda incidente sobre este suposto ganho jamais poderia ser exigido pela Fiscalização, uma vez que ainda não se encontra disponível para a recorrente;

ad) que, ante a ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, foi referendada pelo Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 668.378-ES, cuja situação fática envolvia a liquidação de sociedade holding em que a devolução do capital se deu por meio da entrega de participações detidas em outras sociedades, que o recebimento de ações e quotas de outras empresas em substituição à participação acionária anteriormente detida gera apenas expectativa de lucro que não poderia dar ensejo à incidência do imposto de renda;

**ae) que devem ser afastadas a determinação de que sejam retificados os saldos de base de cálculo negativa de CSLL e prejuízo fiscal, compensados de ofício pela Autoridade Fiscal com os supostos débitos de IRPJ e CSLL;**

af) que jamais poderia ter sido aplicada multa isolada em concomitância com a multa de ofício, até mesmo porque a segunda absorve a primeira (princípio da consunção);

ag) que a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício afronta a legislação tributária e o princípio da segurança jurídica;

ah) que a palavra "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN se refere apenas aos tributos devidos, caso contrário, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis";

ai) que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 igualmente prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor dos tributos, contribuições e multas isoladas, e não sobre as multas de ofício exigidas como acessório juntamente com o tributo eventualmente exigido.

A D. Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões a fls. 842 e segs.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 719 e substabelecimento a fls. 721, razão pela qual dele conheço.

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/0

4/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

6

## DO ELEMENTO VOLITIVO

Sustenta a recorrente que a incorporação das ações da HFF pela BRF não consiste em um evento de alienação apto a ensejar o auferimento de eventual acréscimo patrimonial sujeito à incidência do IRPJ, diante da ausência do elemento volitivo por parte da recorrente indispensável à caracterização da operação como evento de alienação.

Ora, estamos diante de um silogismo baseado em premissa falsa, pois segundo a recorrente: o evento de alienação requer a livre vontade das partes, a incorporação de ações não requer a vontade dos acionistas da companhia a ser convertida em subsidiária integral, logo a incorporação de ações não é uma espécie de alienação. Equivoca-se a recorrente ao sustentar a ausência de elemento volitivo do titular na incorporação das suas ações por terceiro, pois o ordenamento constitucional brasileiro jamais permitiria que uma lei ordinária desse a um particular o poder de dispor sobre a propriedade de terceiro com capacidade de direito e de fato, sem a sua anuência ou contra a sua vontade, sob pena de ofensa ao direito fundamental à propriedade.

É verdade que o direito de propriedade não é um direito ilimitado, pois sujeita-se a limitações no seu uso, como, por exemplo, as impostas pelo direito ambiental ou pelo direito de vizinhança, como também é possível a transferência compulsória de bens privados para o domínio público (desapropriações), situações que se caracterizam pela prevalência de um interesse público sobre o privado, logo, bastante diferente, portanto, da incorporação de ações em que se tem apenas em jogo interesses privados.

Com efeito, o que o recorrente tenta sustentar é que as ações da HFF de titularidade da HFIN poderiam ser “substituídas” por ações da BRF sem a anuência ou mesmo a concordância da HFIN, em razão da interpretação que ele faz do disposto no art. 252 da Lei 6.404/64. Ora, tal dispositivo seria inconstitucional se a tanto chegasse, ou seja, se permitisse que o direito de propriedade de um particular pudesse ser disposto por outro particular, sem a concordância do primeiro.

Na verdade, quem participa de uma sociedade se submete, por vontade própria, as regras societárias, logo, não há falar que, por ser a decisão da sociedade uma decisão colegiada, não exista ali o elemento volitivo daquele que restou vencido ou mesmo submetido à deliberação assemblear. Assim, o art. 252 da Lei 6.404/76 não anula a vontade do acionista da companhia a ser convertida em subsidiária integral, mesmo porque tal dispositivo resguarda o direito daquele que não queira se submeter à vontade assemblear a retirar-se da companhia (art. 252, § 1º, da Lei 6.404/76).

Assim, quando a diretoria da HFF subscreveu as ações da BRF e se comprometeu a integralizá-las com as ações da HFF (dação em pagamento), fê-lo com o consentimento da Assembléia-Geral da HFF, cujas decisões a HFIN se submetia por vontade própria, ou seja, pela livre e espontânea vontade de ser sócia da HFF. Ademais, ainda que assim não fosse do ponto de vista formal, as particularidades do presente caso tornam tal argumento da defesa ainda mais absurdo, pois quem controlava a HFIN era o bloco de controle da Sadia, o mesmo que controlava também a HFF, o que demonstra que toda a operação teve a concordância da HFIN.

Noutro ponto, a recorrente parte novamente de uma premissa falsa quando alega que a única diferença é que, após a operação de incorporação de ações, a participação naquela sociedade que se tornou subsidiária integral passa a ser indireta, porém o acionista



*continua vinculado ao negócio e aos riscos da atividade, com direitos e obrigações inerentes à posição de sócio, ou seja, o acionista não se desfaz do ativo, mas continua sujeito às suas vicissitudes, riscos, etc..* Ora, após a incorporação das ações da HFF, a HFIN passou a ser acionista da BRF, o que modifica totalmente a sua posição, pois a BRF não se confunde com a HFF, seja do ponto de vista patrimonial seja do ponto de vista dos riscos da atividade. Assim, houve uma mudança qualitativa relevante no investimento da HFIN.

Em suma o que temos é que uma subscrição das ações da BRF pela HFF e posteriormente, a dação das ações dos sócios da HFF em pagamento das ações subscritas da BRF (integralização de capital). A dação em pagamento é apenas a modalidade de pagamento pactuada pelas partes para a liquidação da obrigação assumida pelos acionistas da HFF, quando autorizaram a sua diretoria a subscrever as ações da BRF, como uma das etapas da incorporação de ações por eles acordada.

## DO GANHO DE CAPITAL

Assim, não há como sustentar que a natureza da operação (incorporação de ações) não permitisse a apuração de ganho de capital por aquele que integraliza ações subscritas com a dação de outras ações de valor inferior às integralizadas. No caso em tela, para integralizar ações da BRF no valor de R\$ 78.453.718,92, a recorrente deu em pagamento ações da HFF no valor de R\$ 11.977.426,00, logo, é indiscutível o acréscimo patrimonial por ela sofrido.

O TVF traz julgados do STJ, os quais definem bem a disponibilidade econômica de renda, mas vale aqui lembrar que, se a disponibilidade jurídica depende de um título jurídico que garante um direito líquido e certo de crédito (embora não necessariamente exigível), para que se configure a renda tributável; a disponibilidade econômica se contenta com o simples acréscimo patrimonial, ainda que não consubstanciada em um título jurídico. Nesse sentido, além dos julgados citados pelo TVF, vale trazer a lume a seguinte jurisprudência:

REsp 408770 / SC  
 RECURSO ESPECIAL 2002/0011030-6  
 Relator(a) Ministra ELIANA CALMON (1114)  
 Data do Julgamento 23/08/2005

Ementa:

TRIBUTÁRIO - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA - ART. 43 DO CTN - DISPONIBILIDADE JURÍDICA - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA - DISPONIBILIDADE FINANCEIRA.

**1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com incorporação destes ao patrimônio do contribuinte.**

2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica.

3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.

4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN.

5. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8

Logo, é indiscutível que a titularidade jurídica de ações da BRF no valor R\$ 78.453.718,92, quando a recorrente teve que dar em pagamento ações da HFF no valor apenas de R\$ 11.977.426,00, gerou uma disponibilidade econômica de renda caracterizada pelo acréscimo patrimonial decorrente do ganho de capital no valor de R\$ 66.476.292,92.

Além disso, a incorporação de ações da HFF gerou o registro de ágio pela BRF, inclusive fundamentado em expectativa de rentabilidade futura (R\$ 1,4 bilhão), o que significa que o custo de aquisição das ações da HFF registrado pela BRF foram superiores ao seu valor patrimonial. Não obstante, a recorrente alega que contabilizou as ações recebidas pelo valor das ações dadas em pagamento, ou seja, contabilizou as ações da BRF por R\$ 11.977.426,00? Ora, na outra ponta, a BRF registrou o custo de aquisição de tais ações da HFF de titularidade da recorrente por R\$ 78.453.718,92, tanto que contabilizou ágio no investimento na HFF. A vingar o entendimento da recorrente, cria-se, assim, o melhor dos mundos para os contribuintes e o pior para o Erário, pois, para a recorrente, não haveria ganho de capital a ser tributado, mas, para a BRF, seria registrado um ágio por expectativa de rentabilidade futura com possibilidade de gerar futura despesa de amortização dedutível das bases tributáveis (a depender apenas da ocorrência de um dos eventos do art. 7º da Lei 9.532/97). *Mutatis mutandis*, seria como, em um venda de um produto, o comprador declarar um custo de aquisição dedutível da base tributável de R\$ 78 milhões e, do outro lado, o vendedor declarar uma receita tributável de R\$ 11 milhões.

#### DA PERMUTA

Vale ressaltar que, tendo a recorrente optado pelo Regime Tributário de Transição, só existiam dois critérios para avaliar investimentos, ou seja, o custo de aquisição ou o método de equivalência patrimonial. Ora, qual a norma que autorizou a recorrente a avaliar o investimento nas ações da BRF pelo valor das ações da HFF dadas em pagamento? Não há, mas a recorrente alega que *o reflexo de tal operação no patrimônio da recorrente seria a de uma permutação e não mutação patrimonial capaz de gerar acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL* e, assim sendo, sustenta que, *no caso de operações de permuta sem torna, há mera troca de posições patrimoniais que se equivalem, assim, ao contrário do que ocorre nas operações de compra e venda, não há percepção ou recebimento de ganho de capital a ingressar no patrimônio do titular do bem permutado, estando, por tudo quanto acima exposto, fora do campo da incidência do IRPJ e da CSLL*.

É verdade que a Instrução Normativa nº 107/88 afasta qualquer ganho de capital em caso de permuta de bens imóveis sem torna, desde que o contribuinte registre o bem recebido pelo valor do bem dado em permuta. Ora, mas qual a base legal da Instrução Normativa nº 107/88 para afastar o ganho de capital em caso de permuta sem torna de bens imóveis? Não há. Como também carece de base legal o inciso II do art. 121 do RIR/99, pois o ali disposto só encontra eco na IN 107/88.

Todavia, ainda que base legal tivesse tais dispositivos, da simples leitura da IN 107/88, verifica-se instantaneamente que ela só se aplica em caso de permuta de unidade imobiliárias (casa, terrenos, apartamentos), se não vejamos como dispõe o seguinte dispositivo:

“1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada ‘torna’.”.

Como se vê, restringiu-se o conceito próprio de permuta, para fins da IN 107/88, apenas para aquelas cujos objetos fossem unidades imobiliárias. Ademais, estamos diante de permuta realizada entre pessoas jurídicas, logo, há que se analisar o item 2 da Seção II da IN 107/88, o qual está intitulado como “Permuta entre Pessoas Jurídicas”. Do item 2, reforça-se ainda mais a conclusão de que ela só se aplica em caso de permuta de unidades imobiliárias, se não vejamos como dispõe alguns dos seus dispositivos:

“2. Permuta Entre Pessoas Jurídicas:

2.1 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por **objeto unidades imobiliárias prontas**, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem...”

Note-se que todas as demais disposições acerca de permuta entre pessoas jurídicas são subitens do item 2.1, ou seja, todas as disposições da IN 107/88 versam apenas sobre permuta de unidades imobiliárias (edificações e terrenos). Logo, inaplicável a IN 107/88 em caso de permuta de ações entre pessoas jurídicas.

Da mesma forma, inaplicável, em caso de permuta de ações, o art. 121, II, do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

(...)

II - a permuta exclusivamente de **unidades imobiliárias, objeto de escritura pública**, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.”

A contribuinte cita, então, o Parecer PGFN nº 970, de 23/09/91. Trata-se de mais um equívoco da contribuinte, pois o referido parecer também carecia de suporte legal, tanto que se fez necessário editar o art. 65 na Lei nº 8.383, de 30/12/91, o qual assim versa:

“Art. 65. **Terá o tratamento de permuta a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito do Programa Nacional de Desestatização.**

§ 1º Na hipótese de adquirente pessoa física, deverá ser considerado como custo de aquisição das ações ou quotas da empresa privatizável o custo de aquisição dos direitos contra a União, corrigido monetariamente até a data da permuta.

§ 2º Na hipótese de pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, o custo de aquisição será apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o custo de aquisição das ações ou quotas leiloadas será igual ao valor contábil dos títulos ou créditos entregues pelo adquirente na data da operação:

§ 4º Quando se configurar, na aquisição, investimento relevante em coligada ou controlada, avaliável pelo valor do patrimônio líquido, a adquirente deverá registrar o valor da equivalência no patrimônio adquirido, em conta própria de investimentos, e o valor do ágio ou deságio na aquisição em subconta do mesmo investimento, que deverá ser computado na determinação do lucro real do mês de realização do investimento, a qualquer título.”

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/0

4/2016 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/04/2016 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10

Como se vê, trata-se de norma específica aplicável apenas aos casos abrangidos pelo Programa Nacional de Desestatização, razão pela qual seria absurdo transformar uma norma específica em norma geral de tributação. Tanto isso é verdade que, recentemente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer/PGFN/CAT/Nº 1722/2013, o qual assim conclui:

“39. Em conclusão, e respondendo objetivamente aos quesitos formulados na presente consulta, temos que:

39.1. **o entendimento consubstanciado no Parecer PGFN/PGA/Nº 970/91 restringe-se ao âmbito do PND, não podendo ser estendido a situações outras que não aquelas especificamente tratadas no referido opinativo:**

39.1.1 **é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;**

39.1.2. **é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR/99 (permuta de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;**

39.1.3 a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do § 2º do art. 121, do § 3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.

40. Tendo em vista que o Parecer PGFN/PGA/970/91 foi objeto de apreciação ministerial sugere-se adoção de igual providência no que tange à aprovação da presente manifestação.”.

Em verdade, todas essas normas que dispensam a tributação do ganho de capital em caso de permuta sem torna são normas excepcionais, pois a regra é a tributação sempre que houver diferença entre os valores dos bens entregues e recebidos. Ora, a melhor exegese nos diz que normas excepcionais são interpretadas estritamente, razão pela qual não há que se falar em interpretação extensiva de tais normas para fazê-las alcançar a situação em tela – permuta entre PJs de direito privado de ações de emissão de outras PJs de direito privado

Assim, ainda que estivessemos diante de uma permuta, a recorrente deveria ter apurado o ganho de capital decorrente da diferença positiva entre o valor das ações recebidas e o das ações dadas em permuta.

Embora, entenda que se trate, *in casu*, de uma assunção de dívida decorrente de subscrição de ações seguida de uma dação em pagamento na integralização de tais ações, vale ressaltar, por oportuno, que é perfeita a observação do TVF de que, nos termos do art. 51 da Lei 7450/85, *ficam compreendidos na incidência do imposto de renda todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.*

Por essas razões, voto por manter o ganho de capital nas bases tributáveis do

**IRPJ e CSLL**



que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

### **Das condutas infracionais diferentes**

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre *in casu*, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja *per se* a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 na sua redação originária já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º .

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a

execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

#### **Das diferentes bases para cálculos das multas**

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Assim, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte também no que tange aos lançamentos das multas isoladas.

A maioria dos membros acompanhou o relator pelas conclusões, pois discorda da alegação de que "o Pleno deste Colegiado adotou a posição segundo a qual a multa isolada só pode ser cumulada com a multa de ofício a partir da entrada em vigor da MPV 351/07 (convertida na Lei 11.488/07)".

## JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No que tange a questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, renovo o pedido de vênia aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstituiu qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.



Assim sendo, em caso de vazío normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"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.

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 1 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.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator



Bolsas de valores. Desmutualização - devolução do patrimônio aos associados





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

**Processo nº** 16327.000002/2010-36  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-002.462 – 1ª Turma  
**Sessão de** 19 de outubro de 2016  
**Matéria** IRPJ - DESMUTUALIZAÇÃO  
**Recorrente** BRADESCO S/A CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

DESMUTUALIZAÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FIM LUCRATIVO. DISSOLUÇÃO. DEVOUÇÃO DE PATRIMÔNIO. TÍTULOS PATRIMONIAIS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A cisão da BOVESPA e BM&F, associações civis sem fins lucrativos, consoma a devolução dos títulos patrimoniais aos associados. Não tem previsão legal a utilização, por associação civil, de instituto de modificação societária destinado às sociedades anônimas. Por consequência, tampouco se aplica a atualização de valores dos títulos patrimoniais de associações civis sem finalidade lucrativa com base no Método de Equivalência Patrimonial, próprio para investimentos em coligadas e controladas das sociedades anônimas que visam o lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), que lhe deram provimento. Declararam-se impedidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal De Araújo e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à conselheira Nathália Correia Pompeu).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela BRADESCO S/A CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIARIOS (e-fls. 531 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.522 (e-fls. 463 e segs), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 03/12/2013, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2007, trata de acréscimo patrimonial auferido pela Contribuinte (devolução do patrimônio de entidade isenta), previsto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, auferido no processo denominado desmutualização, mediante transformação da Bolsa de Valores de São Paulo de uma associação civil sem fins lucrativos para uma sociedade por ações, Bovespa Holding. Foram lançados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, que foi negado pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF).

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial e a PGFN apresentou contrarrazões. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal.

### **Da Autuação Fiscal**

Discorre a autoridade autuante (e-fls. 153/156) que a Contribuinte era proprietária de títulos patrimoniais da BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS (BM&F) nas modalidades Membro de Compensação (MC), Corretora de Mercadorias (CM) e Sócio Efetivo (SE), e da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Relata que no decorrer do ano

de 2007 ocorreram os processos de desmutualização de títulos da BM&F e da BOVESPA, com a substituição dos títulos das entidades por ações da nova companhia.

Diante do contexto, conclui a Fiscalização:

*Com efeito, tanto a BOVESPA quanto a BM&F eram associações sem fins lucrativos e como tal gozavam das prerrogativas trazidas pelo ordenamento. Na condição de instituições isentas e, desde que não distribuídas e mantidas em conta de reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital, as atualizações dos títulos patrimoniais não eram tributadas, pois se lhes aplicava o quanto disposto na Portaria MF no 785177. Não obstante, com o advento dos referidos processos de desmutualização as diferenças entre o valor nominal das ações recebidas e o custo de aquisição dos títulos patrimoniais devem ser computadas para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em face da retro citada legislação.*

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, para o ano-calendário de 2007.

#### **Da Fase Contenciosa.**

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 151 e segs), que foi julgada **improcedente** pela 10ª Turma da DRJ/São Paulo I, nos termos do Acórdão nº 16-26.876 (e-fls. 378 e segs.), conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.*

*Sujeita-se à incidência do imposto de renda, computando-se na determinação do lucro real do exercício, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. DESMUTUALIZAÇÃO DE BOLSAS DE VALORES E DE MERCADORIAS. ASSOCIAÇÕES ISENTAS. DEVOLUÇÃO DE TÍTULO PATRIMONIAL E SUBSCRIÇÃO*

Processo nº 16327.000002/2010-36  
Acórdão n.º 9101-002.462

CSRF-T1  
Fl. 783

*DE AÇÕES DAS NOVAS EMPRESAS. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO.*

*Sujeita-se à incidência da contribuição social sobre o lucro líquido, computando-se na determinação da base de cálculo da CSLL do ano, a diferença entre o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa jurídica, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver sido entregue para a formação do referido patrimônio.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2007*

*AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.*

*Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007*

*ESCRITURAÇÃO. PROVA. SUPORTE POR DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.*

*A escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor da contribuinte, dos fatos nela registrados, se tais fatos forem comprovados por documentos hábeis e idôneos.*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 410 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de 03/12/2013. Decidiu o Acórdão nº 1402-001.522 (e-fls. 463 e segs) negar provimento ao recurso voluntário, conforme ementa a seguir.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Exercício: 2008*

*DESMUTUALIZAÇÃO DA BM&F E DA BOVESPA. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL.*

*Incide o artigo 17 da Lei nº 9.532/97 no processo de desmutualização das bolsas, uma vez que os fatos ocorridos correspondem a uma devolução de patrimônio com posterior aquisição de ações de nova sociedade constituída.*

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 531 e segs.). Contesta a interpretação dada pela Fiscalização, de que as associações civis BM&F e a BOVESPA, na operação de desmutualização, teriam devolvido o patrimônio aos seus associados, e que, por conta de devolução, deveria oferecer os rendimentos à tributação como resultado não operacional. Entende que não houve devolução patrimonial, porque as associações civis

passaram por cisão, razão pela qual não haveria nenhuma parcela a ser tributada. Discorre na introdução que as sociedades corretoras (instituições financeiras) estão subordinadas à autoridade do Banco Central do Brasil (BACEN), e, como são operadoras do mercado de capitais, encontram-se subordinadas ao controle da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Assim, a apuração do valor dos títulos patrimoniais, do ponto de vista societário e fiscal, teve regras claras e definidas, razão pela qual o valor registrado na escrituração só poderia ser contestado caso deixasse de seguir procedimento imposto pelo BACEN ou pela CVM, ou mesmo pelo próprio Fisco. E as regras do BACEN e da CVM orientaram aos associados que, na apuração do balanço patrimonial, fosse feita correspondência entre o valor do patrimônio da Bolsa e a fração representada no título, e a contrapartida da diferença deveria ser lançada diretamente nas contas de Patrimônio Líquido para depois, no momento oportuno, ser levado ao capital. Afirma ainda que tanto a BOVESPA como a Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F), antes associações civis, transformaram-se, cindindo parte de seus patrimônios, destinando-os ao aumento do capital de uma sociedade anônima, procedimento adotado dez anos antes pela CBLC, que se cindiu fazendo surgir uma sociedade anônima. Na ocasião da cisão da CBLC, a administração tributária se pronunciou por meio da Decisão Cosit nº13, de 1997, confirmando a correção do procedimento adotado, posicionamento que foi alterado pela Solução de Consulta Cosit nº 10 de 2007. Suscita dois pontos de divergência: (1) possibilidade de cisão na associação civil, e (2) acréscimo no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não sujeito a tributação, desde que sejam distribuídos e formem reserva para incorporação ao capital (custo de aquisição - valor histórico X atualização prevista na Portaria MF nº 785/77 - semelhante ao MEP).

Quanto ao mérito, discorre sobre **seis** pontos. **Primeiro**, sobre a cisão da BM&F e BOVESPA, aduzindo que o instituto da cisão é permitido para uma associação civil, conforme art. 2033 c/c art. 44 do CC/02 e art. 16 da Lei nº 9.532, de 1997, e que a operação de cisão não implica em distribuição de patrimônio aos associados. **Segundo**, sobre a atualização do valor dos títulos patrimoniais que detinha das associações civis, que seguiu a metodologia imposta pelos princípios contábeis e pelo BACEN e a CVM. Esclarece que ano a ano era feita a equivalência entre o valor contábil e o Patrimônio Líquido da Bolsa, método semelhante ao MEP, tendo sido o tratamento disciplinado na área fiscal pela Portaria MF nº 758/77, no sentido de que o acréscimo no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não é sujeito a tributação, desde que sejam distribuídos e formem reserva para incorporação ao capital, entendimento ratificado pelas Leis nº 8.849, de 1994 e 9.064, de 1995. **Terceiro**, discorre que o ganho de capital na alienação dos títulos patrimoniais seria a diferença entre a receita de venda e o custo contábil. Como o custo contábil foi escriturado nos termos da Portaria MF nº 758/77 e das normas do BACEN e CVM, não poderia a Fiscalização ter desconsiderado a contabilização e aplicado o valor histórico do título patrimonial, contrariando mesmo o art. 418, § 1º do RIR/99. **Quarto**, protesta quanto ao fato de o título patrimonial do BOVESPA ter sido computado com valor zero, sob a justificativa de que a Contribuinte não teria apresentado o comprovante de aquisição do título, realizada em 1967, e não ter aceito o valor escriturado. **Quinto**, contesta a base legal, art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, que não teria qualquer relação com o ocorrido com a BM&F. **Sexto**, discorre sobre a indevida incidência da CSLL, vez que não há previsão na lei para ajuste do lucro líquido para refletir a valorização dos títulos.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 737/753 deu seguimento ao recurso.



Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 755/778). Discorre sobre o contexto em que foram criadas a Bolsa de Valores e a BM&F, que emitiram diversos títulos patrimoniais, necessários para a pessoa física ou jurídica ter acesso às operações intermediadas no mercado de capitais, e que, por exercerem atividades de extrema relevância para os interesses nacionais, permitiram às Bolsas gozar de tratamento diferenciado, inclusive mediante fruição de isenção. Ocorre que, seguindo tendência internacional, a Bovespa afastou-se do modelo de associações, migrando para a forma da sociedade anônima e finalidade lucrativa. E, no processo de desmutualização, houve devolução do patrimônio das associações civis sem fins lucrativos para as corretoras a elas associadas. Ocorre que, ao contrário do entendimento da Contribuinte, os institutos de fusão, cisão e incorporação não são de utilização permitida para as associações, conforme disposto nos arts. 1113 e seguintes, e art. 61 do Código Civil. As antigas Bovespa e BM&F, para poderem realizar a transformação societária, deveriam partilhar dos resultados obtidos advindos da atividade econômica desenvolvida. Contudo, por serem associações sem fins lucrativos, não há que se falar em distribuição de lucros e equiparação com as sociedades empresárias. Assim, a operação de desmutualização exigiria a prévia extinção da BOVESPA e da BM&F e a devolução patrimonial dos títulos aos associados, consumando-se a hipótese de incidência prevista no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997. Aduz ainda que não há que se falar em atualização dos investimentos, vez que a legislação aplicável às associações não pode ser estendida às sociedades empresárias que visam o lucro, tornado incabível, portanto, o MEP. Sobre a Portaria MF nº 785, de 1977, destaca que foi editada para regulamentar a alínea "m" do RIR/75, ou seja, retirou fundamento de validade de uma norma anterior ao próprio surgimento do MEP, que se deu com a Lei nº 6.404, de 1976. Enfim, registra as conclusões da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 2007, que predicou expressamente que as sociedades corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais do patrimônio das bolsas de valores pelo MEP, consulta proferida justamente para esclarecer sobre a forma como deveria ocorrer a tributação nos casos de desmutualização da Bovespa e da BM&F.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Trata-se de recurso especial da Contribuinte, no qual foram apontadas duas divergências, relativas à infração tributária de devolução do patrimônio de entidade isenta (art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997): (1) aplicação do instituto de cisão para as associações civis, e (2) atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP fora da incidência de tributação.

A PGFN discorre em contrarrazões que não estaria caracterizada a divergência suscitada nos acórdãos paradigma nº 3403-001.757 e 3403-001.734, que analisaram incidência de PIS e Cofins não cumulativos.

Ocorre que a decisão nº 3403-001.734 não foi suscitada para caracterizar divergência, mas sim para tratar do mérito (e-fl. 550). E, quanto ao paradigma nº 3403-

001.757, apesar de tratar de hipótese de incidência diferente dos presentes autos, tem sua análise prescindível, porque a Contribuinte apresentou, ainda, **uma outra decisão como paradigma.**

Trata-se do acórdão nº 1103-001.047, que trata de duas infrações tributárias de IRPJ e CSLL decorrentes da desmutualização: primeiro, a devolução do patrimônio de entidade isenta, precisamente o mesmo caso tratado nos presentes autos, e, segundo, de ganho de capital auferido pela contribuinte decorrente da alienação das ações que foram recebidas na desmutualização, hipótese aqui não tratada.

De qualquer forma, a decisão paradigma enfrentou os argumentos relativos à primeira infração, devolução do patrimônio de entidade isenta, apresentando interpretação divergente da legislação tributária adotada pela decisão recorrida, aspecto tratado com precisão pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 737/753.

E, pela descrição da ementa do acórdão paradigma nº 1103-001.047, observa-se que as duas divergências encontram-se demonstradas:

*BOLSAS DE VALORES CONSTITUÍDAS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÕES CIVIS. DESMUTUALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE CISÃO. Os acréscimos de valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos não constituem receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas, autorizando-se a sua exclusão na apuração do lucro real desde que não sejam distribuídos e formem reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital. As associações civis são passíveis de cisão, não se limitando tal instituto apenas às pessoas jurídicas reguladas especificamente pela Lei Societária (Lei 6.404/1976). A desmutualização das bolsas de valores processo de reorganização da sua estrutura societária, alterando-as de associações civis sem fins lucrativos para sociedades anônimas não resulta em receita tributável sujeita à incidência de IRPJ e CSLL nas corretoras decorrente da valorização dos títulos patrimoniais (avaliados pelo valor contábil atualizado pelo patrimônio líquido das bolsas) permutados por ações. Descabida a alegação do Fisco de devolução de patrimônio das bolsas às corretoras associadas. (grifei).*

Isso porque na decisão recorrida, entendeu-se **incabível a aplicação do instituto de cisão para as associações civis**, interpretação divergente da ementa transcrita. Da mesma maneira, nos presentes autos entendeu-se que a atualização no valor dos títulos patrimoniais nos moldes do MEP promovida pelas associações civis não seria aplicável, vez que exclusiva às sociedades por ações regidas pela Lei das S.A., ou seja, entendimento diferente ao adotado pelo paradigma.

Portanto, voto no sentido de conhecer o recurso da Contribuinte para as duas divergências levantadas.

Passo ao mérito.

A matéria devolvida encontra-se no contexto do evento denominado "desmutualização". A BOVESPA e a BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS (BM&F) eram entidades do mercado de capitais constituídas sob forma de associações civis, sem finalidade lucrativa. A captação de recursos, desde a criação da instituição mutualizada Bolsa de Valores de São Paulo, em 1960, deu-se por meio da emissão de títulos patrimoniais, que legitimava os adquirentes, pessoas jurídicas e físicas, a atuar nas operações intermediadas do mercado.

Seguindo uma tendência internacional, em 2007, as bolsas de valores empreenderam um processo de mudança, deixando de operar na forma de associação civil sem fins lucrativos, para uma sociedade por ações. Transcorreram-se reorganizações, com a cisão parcial da BOVESPA e da BM&F, criando-se novas sociedades por ações. Ao final, consumou-se a integração das sociedades Bolsa de Mercadorias & Futuros (BM&F) e a Bolsa de Valores de São Paulo, resultando na criação da BM&FBovespa S.A. - Bolsa de Valores Mercadorias e Futuros. Fato é que as entidades que detinham títulos patrimoniais da BOVESPA e BM&F foram transformadas em acionistas da nova sociedade por ações criada.

E a Contribuinte era detentora de títulos patrimoniais das associações civis BOLSA DE MERCADORIAS E FUTUROS (BM&F) nas modalidades Membro de Compensação (MC), Corretora de Mercadorias (CM) e Sócio Efetivo (SE), e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). No decorrer do ano de 2007, em razão da desmutualização de títulos da BM&F e da BOVESPA, efetuou-se a substituição dos títulos das entidades por ações da nova companhia.

Entendeu a autoridade autuante que, a partir da cisão da BOVESPA e BM&F (associações civis sem fins lucrativos), teria ocorrido a **devolução** dos títulos patrimoniais aos associados, e, por isso, caberia a tributação da devolução do patrimônio de entidade isenta (art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997):

*Art. 17. Sujeita-se à incidência do imposto de renda à alíquota de quinze por cento a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos recebidos de instituição isenta, por pessoa física, a título de devolução de patrimônio, e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos que houver entregue para a formação do referido patrimônio.*

(...)

*§ 3º Quando a destinatária dos valores em dinheiro ou dos bens e direitos devolvidos for pessoa jurídica, a diferença a que se refere o caput será computada na determinação do lucro real ou adicionada ao lucro presumido ou arbitrado, conforme seja a forma de tributação a que estiver sujeita. (grifei)*

Contesta a Contribuinte a interpretação dada pela Fiscalização, fundamentando sua divergência nos dois pontos devolvidos para apreciação do Colegiado: (1) possibilidade de aplicação do instituto de cisão para as associações civis, e (2) atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP fora da incidência de tributação.

Entendo que a interpretação dada pela recorrente **não** merece acolhida.

Na realidade, pretende a Recorrente que a legislação empresarial destinada às sociedades com fins lucrativos seja estendida para as associações sem fins lucrativos nas situações em que lhe parecer mais conveniente.

Não se pode desconsiderar as bases que sustentam a formação das diferentes espécies de pessoas jurídicas.

Vale recorrer à abalizada doutrina de GOMES<sup>1</sup> :

*Caracterizam-se pela qualidade da iniciativa de sua criação. Tanto faz que se constituam para a realização de obra de interesses coletivo como para a consecução de fins particulares. Importa que sejam fruto da iniciativa privada.*

*A distinção é importante porque se diferenciam, conforme o modelo adotado, a posição jurídica dos membros, seus direitos e obrigações, sua responsabilidade e a vinculação entre eles. A própria estrutura de cada qual ostenta traços inconfundíveis. É, no entanto, mais fácil distingui-las pelo fim para que se constituem e pela vinculação entre as pessoas agrupadas ou incorporadas. Na sociedade, o fim colimado é o proveito comum dos sócios, na associação, o fim é ideal (religioso, cultural, político, assistencial, esportivo) e na fundação, é o propósito de atender a interesses de caráter geral ou de uma categoria particular de indivíduos.*

*Quanto à vinculação, somente a sociedade estabelece, entre os sócios, direitos e obrigações recíprocas. Na associação, os sócios não se encontram nessa relação de prestações correlatas e a fundação é antes um conjunto de bens do que de pessoas.*

As realidades diferentes entre associações e sociedades, naturalmente, são reproduzidas no Código Civil.

Logo no art. 53, delimitam-se com clareza as distinções apresentadas pelo inolvidável doutrinador.

*Art. 53. Constituem-se as associações pela união de **pessoas que se organizem para fins não econômicos.***

*Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.*

Diante de tais premissas, em que o **fim colimado** é o ideal da entidade (religioso, cultural, político, assistencial, esportivo, dentre outros), tanto que não há entre os associados direitos e obrigações recíprocos, e que é organizada para fins **não econômicos**, ou seja, não lucrativos, a associação, para a consecução dos seus objetivos, recebeu tratamento especial do ramo tributário, gozando de isenção de tributos.

Nesse contexto, a própria dissolução de uma associação rege-se por regras próprias, conforme art. 61 do Código Civil.

<sup>1</sup> GOMES, Orlando. Introdução ao direito civil, 19ª ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p. 172.

*Art. 61. Dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.*

*§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.*

*§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.*

Observa-se que o remanescente do patrimônio da associação é destinado para (1) entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou (2) para instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

E, no caso de associação, a previsão é de que, caso tenha sua atividade descontinuada, que seja dada **baixa** de seus atos no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.

Não se fala em "transformação" da associação. Se resolver descontinuar suas atividades, o caminho é a sua dissolução. E o seu patrimônio, acumulado em razão da consecução da sua finalidade, com eventual superávit blindado da tributação, não por acaso **deve ser destinado para entidades da mesma natureza**, ou seja, **sem fins econômicos**. **Não há como ignorar a lógica do sistema.**

Por sua vez, o **fim colimado** pela sociedade é o **proveito comum dos sócios**, razão pela qual entre eles existem direitos e obrigações recíprocas.

Nesse contexto, o art. 981 do Código Civil não poderia ser mais didático:

*Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.*

*Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.*

Na sociedade, sendo de proveito comum dos sócios, e com fins lucrativos, há a partilha dos resultados. Cenário completamente diferente da associação, cujo patrimônio e resultados obrigatoriamente não podem ser partilhados e caso extinta, devem ser direcionados para uma outra entidade sem fins lucrativos.

Por isso que, no escopo de uma **sociedade empresária**, são permitidos os efeitos de metamorfose societária. Não interessa se o resultado positivo será destinado aos sócios ou para aumentar o capital da própria sociedade. Trata-se de decisão dos sócios, vez que

o fim colimado da sociedade é o proveito comum deles. A transformação (a sociedade muda o seu tipo societário), a incorporação, a fusão e a cisão não alteram a finalidade de auferir lucro, pelo contrário, são reorganizações que visam, em tese, otimizar a operacionalização das atividades.

Não por acaso, os eventos de transformação, incorporação, fusão e cisão são tratados pelo Código Civil como exclusivos de sociedades.

#### CAPÍTULO X

##### *Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades*

*Art. 1.113. O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.*

Portanto, resta evidenciada situação completamente **desvirtuada** a defendida pela Contribuinte, para que se admita que, em uma cisão, parcela de uma **associação sem fins lucrativos**, possa ser transformada em uma **sociedade empresária**, cuja **finalidade essencial seria o lucro**, sem nenhuma prestação de contas de todo o patrimônio que foi acumulado no decorrer de anos sob a premissa de uma finalidade social, isenta de tributação.

É precisamente nesse contexto que se insere o art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, situação que prevê a tributação em razão da devolução do patrimônio de entidade isenta.

E o art. 2.033 do código não estende para as associações civis o mesmo tratamento dado às sociedades.

*Art. 2.033. Salvo o disposto em lei especial, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas referidas no art. 44, bem como a sua transformação, incorporação, cisão ou fusão, regem-se desde logo por este Código.*

Ora, as modificações dos atos constitutivos das pessoas jurídicas do art. 44 (associações, sociedades, fundações, organizações religiosas, partidos políticos e empresas individuais de responsabilidade limitada) e sua transformação, incorporação, cisão ou fusão **regem-se pelo disposto** no Código Civil. E o que dispõe o código? Restringe os institutos da transformação, incorporação, cisão ou fusão **às sociedades empresárias**, conforme arts. 1.113 a 1.122. E a exceção disposta em lei especial é precisamente a Lei nº 6.404, de 1976 (Lei da S.A.), aplicada às **sociedades anônimas** de capital aberto ou fechado.

Portanto, considerando que o caso concreto trata, na realidade, de uma extinção de associações sem fins lucrativos, e a criação de outras pessoas jurídicas com fins lucrativos, aplica-se o disposto no art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, vez que se consumou a devolução do patrimônio de entidade isenta à recorrente por meio de ações de sociedades empresárias.

Resta apreciar, na sequência, qual o valor do **custo de aquisição do título patrimonial**.

Defende a Contribuinte que cabe a atualização no valor dos títulos patrimoniais decorrentes de valorização do patrimônio social das bolsas de valores constituídas sob a forma de associações civis sem fins lucrativos nos moldes do MEP, conforme metodologia imposta pelos princípios contábeis e pelo BACEN e a CVM, e o tratamento disciplinado na área fiscal pela Portaria MF nº 758/77.

Ocorre que o MEP é instituto previsto na mencionada Lei nº 6.404, de 1976, que **não trata** de associações, mas sim de sociedade por ações que **visam o lucro**. É método de atualização de investimentos da **controladora em controladas e coligadas**. Ou seja, a investidora reflete, no seu patrimônio líquido, as variações positivas ou negativas do patrimônio líquido de suas investidas. Eventual variação positiva no investimento da investidora não é submetida à tributação, porque se trata de reflexo dos lucros das investidas destinados ao aumento do seu capital social, que já foram tributados nas próprias investidas (coligadas ou controladas).

Por outro lado, as associações civis, enquanto se mantiverem nessa condição, e a quem pretende a recorrente equiparar às controladas ou coligadas, são isentas de tributação. Ou seja, não se tributa nem a investida (associação sem fins lucrativos), nem o investidor (detentor do título patrimonial).

Por isso, o contexto em que insere a Portaria MF nº 785, de 1977 é o de conferir transparência à evolução patrimonial das bolsas, que eram associações sem fins lucrativos.

Resta evidente, portanto, a distorção ao se pretender equiparar a variação de investimento prevista por meio do MEP à atualização de títulos patrimoniais decorrentes de variações no patrimônio das bolsas de valores prevista na mencionada portaria ministerial.

Ademais, analisando-se como a lei societária conceitua as sociedades controladas e coligadas (art. 243 da Lei nº 6.404, de 1976), torna-se ainda mais improvável compreender que os detentores dos títulos patrimoniais de uma associação sem fins lucrativos possam ser assemelhados a **investidores com poder de decisão sobre a administração da investida**, vez que **não** são detentores de um **investimento relevante** e tampouco exercem **influência significativa**.

Os arts. 116 e 243 da Lei nº 6.404, de 1976, deixam claro o vetor que direciona a relação entre as empresas do grupo: o **poder** de deliberar sobre o destino da empresa.

*Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:*

*a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e*

*b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.*

*Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.*

*Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.(...)*

*§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.*

art. 243: Vale transcrever a parte da Exposição de Motivos que versa sobre o § 2º do

*"(...) O conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades. Além disso, não se requer, no caso de sociedades, o efetivo exercício do poder de dirigir as atividades das sociedades controladas, que se presume nas relações intersocietárias."*

entendimento: Como não poderia deixar de ser, o Código Civil de 2002 ratifica o

*Art. 1.098. É controlada:*

*I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;*

*II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.*

MARTINS<sup>2</sup>, no Manual de Contabilidade Societária, ao tratar da consolidação das demonstrações contábeis, discorre sobre os aspectos relevantes para se caracterizar o controle.

*Dessa forma, os aspectos relevantes para se caracterizar o controle são:*

<sup>2</sup> MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 735-6.



- **Poder sobre a investida:** *provém de direitos que conferem ao investidor a capacidade para dirigir as atividades relevantes da investida (aquelas que afetam significativamente seu desempenho). Um investidor pode ter poder sobre uma investida mesmo que outra entidade tenha direitos que lhe garanta a capacidade de participar da gestão de atividades relevantes, como é o caso da influência significativa. Contudo, um investidor que tenha somente direitos de proteção sobre uma investida não tem poder sobre a investida e, portanto, não controla sua investida.*

- **Exposição (ou direitos) a retornos variáveis em razão de seu envolvimento com a investida:** *o que ocorre na medida em que os retornos do investidor provenientes do seu envolvimento com a investida variam em função do desempenho da investida e da participação da investidora no capital da investida.*

- **Capacidade para utilizar seu poder sobre a investida para afetar seus rendimentos sobre o investimento:** *o que implica que o investidor tem poder sobre a investida e usa esse poder para influenciar o retorno sobre o seu investimento por meio do seu envolvimento com a investida.*

*Como se pode observar, a determinação do controle baseia-se no poder (sobre as atividades relevantes da investida), nos retornos (para o investidor) e na relação entre eles (o uso desse poder para obter retornos sobre o investimento). (grifos originais)*

Como se pode observar, a equiparação entre os proprietários de títulos patrimoniais de associação sem fins lucrativos a controladoras de uma sociedade empresária por ações, com fins lucrativos (controlada ou coligada) não encontra nenhuma sustentação jurídica. **A propriedade de títulos patrimoniais não confere nenhum poder sobre os destinos da associação**, os associados não tem direitos e obrigações recíprocos, o fim colimado não é o proveito comum dos sócios, mas sim o ideal da associação. Por outro lado, o MEP reflete a valorização de **ações** que a empresa possui, de participações societárias de empresas controladas ou coligadas, sobre as quais exerce **poder** de decisão.

Propriedade de títulos patrimoniais X propriedade de ações de empresas controladas e coligadas são situações que não se comunicam, sob qualquer enfoque que se analise a questão, tanto no direito empresarial (Código Civil), quanto no direito contábil (Lei nº 6.404, de 1976) ou no direito tributário.

E, não havendo de se falar em MEP, não se aplica o disposto no art. 418, § 1º do RIR/99. Como se considerar como valor contábil do bem aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, se a atualização do valor deu-se em **desacordo com as normas de vigência?** O caso tratado nos autos é de **devolução de patrimônio de entidade isenta, tratada pelo art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997.**

A PGFN, em contrarrazões, enfrenta com lucidez a questão (e-fls. 771/773), inclusive esclarecendo o contexto da edição da Portaria MF nº 785, de 1977:

*Nesse teor, cabe refutar o entendimento no sentido de que seria aplicável o método da equivalência patrimonial (MEP) para a*

avaliação do título patrimonial das bolsas de valores. Ora, o MEP foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 6.404, de 1976, e deve ser aplicado de acordo com os preceitos firmados por este diploma legal. Assim, o primeiro aspecto que deve ser ressaltado é que a **Lei nº 6.404, de 1976, tem como destinatárias as sociedades por ações, que possuem natureza jurídica totalmente diversa das associações**. Com efeito, basta lembrar que a **BOVESPA e a BMF foram instituídas como associações sem fins lucrativos**, enquanto as sociedades por ações servem para o desenvolvimento de atividades empresariais – cujo objetivo é proporcionar lucro aos seus sócios. Desse modo, fica evidente a **incompatibilidade da Lei nº 6.404, de 1976, com o regime jurídico das associações**.

Não obstante, nada impede que uma lei possa autorizar que as associações civis utilizem as regras previstas para as sociedades empresárias. Apesar das inúmeras disparidades entre as sociedades empresárias e as associações civis sem fins lucrativos, se a lei previsse que estas poderiam ser regidas pelas normas da Lei nº 6.404, de 1976, caberia apenas obedecer ao comando legal. Entretanto, **não existe tal suporte – pois os dispositivos do Código Civil que regulamentam as associações não trouxeram norma com este conteúdo, tampouco a Lei nº 6.404, de 1976**.

Por sua vez, cumpre destacar que a Portaria nº 785/1977, do Ministro de Estado da Fazenda, regulamentou a tributação dos acréscimos patrimoniais auferidos pela BOVESPA e pela BMF. Ocorre que a mencionada Portaria em momento algum determinou a utilização da Lei das Sociedades por Ações para contabilização dos acréscimos de valor dos títulos patrimoniais das Bolsas. Confira-se:

**Portaria nº 785, de 20 de dezembro de 1977**

O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições e, com fundamento no que dispõe o art. 223, 'm', do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

Resolve:

I. Os acréscimos de valor nominal dos títulos patrimoniais das Bolsas de Valores, em decorrência de alteração do seu patrimônio social, não constitui receita nem ganho de capital das sociedades corretoras associadas e, por isso, pode ser excluído do lucro real destas desde que não seja distribuído e constitua reserva para oportuna e compulsória incorporação ao capital.

II. Aos aumentos de capital assim procedidos aplica-se o disposto no Decreto-Lei nº 1.109/70, art. 3º, § 3º (RIR, art. 237). (destaques não constam no original)

Inicialmente, chama a atenção que a citada Portaria foi editada para regulamentar a alínea "m" do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75. Significa

dizer que a Portaria nº 785, de 1977, retirou fundamento de validade de uma norma anterior ao próprio surgimento do MEP – que passou a vigorar apenas a partir da Lei nº 6.404, de 1976. Dessa forma, fica patente que a interpretação ministerial explicitada na mencionada Portaria não se referia ao MEP. Para confirmar essa constatação, vejamos o que dispunha a alínea “m” do art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75:

**Art. 223. – Serão excluídos do lucro real para os efeitos de tributação:**

(...)

**m) o valor das ações, quotas ou quinhões de capital, recebidos em decorrência dos aumentos de capital efetuados nos termos e condições dos artigos 197, §§ 6º e 9º, 223, alínea l, 223, § 31, 236, 243, alínea d, 250, 254, § 3º, 283, 297, 577, 578 e 583 (Decreto-lei nº 1.096/70, art. 1º, §§ 6º e 7º, Lei nº 4.862/65, art. 49, Decreto-lei nº 1.260/73, art. 4º, Decreto-lei nº 1.109/70, art. 3º e § 1º, Lei nº 4.357/64, art. 3º, § 6º, Decreto-lei nº 756/69, art. 25, Decreto-lei nº 1.338/74, art. 15, § 4º, Decreto-lei nº 1.191/71, art. 9º, § único, Decreto-lei nº 221/67, art. 80, § 4º, Lei nº 5.508/68, art. 36, Decreto-lei nº 756/69, art. 24, § 4º, Decreto-lei nº 1.346/74, arts. 6º, § 3º, e 11, e Decreto-lei nº 1.370/74, art. 2º, § 3º); (destaques não constam no original)**

Dessa forma, percebe-se que a norma acima tratava dos quinhões ou frações ideais recebidas pelos associados em decorrência de meros aumentos de capital da bolsa de valores. Assim, não há que se confundir a situação tratada nos referidos atos normativos com o MEP.

Não merecem prosperar, igualmente, alegações no sentido de que o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 teriam obrigado as sociedades corretoras de valores a avaliarem seus títulos patrimoniais das bolsas de valores (associações) pelo MEP. Com efeito, **inferese da leitura do art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, que o MEP só se aplica aos investimentos em sociedades controladas ou coligadas**. Diante disso, não se pode admitir que o Poder Regulamentar conferido à CVM, pela Lei nº 6.404 de 1976, possa servir para autorizar a extensão do MEP para as Bolsas de Valores constituídas sob a forma de associação civil. Isso porque **o art. 4º da referida lei evidencia que as normas expedidas pela CVM sujeitam apenas as companhias abertas**.

Por outro lado, se o Ofício Circular CVM nº 325/1979, e a Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273/1987 conferiram tal prerrogativa às corretoras, o fizeram desrespeitando o art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976. Isso porque o citado dispositivo legal restringe a aplicação do MEP para avaliação de investimentos em sociedades coligadas ou controladas. Ora, Srs. Conselheiros, é possível conceber que as corretoras eram coligadas ou controladoras das Bolsas de Valores? Se prevalecer o entendimento de que as corretoras poderiam

*avaliar seus títulos patrimoniais nas Bolsas de Valores pelo MEP, restaria desconfigurada ou simplesmente ignorada a natureza jurídica das próprias Bolsas de Valores. Significa dizer que o MEP serviria para associados avaliarem sua participação no patrimônio da associação – o que é totalmente incompatível com a finalidade e a estrutura de uma associação sem fins lucrativos.*

Observa-se que é inevitável constatar a natureza jurídica das sociedades por ações e os institutos decorrentes, dentro os quais o MEP. Não há que se falar em modificação societária (transformação, cisão, fusão ou incorporação) entre entidades cuja finalidade social é completamente diferente, de um lado, associação civil sem fim lucrativo, e de outro, sociedade empresária que visa o lucro. Qualquer caminho diferente da extinção da associação civil e da devolução do patrimônio da entidade mostra-se completamente dissociado da legislação empresarial e tributária. Da mesma maneira, tampouco se aplica a atualização do valor dos títulos patrimoniais nos moldes do MEP, instituto próprio das sociedades anônimas. **Correto, nesse sentido, o entendimento da autoridade fiscal, ao adotar o custo de aquisição do título como referência para apuração da base de cálculo tributável.**

Enfim, mostra-se imprescindível comentar a respeito da Solução de Consulta Cosit nº 10, de 26/10/2007, **formulada pela Comissão Nacional de Bolsa de Valores, e respondida pela Receita Federal antes de se consumir a desmutualização**, no qual esclareceu que **a cisão é instituto aplicável apenas às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade, e que as bolsas de valores, na condição de associações, sujeitam-se ao regime jurídico estatuído pelos arts. 53 a 61 do Código Civil.** Ainda, predicou que as corretoras nunca estiveram autorizadas a avaliar as cotas ou frações ideais dos seus títulos patrimoniais pelo MEP, mas, sim a postergar a tributação sobre o valor dos acréscimos efetuados ao valor nominal das cotas ou frações ideais recebidos, que se consumaria, dentre outras situações, a partir da extinção das associações sem fins lucrativos. Verifica-se, portanto, que as conclusões apresentadas foram solenemente ignoradas pela Contribuinte.

Em relação à incidência da CSLL, o § 4º do art. 17 da Lei nº 9.532, de 1997, dispõe expressamente sobre a tributação da contribuição social.

Quanto ao protesto de que o título patrimonial do BOVESPA adquirido em 1967 ter sido computado com valor zero, sob a justificativa de que a Contribuinte não teria apresentado o comprovante de aquisição do título, realizada em 1967, trata-se de matéria no qual não restou demonstrada divergência, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF. Ou seja, não se consumou a devolução da questão, razão pela qual restou preclusa, fora do alcance de apreciação do presente Colegiado.

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

*Assinado Digitalmente*  
André Mendes de Moura

### **Declaração de Voto**

Tendo em vista que não foi apresentada no prazo regimental, considera-se não formulada a declaração de voto do Conselheiro Luís Flávio Neto <sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Conforme Regimento Interno do CARF (RICARF), Anexo II, art. 63, §§ 6º e 7º:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 6º As declarações de voto somente integrarão o acórdão ou resolução quando formalizadas no prazo de 15 (quinze) dias do julgamento.

§ 7º Descumprido o prazo previsto no § 6º, considera-se não formulada a declaração de voto.



Despesas financeiras. Artificialidade na emissão de Debêntures





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

**Processo n°** 12448.728319/2012-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-001.227 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de outubro de 2014  
**Matéria** IRPJ E CSLL. DEBÊNTURES.  
**Recorrente** HSJ COMERCIAL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE. FALTA DE PROVAS / MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração em que os fatos estão adequadamente descritos e a recorrente demonstra compreendê-los, defendendo-se contra as imputações que lhe foram feitas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. DECADÊNCIA. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame, pelo fisco, de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta-se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

REDUÇÃO DOS LUCROS POR REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES.

O art. 462 do RIR/99 não ampara a redução do resultado pela remuneração de debêntures, quando demonstrado pela fiscalização que a operação foi engendrada apenas entre empresas do mesmo grupo, sem qualquer efetiva captação de recursos novos, estando completamente dissociada de uma efetiva realidade negocial, e tendo sido levada a efeito em condições anormais e inusuais, com o objetivo de eliminar integralmente a incidência dos tributos incidentes sobre o lucro.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**



Demonstrado que a conduta dolosa da fiscalizada se subsume aos casos descritos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, cabível a aplicação da multa de ofício de 150%.

#### IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO.

Mesmo admitindo-se que aos valores pagos a título de remuneração das debêntures pudesse ser parcialmente atribuído o tratamento de lucros distribuídos sem tributação na fonte, o imposto retido somente seria passível de aproveitamento, se o caso, na pessoa jurídica que sofreu a retenção.

#### LANÇAMENTOS DECORRENTES OU REFLEXOS. CSLL.

Tratando-se de despesa artificialmente criada, e, portanto, inexistente de fato, deve a mesma ser considerada indedutível da base de cálculo desta contribuição.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os conselheiros: (i) Francisco Alexandre dos Santos Linhares e João Carlos de Figueiredo Neto, que davam provimento parcial para admitir a possibilidade de aproveitamento parcial das despesas glosadas, na forma de juros sobre o capital próprio; (ii) Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório e João Carlos de Figueiredo Neto, que desqualificavam a multa de ofício.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por HSJ COMERCIAL S/A, contra acórdão proferido pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro-1-RJ, cuja ementa a seguir se transcreve:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

**Ano-calendário: 2007, 2008, 2009**

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

Autenticado digitalmente em 27/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 27/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**NEGÓCIO JURÍDICO. REPERCUSSÃO PARA O FUTURO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.**

Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, deve o Fisco levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em período já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro. Alcance do artigo 37, da Lei nº 9.430, de 1996.

**DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.**

Se a pessoa jurídica revelar conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo todas as questões levantadas, descabe a proposição de cerceamento à defesa.

**DEBÊNTURES. EMISSÃO. ARTIFICIALIDADE. PARTICIPAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.**

O artigo 462 do RIR/99 não se aplica aos casos em que não foram cumpridas as condições gerais de dedutibilidade de dispêndios, notadamente quando se verifica que a operação caracterizou-se como meramente artificial, constituindo-se tão-somente de movimentação escritural de recursos entre empresas do mesmo grupo, sem o ingresso de qualquer capital de terceiros investidores, com o único propósito de extinguir totalmente o resultado do período de apuração.

**ATO ILÍCITO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

Constatada a prática de ato ilícito pelo sujeito passivo, cabe o lançamento de ofício.

**ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.**

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Interessada dos fatos nela registrados somente se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

**IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.**

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos. Art. 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972.

**DEDUÇÕES ILÍCITAS.**

Caracterizam-se como deduções ilícitas aquelas ligadas a práticas que não guardam relação com propósitos empresariais, visando tão-somente vantagem fiscal em prejuízo ao Erário.

**DEBÊNTURES. RAZÃO ECONÔMICA. INEXISTÊNCIA. DOLO. MULTA AGRAVADA.**

A conduta planejada consubstanciada na emissão de debêntures tão-somente com o objetivo de utilizar a dedução com participação nos lucros de debenturistas para extinguir totalmente o resultado do período de apuração, reiteradamente, por vários anos, compõe percurso notoriamente utilizado para lesar o Erário Público, devendo a autuação ser realizada com multa agravada.

**IRRF. COMPENSAÇÃO.**

No regime de retenção do imposto por antecipação, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa jurídica beneficiária, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

#### CSLL. DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

Em síntese, versam os autos sobre a glosa dos valores registrados contabilmente como participação nos lucros de debenturistas, promovida pelo fisco, com relação aos anos de 2007, 2008, e 2009, para fins de IRPJ e CSLL, com multa de ofício de 150%.

O caso foi assim relatado pela autoridade julgadora *a quo*:

“O Termo de Verificação Fiscal, TVF, informa que:

- em conformidade com o artigo 2º de seu Estatuto Social, trata-se de sociedade que tem por objeto: (i) Instalar, adquirir e explorar comercialmente lojas dos ramos de joalheria, relojoaria, pedras preciosas e semi-preciosas, prataria, artigos de presentes finos, de galerias de artes, artigos de artesanato e folclóricos, souvenirs, artigos e artefatos de madeira, de couro e de plástico, artigos de boutique, bijuterias, perfumaria, brinquedos, bazar e magazine, tapeçaria, objetos de decoração, utilidades eletrodomésticas, artigos de ótica, cine-foto e som, e bem assim, serviços de restaurante, lanchonetes, cervejarias, bares e afins, artigos de charutaria, revistas e livros; (ii) Promoção e divulgação do seu ramo de atividade, através de quiosques, módulos, cabines, estandes e quaisquer unidades removíveis; (iii) Participar de quaisquer empresas como acionista, sócia ou cotista; e ainda, (iv) Exercer a exportação e a importação de mercadorias, do seu ramo de negócio;

- da análise do resultado do exercício dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, verificou-se que o Interessada destinou a totalidade do lucro líquido a "participações de debenturistas", e, em consequência, não houve apuração de qualquer valor devido de IRPJ e CSLL;

- considerando-se que, em 30/12/2005, foi encerrada uma auditoria fiscal que descaracterizou essa operação com debêntures realizada pelas empresas HSJ Comercial S/A e H. Stern Comércio e Indústria S/A no período de 2001 a 2003, iniciou-se essa ação fiscal com foco na emissão de debêntures pela HSJ Comercial S/A, (a Interessada);

- a Interessada foi intimada a apresentar os livros e documentos listados às fls.497/498;

- também foi intimada a: indicar a(s) conta(s) em que foram registradas as operações efetuadas com a empresa H. Stern Comércio e Indústria S/A referentes à emissão de debêntures e eventos subsequentes, tais como recebimentos, liquidações e outros nos anos-calendário 2008 e 2009; atas das Assembleias em que foi aprovada a captação de recursos mediante emissão de debêntures nos anos-calendário 2007 a 2009; escritura(s) particular(es) de emissão de debêntures referentes aos anos-calendário 2007 a 2009; e outros documentos comprobatórios relativos à emissão de debêntures no período de 2007 a 2009;

- em resposta, de 26/08/2011, a empresa apresentou a documentação solicitada e informou que:

*"Não há ata de assembléia de emissão de debêntures para os anos calendário 2007 a 2009.*

*A título de esclarecimento complementar, destaque-se que a decisão da emissão de debêntures foi obtida no dia 10 de agosto de 1999, conforme se observa pela ata da assembléia geral extraordinária anexa (Doe. 07).*

*Isto por que, no ano de 1998, a H. Stern Comércio Indústria S.A iniciou a avaliação da viabilidade de um plano de expansão comercial, com a preparação do Projeto de Planejamento Estratégico da H. Stern Comércio e Indústria S.A para o próximo milênio, traçando como planejamento estratégico principal a abertura de novos pontos de venda no Brasil e no exterior.*

*Para tanto, foi realizada uma pesquisa de mercado no sentido de identificar potenciais pontos de venda e escolher a estratégia de financiamento mais adequada para viabilizar o projeto de expansão.*

*Como corolário deste projeto, pretendeu-se segregar as duas atividades principais realizadas pela H.Stern Comércio e Indústria S.A: industrialização e comercialização de jóias, justamente para fomentar o desenvolvimento de ambas as áreas.*

*Em razão disso, surgiu a HSJ comercial S.A, cujo objetivo é a comercialização varejista de artigos de joalheria e relojoaria, de modo geral.*

*A opção pela emissão de debêntures justifica-se na medida em que primordialmente atendeu ao objetivo de viabilizar a alienação do negócio "varejo" no futuro, com maior agilidade em razão da comercialização do título de crédito, conferindo a opção ao eventual comprador de converter os papéis em ações e efetivamente gerir o negócio ou optar por ser apenas um investidor, mantendo a administração com o grupo H.Stern.*

*Caberia então à H.Stern Comércio e Indústria S.A, gerir a marca "H.Stern" e atuar no desenvolvimento dos produtos, que são na verdade os seus ativos mais valiosos.*

*Ao investidor, se optasse pela conversão das debêntures em ações, seria possível gerir o negócio "varejo", desde que respeitasse as normas impostas pela H.Stern Comércio e Indústria S.A com relação à utilização da marca e respeitasse a identidade visual das lojas, bem como o padrão de atendimento aos clientes, dentre outros, em razão da uniformidade nos padrões que o consumidor espera do estabelecimento que comercializa produtos desta marca.*

*Em outras palavras, a relação da H.Stern Comércio e Indústria S.A com o investidor seria a mesma relação existente entre um franqueador e o franqueado.*

*Com o falecimento do fundador do grupo em 2007, o projeto foi reavaliado pelos atuais controladores, optando-se pela manutenção do negócio "varejo" dentro do grupo."*

- consta que a Interessada também informou que:

*- "Não obstante o atendimento a esta fiscalização, cuja presente intimação foi especificamente direcionada para apurar a operação de emissão de debêntures,*

*relativa aos anos calendário 2007 a 2009, merece destaque o fato de a operação ter sido realizada em 1999, período em que não é mais possível atingir, com o devido respeito, ante a ocorrência da decadência, uma vez já transcorrido mais de 5 anos da ocorrência do fato.*

*Desta forma, não sendo possível modificar a situação jurídica de emissão das debêntures, também não é possível exigir, eventualmente, conduta diversa relativa à apuração dos tributos incidentes sobre esta operação.*

*Com relação aos tributos incidentes sobre a operação de emissão das debêntures, registre-se que houve o pleno atendimento à legislação competente, tendo sido recolhido o tributo corretamente."*

- a Interessada apresentou Instrumento Particular de Quitação e Outras Avenças em cujo item I consta que a debenturista entregou em pagamento do total da dívida relativa ao prêmio decorrente das debêntures emitidas e subscritas em 01 de setembro de 1999, nos termos da Escritura Particular de Emissão Privada de Debêntures, uma Nota Promissória "pro soluto", no valor de R\$100.000.000,00, com vencimento em 31 de agosto de 2009;

- por esta razão, a Interessada foi intimada, em 22/09/2011, a apresentar a comprovação do pagamento da citada nota promissória;

- em resposta, a Interessada informou que: "*relativamente ao aspecto financeiro da quitação, registre-se que a debenturista promovia o pagamento do saldo devedor da nota promissória na medida em que era necessária a abertura de novo ponto de venda ou manutenção deste, ou seja, a debenturista arcava com os custos da abertura da loja, de instalações, infraestrutura, estoque, etc*", frisando uma vez mais que já ocorreu a decadência para fiscalizar essas operações;

- concluiu a Fiscalização que, dos documentos apresentados, fica claro, que, no presente auto de infração está-se analisando a mesma operação que foi descaracterizada e objeto de lançamento de crédito tributário no processo nº 18471.000009/2006-33, cuja ciência do contribuinte se deu em 30/12/2005, estando cópia integral do Relatório da Atividade Fiscal que ensejou o citado lançamento em anexo, (DOC 2);

- tal processo foi julgado procedente, no mérito, pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 17/12/2008, cuja decisão integral segue anexa, (DOC3), sendo que, a única parte do auto de infração que ainda está sub-júdice é a questão da multa agravada de 150%;

- a Interessada, em 05/02/2010, optou pela inclusão dos débitos remanescentes, após a decisão proferida pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no parcelamento instituído pela Lei 11.941/09, declarando "*que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre a parcela do lançamento que reconhece devida*" (DOC 4);

- a então Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - DERAT transferiu o controle dos valores confessados para o processo nº12448.720316/2010-21, subsistindo apenas a discussão acerca da qualificação da multa de ofício, suscitada no Recurso Especial da Fazenda Nacional, sem decisão definitiva até essa data;

- com base na Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Interessada que aprovou a captação de recursos através da emissão das debêntures, da Escritura

Particular de Emissão Privada das mesmas (DOC 5), e do Instrumento Particular de Quitação e Outras Avenças (DOC 6), verificou-se que:

- o valor de face da totalidade das debêntures foi de R\$1.000.000,00, enquanto o prêmio exigido pela emitente foi de R\$100.000.000,00;

- o cronograma de integralização do valor de face dos papéis foi estabelecido em 5 parcelas anuais de R\$200.000,00, efetivamente pagos em cheque de 10/1999 a 10/2003, enquanto que, o prêmio não tinha cronograma de integralização, sendo liberado quando da abertura de novos pontos de vendas ou da necessidade de recursos para manutenção desses novos pontos;

- a subscritora de todas as debêntures e beneficiária das participações é a empresa HStern Comércio e Indústria S/A, que detém 100% de participação na emissora, a Interessada;

- as debêntures assegurariam a participação em 100% dos lucros da emitente e tinham cláusula de conversibilidade em ações, que se daria após a integralização do valor nominal das debêntures (R\$1.000.000,00), na ordem de 100% do valor do Patrimônio Líquido;

- ressalte-se que, não importava o valor do Patrimônio Líquido nem sua relação com o valor das debêntures, pois, a possibilidade de conversão em ações se daria pela totalidade do Patrimônio Líquido;

- o lançamento das debêntures pela Interessada se deu na AGE de 10.08.99, sendo que a subscrição pela H. Stern, única sócia e controladora da Interessada, deu-se em 01.09.99, data em que também se formalizou o Instrumento Particular de Quitação e Outras Avenças, pelo qual a subscritora (H Stern) entregou à emitente das debêntures, em pagamento do total da dívida relativa ao prêmio na subscrição, uma Nota Promissória de caráter "pro soluto" no valor de R\$100.000.000,00, com vencimento para 31.08.2009, ou seja, 10 anos após a aquisição das debêntures;

- estabeleceu-se, ainda, que a emitente da Nota Promissória, caso a mesma não tivesse circulado, teria o direito de realizar pagamentos parciais, emitindo-se nova Nota Promissória "pro soluto" no valor restante, até que se completasse, em 31.08.2009, o pagamento integral do prêmio;

- a Interessada apresentou documentação com o fim de comprovar que o pagamento do prêmio foi inteiramente realizado até dezembro de 2006, anexando o "Demonstrativo dos Pagamentos Recebidos por Conta do Prêmio de Debêntures" (DOC 7), informando que, relativamente ao aspecto financeiro da quitação, a debenturista promovia o pagamento do saldo devedor da nota promissória na medida que era necessária a abertura de novo ponto de venda ou manutenção deste, ou seja, a debenturista arcava com os custos da abertura da loja, de instalações, infraestrutura, estoque, etc.

Concluiu a Fiscalização que:

- não seria comum pagar um prêmio 100 vezes maior que o valor de face de um papel;

- poder-se-ia alegar que o subscritor aceitaria pagar um prêmio neste montante por razões econômicas, tendo em vista a tentadora remuneração proposta, de 100% de participação nos lucros da emissora, que mesmo assim, não tem um valor mínimo garantido, podendo ser até zero, no caso de prejuízos;

- é evidente que essa operação foi estruturada somente com a finalidade de evasão tributária, pois, somente aceitaria abrir mão de participação nos lucros aqueles acionistas que sabidamente receberiam esta mesma participação de outra forma, como é o caso;

- os acionistas abriram mão de receber dividendos para ganhar participação nos lucros, uma vez que, como já foi visto, os acionistas são os próprios debenturistas;

- isso porque os dividendos são calculados e distribuídos após a tributação (de Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) enquanto que a participação nos lucros dos debenturistas é dedutível, tanto do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social Sobre o Lucro, deixando, desta forma, de haver qualquer tributação sobre o lucro;

- ao mesmo tempo, a quitação do prêmio se deu pela entrega de uma Nota Promissória de caráter "pro soluto", ou seja, sem a efetiva disponibilização dos recursos financeiros, com prazo de pagamento para 31.08.2009 - 10 anos após a subscrição das debêntures;

- se, por absurdo, esta operação fosse aceita poder-se-ia, a partir de agora efetuar aumentos de capital disfarçadamente, utilizando-se da figura da emissão de debêntures com prêmio, dando-se quitação através de notas promissórias com vencimentos para dez, vinte, trinta anos, ou mais e, como são operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, pactuar-se renovações dos vencimentos indefinidamente;

- nesse caso, o ganho do debenturista ficaria na amortização do suposto prêmio pago, gerando uma despesa redutora da base de cálculo dos tributos;

- o mesmo não aconteceria se a operação fosse realizada como capital social, que é um investimento e, portanto, não amortizável;

- assim, a emissora não auferiu ganhos tributários com o Prêmio na emissão, o ganho ficou com o subscritor, que é o acionista controlador da empresa;

- da forma como foi estruturada a operação, os acionistas aparentemente estavam abrindo mão da totalidade das ações que compõem o capital social da empresa em benefício dos debenturistas;

- mas, na verdade, como a operação foi estruturada dentro do mesmo grupo, os acionistas da emissora não abriram mão de suas ações, assim, o fato dos debenturistas exercerem ou não a opção de conversão em ações era indiferente pois acionistas e debenturistas eram a mesma pessoa;

- deve-se ainda questionar qual empresa anteciparia o pagamento da Nota Promissória, se os direitos dos debenturistas já estavam assegurados, inclusive com a possibilidade de conversão dos papéis em ações e com a remuneração de 100% do Lucro;

- tendo sido a operação estruturada dentro do mesmo grupo, à medida que a emissora de debêntures necessitou de recursos para a expansão de suas atividades, naturalmente seus sócios (que também são os debenturistas), aportaram os recursos, até o limite do valor do Prêmio, só que não na forma de capital social e sim através da quitação parcial da Nota Promissória de caráter "pro-soluto";

- assim, a emissão de debentures pela Interessada, com subscrição total por parte de sua controladora, H. Stern Comércio e Indústria S/A (100% de participação no capital social), com prêmio na emissão no montante 100 vezes superior ao valor nominal e remunerada através de 100% de participação nos lucros, foi mera ficção cujos reais objetivos foram:

- efetuar aporte de capital social na Interessada tendo sido disfarçado em emissão de debentures, com o intuito de amortizar o Prêmio na Aquisição de Debentures gerando uma despesa, em tese, dedutível na apuração do Lucro Real, na controladora H. Stern Comércio e Indústria S/A, sendo que, na verdade, o valor do Prêmio Pago na Aquisição das Debentures é o real valor do Capital Social, juntamente com o valor nominal das debêntures. Tanto assim é que, consta das notas explicativas às demonstrações contábeis referentes aos exercícios de 2008 e 2009, que no encerramento do exercício do ano calendário 2009, por decisão dos debenturistas, conforme previsto na escritura de emissão das debentures, foi homologada a conversão de 100% das debentures em ações da Interessada, com o consequente aumento do capital social, que passou a ser representado por 101.100.000 ações ordinárias nominativas de R\$ 1,00 cada, fato esse passível de verificação na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DOC 8);

- transformar a distribuição de dividendos na emissora em participação nos lucros, também, em tese, dedutível da base de cálculo do imposto de renda com base no lucro real na Interessada.

- nunca houve a efetiva captação de recursos, base de uma emissão de debêntures. Houve, sim, a antecipação do pagamento da nota promissória, através de diversas operações, do tipo dação em pagamento com entrega de mercadorias e pagamento de despesas da Interessada, sua controlada, porém, sem configurar a obtenção de novos recursos para o projeto de expansão, da Interessada;

- desta forma, a emissão das debêntures e seus respectivos prêmios devem ser descaracterizados uma vez que o objetivo intentado foi o de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores que deveriam ter sido contabilizados como Capital Social e distribuir dividendos como se fossem Participações de Debêntures no Lucro;

- assim, devem ser glosados os valores registrados contabilmente como participação nos lucros de debenturistas e informados na Ficha 06A das DIPJ 2007 (DOC 9), 2008 (DOC 10) e 2009 (DOC11), e no LALUR desses anos-calendário (DOC 12);

- as despesas com amortização do prêmio serão glosadas na controladora (H Stern Comércio e Indústria S/A);

- não foram utilizados para abater do total do Imposto de Renda devido, os Impostos de Renda Retidos na Fonte, visto que, a totalidade destes valores foram utilizados na compensação de outros impostos e contribuições conforme a contabilidade da Interessada, (DOC 13), utilizados em Perd/Comp, que foram totalmente homologadas;

- tendo por base que a Interessada emitiu debêntures para captação de recursos, inclusive com a exigência de prêmio sem a correlata circulação financeira, mascarando uma outra intenção, visto que nunca houve a efetiva captação de



recursos, base de uma emissão de debêntures, concluiu a Fiscalização que a operação de debêntures efetuada pelo grupo não passou de um planejamento tributário abusivo, que teve a única intenção de transformar um aporte de Capital Social em emissão de debêntures com prêmio a fim de deduzir da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido o “Prêmio na Aquisição de Debêntures” e deduzir da base de cálculo do imposto de renda da emissora o valor da participação nos lucros, que na verdade são dividendos, ficando patente a caracterização do intuito fraudulento, fato este que ensejou a aplicação de multa qualificada.

A Interessada tomou ciência do lançamento em 09-11-2012, e apresentou em 11-12-2012, impugnação alegando, em síntese, o que segue.

Quanto às questões preliminares:

- houve divergência entre a descrição fática e o enquadramento legal aplicável em afronta ao artigo 10, incisos III e IV do Dec. 70.235/72, o que ocasionou cerceamento do direito de defesa;

- da mesma forma, houve flagrante inconsistência, pois se a autoridade fiscal admitiu no termo de verificação que a contabilização da operação de emissão das debêntures e sua posterior remuneração foi adequada, não poderia considerá-la como despesa indedutível para efeitos de IRPJ e CSLL, no auto de infração;

- a Fiscalização não motivou a descon sideração do ato jurídico, o que também dificultou a defesa;

- também não indicou o dispositivo legal infringido, cuja motivação para sua aplicação teriam sido as premissas para a descon sideração dos atos jurídicos praticados, apontando apenas as normas legais que tratam da indedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL, quando desnecessárias às atividades do contribuinte;

- a Fiscalização não provou a ocorrência dos fatos que afirmou. Assim, além da autoridade fiscal não ter apresentado qualquer tipo de prova para fundamentar suas alegações, ainda descon siderou atos jurídicos perfeitos e acabados, vilipendiando o art. 5º, XXXVI da Carta Magna (que é uma das garantias fundamentais constitucionais);

- ocorreu a decadência, pois, o objetivo da autoridade fiscal foi o de atacar o ato jurídico realizado no ano de 1999, uma vez que a emissão de debêntures e os demais atos ocorreram naquele ano;

- contabilizou e apurou os tributos corretamente, de acordo com a operação de debêntures realizada, sendo que para a Fiscalização reclassificar os lançamentos de IRPJ e CSLL realizados nos anos de 2007 a 2009, seria imprescindível reclassificar o próprio fato ocorrido em 1999;

- o Conselho de Contribuintes entende que glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência;

- diante da emissão das debêntures, procedeu a todos os lançamentos contábeis e recolheu os tributos incidentes sobre a operação corretamente, conforme demonstram os lançamentos transcritos na impugnação e os registros contábeis;

- assim, estando os lançamentos contábeis e tributários em conformidade com o posicionamento da própria Receita Federal, não há que se falar em glosa de tributos, principalmente quando não é mais possível alcançar atos passíveis de nulidade, em razão da superveniência da decadência.

Quanto ao mérito:

- é uma empresa brasileira, fundada em 1999, com o compromisso de expandir o mercado varejista do grupo H.Stern no Brasil, como consequência da implementação do Planejamento Estratégico de Expansão para o próximo milênio, pois a H.Stern Comércio e Indústria S.A, empresa mãe do grupo, do qual é uma subsidiária integral, estava fazendo cinquenta anos de existência;

- como prioritário para o projeto de expansão, decidiu pela abertura de 73 pontos de venda. Considerando que o custo de abertura de uma loja "H.Stern" girava em torno de R\$1.500.000,00, seria necessário captar aproximadamente R\$100.000.000,00;

- para financiar o projeto de expansão e também diante da possibilidade de venda da operação de varejo para terceiros, recomendou-se que a captação dos recursos (pela Interessada), deveria ser feita através da emissão de debêntures, conversíveis em ações;

- assim, realizou uma emissão privada de 100 debêntures, conversíveis em ações, cada qual com valor nominal de R\$10.000,00, totalizando R\$1.000.000,00, acrescida de um ágio no montante de R\$100.000.000,00, conforme se observa pela Ata de Assembléia Geral Extraordinária que deliberou a emissão (Doc. 08), escritura privada de emissão de debêntures (Doc. 09) e registro no RGI (Doc.10);

- as debêntures não estariam sujeitas à correção monetária, mas seriam remuneradas através da participação em 100% do seu resultado líquido, sendo que o inadimplemento acarretaria na imposição de multa moratória sobre o total, além de juros de 1% ao mês;

- o propósito de realizar a operação desta forma era facilitar a negociação da venda da operação varejista da H.Stern, haja vista que é muito mais fácil negociar a comercialização de um título de crédito do que propriamente as ações de uma companhia, pois no primeiro caso, os procedimentos são mais simples, rápidos e menos onerosos. E, posteriormente, o adquirente das debêntures, ainda poderia convertê-las em ações, sendo que mediante simples ata de assembléia poderia tornar-se acionista majoritário, ou poderia manter-se na qualidade de investidor, adquirente do título, recebendo apenas o retorno do investimento;

- a vantagem em adquirir tais debêntures era evidente para qualquer investidor, na medida em que o ágio deste título correspondia apenas aos custos de instalação, estoque e eventualmente manutenção dos novos pontos de venda, sem considerar o retorno esperado um período de tempo, como é praxe no mercado, a exemplo da metodologia do fluxo de caixa descontado, muito comum nas operações de fusão ou aquisição;

- a subscrição total das debêntures foi realizada pela própria H.Stern, como estratégia inicial para fortalecer a nova empresa, buscando maior valorização para a posterior venda da operação varejista;

- assim, a H.Stern pagou a importância de R\$1.000.000,00 pelo valor facial, em cheque, mediante cinco parcelas iguais e sucessivas no valor de R\$200.000,00,

(DOC. 11) e a quantia de cem milhões restantes, através de uma nota promissória pro *soluto*, com vencimento para o dia 31.08.2009, porém com possibilidade de pagamentos parciais antes desta data, comprometendo-se, no entanto, que a quitação total deveria ser realizada até a referida data, de acordo com o instrumento particular de quitação anexo (DOC. 12);

- com efeito, o pagamento do prêmio relativo à emissão das debêntures foi realizado conforme a necessidade de abertura de novos pontos de venda, isto é, em perfeita consonância aos objetivos do projeto de expansão;

- todavia, a quitação total do prêmio ocorreu antes do prazo de vencimento da citada nota promissória, tendo ocorrido em dezembro de 2006, porém em razão da necessidade de alguns ajustes decorrentes da devolução de parte das mercadorias que haviam sido dadas em pagamento do prêmio, a conta contábil do Livro Razão que registrava a movimentação do pagamento somente foi zerada em abril de 2007, conforme se observa pela última nota promissória que registrava o saldo remanescente e cópia do Livro Razão (DOC. 13 e 14);

- na planilha ora acostada (DOC. 15), bem como na cópia do Livro Razão (DOC.14) do ano de 2007, relativamente às respectivas contas contábeis, (que enumera), pode-se facilmente atestar este fluxo de pagamento;

- a relação dos estabelecimentos efetivamente abertos, em virtude do projeto expansão, segue anexa (DOC. 16), tendo sido mais de CINQUENTA estabelecimentos;

- apesar de não terem sido abertos os 73 pontos de venda inicialmente previstos, em virtude de uma série de fatores, pode-se concluir que o projeto de expansão, como um todo, obteve êxito, pois, afinal, foram mais de cinquenta pontos de venda instalados;

- com o falecimento do fundador da H.Stern em 2007, a estratégia operacional e comercial da empresa foi revista e modificada, optando-se por manter o grupo "H.Stern" (incluindo as atividades de industrialização, comércio atacadista e varejista, além da exportação), sob o controle da família do fundador, além de realizar a conversão das debêntures em ações, conforme se observa pelas Atas das Assembléias anexas (DOC. 17 e 18);

- assim, houve evidente propósito negocial nas operações realizadas, mesmo porque, a estratégia acima descrita também teve a finalidade de:

- gerar um reduzido índice de endividamento, de modo que o investidor aceitasse ser remunerado apenas com base no resultado produzido a partir da implementação do Projeto;

- teria um potencial investidor que, num primeiro momento, não precisasse assumir a posição de acionista, o que, inclusive, atendia ao interesse da H.Stern de manter a atual qualidade e controle de gestão e de garantir a adequada preservação de seus mais valiosos ativos: Marca e Know-How; e

- em sendo interesse do investidor assumir a qualidade de acionista, que ficasse juridicamente garantida a atual qualidade e controle de gestão.

- no que se refere ao valor a ser captado com a emissão de debêntures, bem como a forma de pagamento pela aquisição dos mesmos não foram escolhidos de

forma aleatória, mas com base em metodologia de cálculo calcada no princípio da razoabilidade e nos propósitos negociais do Grupo H.Stern;

- considerando que o montante total de recursos necessários a serem recebidos por meio da operação de debêntures corresponde à soma do valor de face mais o valor de prêmio, e diante do objetivo de garantir um mínimo índice de endividamento, decidiu que o valor de face das debêntures deveria ser o mínimo estimado para desenvolver os estudos preliminares para implantação do Projeto de Expansão;

- por sua vez, o valor do prêmio corresponderia aos investimentos (plantas, equipamentos, pessoal, estoques, capital de giro, etc) necessários à concreta implementação desse Projeto;

- por essa razão, o prêmio só seria integralizado à medida que as lojas fossem abertas;

- não há qualquer vedação na estipulação de prêmio na subscrição de debêntures, posto que as debêntures podem ser emitidas com ágio ou deságio;

- justificando a plausibilidade do investimento feito, o fato de contar atualmente com mais de cinquenta pontos de venda comprova o alegado;

- deste modo, é evidente que a operação realizada (emissão de debêntures) atendia ao propósito do Grupo H.Stern de implementar um Projeto de Expansão que fosse atrativo para um potencial investidor durante sua execução, com um mínimo de endividamento possível. E, também, atendia ao interesse da H.Stern ter um alto retorno do investimento feito com a aquisição das debêntures emitidas pela Impugnante.

- portanto, como se pode verificar, não tinha como objetivo a obtenção de economia fiscal;

- a Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, reconheceu a circulação financeira no pagamento do valor de face das debêntures e, embora desconsiderasse a nota promissória “pro soluto” como instrumento de quitação da dívida, também reconheceu a circulação financeira através do pagamento de despesas, mercadorias, dentre outros;

- se isso, no entender da Fiscalização, não é forma de captação de recursos, o que seria?

- não há cabimento na afirmação da Fiscalização que, como as debêntures foram adquiridas por uma empresa do mesmo Grupo econômico, os recursos nunca teriam saído da empresa, ou do próprio Grupo, sendo assim, o fato de o dinheiro advir da empresa controladora, significaria que não houve a entrada de recursos novos na Impugnante;

- tal entendimento viola o princípio da entidade estampado no artigo 4º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993;

- a transferência foi demonstrada, pois, houve o pagamento do valor de face das debêntures, que foi aplicado no estudo de viabilidade do Projeto de Expansão, bem como houve a integralização do prêmio das debêntures, utilizado para abertura e manutenção dos pontos de venda previstos, conforme definido no cronograma de implementação;

- com relação ao valor de face, esse já foi integralmente pago pela H.Stern, por meio de cheques, até o ano de 2003, de acordo com o cronograma constante da Escritura de Emissão de Debêntures;

- o valor estabelecido para o prêmio foi integralmente pago pela H.Stern, em 01 de setembro de 1999, com a entrega de uma Nota Promissória “pro soluto” no respectivo valor, com vencimento para 31 de agosto de 2009, nos termos da cláusula I do Instrumento Particular de Quitação e Outras Avenças celebrado entre as partes;

- essa forma de pagamento foi utilizada porque, conforme consta da Escritura, não havia um cronograma definido para integralização do prêmio, que variaria em relação às necessidades de abertura de novas lojas e de recursos para manutenção desses novos negócios e à disponibilidade de recursos do investidor. Assim, a entrega dessa nota promissória “pro soluto” representou a quitação da dívida;

- a legislação, que trata da emissão privada de debêntures, não impõe qualquer restrição a que as debêntures emitidas por uma empresa não possam ser vendidas para sua acionista;

- pelo contrário, o parágrafo 1º, do artigo 57, da Lei nº 6.404/76, expressamente confere aos acionistas da emitente das debêntures o direito de preferência para subscrever a emissão de debêntures com cláusula de conversibilidade em ações, como foi o caso;

- é inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN, por ausência de lei que regule o procedimento;

- além disto, a possibilidade de desconsiderar uma operação tributária com base no abuso de forma e de direito somente ocorreu a partir da introdução deste dispositivo, isto é, tal fundamento não poderia ser aplicado à hipótese na medida em que a operação foi realizada no ano de 1999;

- houve ilegal modificação de critério jurídico, uma vez que, em Solução de Consulta, (DOC.21), mencionada pela própria fiscalização, a Receita Federal e o então Conselho de Contribuintes, à época da realização da operação, em 1999, admitiam a operação;

- quando da fiscalização referente ao ano de 2002, especificamente para verificar a regularidade da operação de aquisição das debêntures, de acordo com o Relatório Fiscal de Diligência anexo (DOC.22), foi constatado pelo Fiscal que inexistia qualquer tipo de irregularidade, conforme trecho que transcreve nesta impugnação;

- a divergência no posicionamento consignado nos relatórios fiscais de ambos fiscais, do mesmo órgão, porém manifestados em períodos divergentes demonstra flagrante modificação do critério jurídico adotado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, em violação ao art. 146 do CTN e ao princípio da Proteção à Confiança Legítima, uma vez que o fato gerador ocorreu em 1999;

- em razão da emissão das debêntures, operação efetivamente realizada, teve que remunerar este título de crédito tal qual previa a sua escritura de emissão, sendo certo que em consonância com o Parecer SRF nº 266/2001 e nos termos do artigo 730, inciso IV, esta remuneração equiparava-se à remuneração de renda fixa, sobre o qual incidia IRRF a cada pagamento;

- a Fiscalização, ao entender que a operação não se realizou e lançar o IRPJ em razão da glosa da dedução indevida na apuração do Lucro Real, deveria, ao

menos, ter considerado também que o IRRF sobre a remuneração das debêntures é, na realidade, distribuição de lucros não tributáveis, justificando, assim, a dedução da exigência do IRRF sobre o valor a ser apurado a título de IRPJ, posto que, neste caso, o recolhimento desse tributo perdeu sua justificativa;

- se a autoridade fiscal tinha alguma dúvida quanto às informações registradas na escrita, deveria ao menos ter solicitado esclarecimentos, antes de lançar um auto de infração de tal monta, quando evidentemente a desconsideração da operação, per si, acarreta em nova apuração fiscal, aonde deveriam ter sido registrados os novos créditos e débitos decorrentes da reclassificação;

- assim, o IRRF pago sobre a remuneração das debêntures deve ser compensado com o IRPJ devido na autuação;

- não escondeu a ocorrência da operação demonstrando conduta de boa fé, ao passo que a Fiscalização não conseguiu por meio de provas afastar esta boa fé;

- em razão de ter sido praticamente impossível mensurar a mudança de posicionamento da Fiscalização no tratamento dispensado à operação, à época de sua realização, deveria, ao menos ser excluída qualquer multa;

- além disto: cumpriu com todas as formalidades legais exigíveis para a operação; em todas as oportunidades que lhe coube, a Impugnante informou sobre a realização da operação ao fisco; contratou parecer de auditores e advogados externos para que pudessem viabilizar a expansão comercial pretendida, com a menor onerosidade possível, obviamente, no âmbito da licitude; cercou-se de todas as cautelas que eram possíveis de se imaginar à época da realização da operação (e que são diferentes das atuais), para evitar qualquer tipo de problema; especificamente a operação em cotejo foi fiscalizada pelo fisco, no ano de 2002, tendo sido concluído que não havia irregularidade;

- portanto, não se pode aplicar a multa agravada de 150% já que não se verificou no caso concreto o evidente intuito do contribuinte de cometer ato ilícito.

A DRJ prolatou o Acórdão 12-53.068, cujos fundamentos estão sinteticamente expostos na ementa ao norte transcrita. Em síntese, a autoridade recorrida não reconheceu a decadência, rejeitou as preliminares, e, no mérito, manteve integralmente o crédito tributário lançado, inclusive a multa qualificada, não acatando a pleiteada redução da base de cálculo do IRPJ por meio do aproveitamento do IRRF recolhido relativamente ao pagamento em remuneração pelas debêntures emitidas.

No recurso voluntário, o contribuinte renova seus argumentos de defesa, com relação, em síntese, aos seguintes pontos: (i) nulidade do Auto de Infração em razão da divergência entre a situação fática e o enquadramento legal aplicável; (ii) nulidade do Auto de Infração pela falta de provas e inexistência de motivação do ato administrativo que desconsiderou atos jurídicos perfeitos e acabados; (iii) decadência do direito do fisco de revisar/reclassificar o ato jurídico realizado no ano de 1999; (iv) correção dos lançamentos contábeis e tributários relativos à operação, em conformidade com o posicionamento da própria Receita Federal; (v) falta de regulamentação e inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN; (vi) existência de efetivo propósito negocial na operação; (vii) inexistência de vedação na estipulação de prêmio na subscrição de debêntures; (viii) efetiva captação de novos recursos; (ix) possibilidade de aquisição das debêntures por empresa com vínculo societário; (x) modificação do critério jurídico quanto à interpretação conferida à operação à época do seu surgimento; (xi) boa fé do contribuinte e ausência de evidente intuito de fraude; (xii) incorreta

Processo nº 12448.728319/2012-75  
Acórdão n.º 1102-001.227

SI-CIT2  
Fl. 17

apuração do IRPJ devido, sendo necessário o aproveitamento do IRRF pago sobre a remuneração das debêntures com o IRPJ devido.

Finaliza requerendo o cancelamento integral do débito fiscal ou, *ad argumentandum*, o cancelamento da multa imposta, ou, na sua impossibilidade, a redução desta para 75%.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1118-1149), contestando os argumentos esposados pela recorrente e requerendo seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### Preliminares

A recorrente demanda a nulidade do auto de infração por alegada divergência entre a situação fática e o enquadramento legal aplicável. Neste sentido, sustenta haver flagrante inconsistência no ato de lançamento, pois a autoridade fiscal admite que a contabilização da operação de emissão das debêntures e sua posterior remuneração foi adequada, logo não poderia considerá-la como despesa indedutível para efeitos de IRPJ e CSLL.

A preliminar não pode prosperar. Resta bastante claro da leitura do Termo de Verificação Fiscal que o fundamento da autuação nada tem a ver com a forma de contabilização adotada, mas sim com a constatação da indevida redução dos resultados tributáveis, obtida por meio de operações que o fisco considerou artificiais, sem propósito empresarial, em que se distorceu a forma e a finalidade para a qual existe a previsão legal de emissão de debêntures. Assim, o ilícito descrito pela fiscalização existe, ainda que a forma de contabilização tenha sido aquela que corretamente deveria ser seguida, acaso se tratasse de uma emissão de debêntures absolutamente regular.

A recorrente também demanda a nulidade do auto de infração por falta de provas e inexistência de motivação do ato administrativo que desconsiderou atos jurídicos perfeitos e acabados. Argumenta que a autoridade fiscal elencou diversas “premissas” que a levaram a assim proceder, mas que, contudo, deixou de indicar o dispositivo legal infringido, cuja motivação para sua aplicação teriam sido as premissas retro mencionadas, apontando apenas as normas legais que tratam da indedutibilidade de despesas da base de cálculo do IRPJ e CSLL quando desnecessárias às atividades do contribuinte.

Novamente não prospera a preliminar.

A falta de provas não conduz à nulidade da autuação, senão, quando o caso, à sua improcedência. A questão atinente às provas, portanto, deve ser abordada como matéria de mérito.

Por outro lado, a própria recorrente reconhece que as citadas “premissas” constituiriam a motivação do lançamento, contudo, não se saberia ao certo qual seria o dispositivo legal infringido.

Os motivos que levaram à autuação estão perfeitamente delineados no Termo de Verificação Fiscal, consoante já antes exposto. Nestes termos, cediço que a remansosa jurisprudência deste Conselho reconhece que, ainda que haja eventual equívoco no enquadramento legal, não há qualquer nulidade se os fatos estão adequadamente descritos e a recorrente demonstra compreendê-los, como ocorre no caso concreto.

Não se trata, portanto, de ato imotivado, conforme se percebe com a simples leitura do relatório fiscal, e tampouco há equívoco no enquadramento legal, posto que foram citados todos aqueles que guardam alguma pertinência com a situação a ser analisada, tanto os que tratam da emissão e remuneração de debêntures em situações de normalidade e regularidade, quanto os que tratam da indedutibilidade de despesas inusuais, anormais e desnecessárias, tendo sido ofertados à defesa todos os fatos e motivos que conduziram a fiscalização a entender ter havido a ilícita redução da base tributável do IRPJ e da CSLL devidos pelo contribuinte.

### **Decadência**

Sustenta a recorrente ter ocorrido a decadência do direito do fisco de revisar o ato jurídico realizado no ano de 1999. Argumenta que, para que a fiscalização lograsse reclassificar os lançamentos de IRPJ e CSLL realizados nos anos de 2007 a 2009, seria imprescindível reclassificar o próprio fato ocorrido em 1999, o que não é mais possível.

Não lhe assiste razão.

Esta alegação não é nova neste colegiado, e tem sido consistentemente rejeitada.

A contagem do prazo decadencial, nos termos do CTN, tem como norte o direito do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Este direito surge com a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que será constituída. Se não há fato gerador, não há prazo decadencial a ser contado. O mero registro contábil relativo à emissão de debêntures afeta exclusivamente contas patrimoniais, mas não as de resultado, pelo que não possui este fato nenhuma relevância para fins de contagem do prazo decadencial do lançamento por homologação com relação a tributos atrelados ao lucro.

Ademais, o fato de o art. 37 da Lei nº 9.430/96 expressamente determinar a guarda, pelo contribuinte, de todos os documentos relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, “até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”, apenas reforça o poder/dever que tem o fisco de examinar aqueles documentos, relativos a fatos ocorridos em



períodos já decaídos, nos casos em que estes repercutirem fiscalmente em exercícios ainda não alcançados pela decadência.

Neste mesmo sentido, o seguinte precedente:

**DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.**

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, quando têm impacto tributário em exercícios não atingidos pela caducidade. No caso, a restrição decadencial volta-se à impossibilidade do lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato. **(Acórdão 1102-000.657, sessão de 31 de janeiro de 2012, relator Leonardo de Andrade Couto)**

No caso, portanto, tem-se que as reduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que foram consideradas indevidas pela fiscalização (os fatos geradores da obrigação tributária) são aquelas que impactaram o resultado tributável da recorrente nos anos-calendários de 2007 a 2009, tendo o lançamento sido cientificado à recorrente em 09/11/2012. No período mais antigo submetido ao lançamento de ofício (2007), a apuração do imposto de renda se fez pelo regime do lucro real anual, pelo que conclui-se não ter ocorrido a decadência.

De se destacar que a recorrente, em defesa de sua tese sobre a decadência, trouxe dois precedentes do extinto Conselho de Contribuintes (Acórdãos 107-08.306 e 107-06.061, ambos de relatoria do conselheiro Luiz Martins Valero). Contudo, este mesmo conselheiro foi também o relator do já citado processo 18471.000009/2006-33, em que se discute esta mesma operação de emissão de debêntures pela HSJ em 1999, contudo com relação aos efeitos tributários produzidos nos anos de 2001, 2002, 2003 (e lançamento de ofício efetuado ao final de 2005). A extinta 7ª Câmara, por maioria de seus votos, acompanhou o voto do relator com relação à preliminar de decadência suscitada pela recorrente. O i. conselheiro assim manifestou-se sobre a questão, *verbis*:

Ora, os fatos ocorridos no passado (Emissão e Subscrição de Debêntures) produziram efeitos no futuro (dedução dos lucros pelas participações atribuídas pela emissora e amortização do prêmio pela subscritora). Ao questionar os eventos do passado não está a fiscalização fazendo juízo de valor sobre efeitos tributários desses fatos ocorridos em períodos já atingidos pela decadência. Ademais, são fatos cuja formação deve conformidade a normas de direito privado. A conformação dos efeitos a normas de direito tributário somente é exigida no futuro e foi sobre eles que agiu a fiscalização. (trecho do voto do conselheiro relator Luiz Martins Valero nos autos do processo 18471.000009/2006-33, Acórdão 107-09.601).

Sem qualquer procedência, portanto, a alegação recursal.

**Mérito**

Inicialmente, penso ser relevante uma breve definição do que sejam debêntures.

De acordo com a ANBIMA – Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais ([www.debentures.com.br](http://www.debentures.com.br)), debêntures são valores mobiliários de renda fixa que podem ser emitidos por sociedades por ações, de capital aberto

ou fechado, que asseguram a seus detentores (debenturistas) direito de crédito sobre a companhia emissora.

De se observar que os ativos de renda fixa se caracterizam pelo pagamento de rentabilidade pré-definida, seja ela totalmente prefixada ou não, pois podem ter parte prefixada e parte atrelada a indicadores do mercado financeiro, como índices de preços ou taxas de juros, ou ser totalmente flutuantes, i.e., indexados a um destes indicadores. Diferenciam-se dos chamados títulos de renda variável, ou de risco, que são aqueles cuja remuneração, ou retorno de capital, não pode ser dimensionada no momento da aplicação.

Rubens Requião, comentando acerca de debêntures, afirma:

*“As debêntures, também chamadas obrigações ao portador, são títulos de crédito causais, que representam frações do valor de contrato de mútuo, com privilégio geral sobre os bens sociais ou garantia real sobre determinados bens, obtidos pelas sociedades anônimas no mercado de capitais. A fim de evitar os inconvenientes de pequenos e constantes financiamentos a curto prazo e a juros altos, no mercado financeiro, as sociedades por ações têm a faculdade exclusiva de obter empréstimos, tomados ao público a longo prazo e a juros mais compensadores, inclusive com correção monetária, mediante resgate a prazo fixo ou em sorteios periódicos.”<sup>1</sup>*

José Xavier Carvalho de Mendonça assim se refere às debêntures:

*“Essa operação a que recorrem as sociedades anônimas, é, como dissemos, um empréstimo; é o contrato de mútuo, que se distingue do simples mútuo, definido no art. 247 do Código Comercial, pela divisão da quantia mutuada em frações, expressa por títulos ao portador, títulos de crédito negociáveis, e pelo processo especial de amortização, isto é, do reembolso gradual do capital da dívida por parcelas mínimas, em regra, durante longo prazo. ...”<sup>2</sup>*

Em síntese e essência, portanto, pode-se dizer que a debênture corresponde a um contrato de mútuo, de médio ou longo prazo, com juros mais favoráveis em relação ao mercado financeiro, que é tomado pela companhia emissora junto a particulares.

A seguir, deve-se considerar quais são as formas de remuneração de debêntures previstas em lei.

Não há dúvidas de que o artigo 56 da Lei nº 6.404/76 faculta a remuneração na forma de juros, fixos ou variáveis, de participação no lucro da companhia e de prêmio de reembolso, sem expressamente determinar limites quanto a valores ou percentuais que devam ser observados por qualquer uma dessas formas.

Entretanto, exatamente em razão das características básicas destes títulos de crédito, antes expostas, diversos são os doutrinadores que contestam a remuneração de

<sup>1</sup> REQUIÃO, Rubens, in Curso de Direito Comercial. 2. volume, Editora Saraiva, São Paulo, 2000, p.98

<sup>2</sup> MENDONÇA, José Xavier Carvalho de, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Vol. II, Tomo III, Campinas:

debêntures com base exclusivamente na participação nos lucros. Tais autores, portanto, embora reconheçam que a legislação não o diga expressamente, defendem que são os juros a sua remuneração natural. Neste aspecto, sirvo-me das transcrições a seguir, feitas no voto da i. Conselheira Sandra Faroni, ao analisar esta questão no paradigmático Acórdão nº 101-94.986:

“José Edwaldo Tavares Borba, (in Direito Societário, 9a edição, Renovar, Rio de Janeiro, p. 270) comenta:

"A debênture, como título de renda fixa, deveria oferecer sempre uma taxa determinada de juros. A atual lei, entretanto, alterando o sistema anterior, estabelece que 'a debênture poderá assegurar juros fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso'.

Criam-se, desse modo, alternativas várias para a empresa emitente, que poderá optar entre uma taxa certa de juros e uma taxa variável, ou, até mesmo, fazer depender o rendimento do título do lucro da empresa, dando-lhe caráter de mera participação.

Essa flexibilidade não se afigura conveniente, uma vez que atenta contra a tradição brasileira, a qual, em matéria de títulos de crédito, sempre se fundou na certeza. Uma debênture cujo rendimento depende do desempenho da emitente não é uma verdadeira debênture e sua existência, sob o aspecto psicológico, apresenta a desvantagem de esgarçar a consistência do título, descaracterizando-o,"

Em nota de pé de página, o mesmo autor registra que Fernando Mendonça (in "Debêntures", Saraiva, São Paulo, 1988, p. 14) não aceita uma debênture sem juros, e assim desenvolve seu entendimento:

"Há quem admita, em virtude dos termos da lei atual, que o rendimento da debênture possa consistir, tão somente, em participação no lucro. Não nos parece ser o melhor entendimento" (...) "Interpretação diversa, no sentido de se poder deixar de atribuir juros à debênture, levaria à descaracterização do título. Com efeito, debênture sem juro, com participação no lucro apenas, não teria a natureza de debênture, mas a de parte beneficiária".

Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, Saraiva, S.Paulo, pp. 532 e seguintes) leciona:

#### **"Lei n. 6.404, de 1976**

A lei faculta a adoção de juros variáveis, além da participação nos lucros e prêmio de reembolso como forma de remuneração do capital debenturístico.

Ao assim facultar, a lei não exige a cumulatividade de vantagens ou a alternatividade.

O caráter facultativo permite a atribuição de outras vantagens remuneratórias complementares, que façam as debêntures atrativas e com melhor colocação no mercado.

Fica então reafirmado o princípio da onerosidade e comercialidade da debênture, que não poderá deixar de oferecer vantagem pecuniária, compativelmente remuneratória do capital mutuado.

(...) os juros fixos constituem a remuneração básica e indeclinável das debêntures, sendo as demais modalidades acessórias daqueles, como a participação nos lucros da companhia e/ou o prêmio de reembolso.

(...)

#### **Juros como remuneração necessária**

Os juros constituem, como referido, a forma necessária de remuneração dos recursos emprestados pelos debenturistas à companhia. Sendo a remuneração própria do capital. Os juros serão sempre devidos.

(...)

#### **Participação nos lucros não é substitutiva dos juros, mas adicional**

A remuneração adicional de participação nos lucros da companhia emissora já estava prevista no Decreto-lei nº 718, de 1938, que admitia a emissão de debêntures com renda variável, ajustada à lucratividade da empresa.

A menção a essa faculdade na lei vigente prende-se mais à diversidade de remuneração das debêntures adotada no direito norte-americano, cujos usos, no entanto, pouco têm que ver com o nosso sistema. As idéias fora de lugar ainda aí prevaleceram, como se percebe na canhestra redação do artigo, que dá a impressão de que a participação nos lucros poderia constituir remuneração substitutiva dos juros.

Tal prática no direito norte-americano, ou seja, de substituição de juros por participação nos resultados das empresas, dá-se na reorganização de empresas insolventes (*reorganization*). Nesse caso, propõe a administração aos credores debenturísticos a substituição dos juros por uma remuneração advinda de lucros líquidos (*net profits*) ou de lucros líquidos do exercício (*earned profits*). Criam-se assim, para esses casos de empresas insolventes sujeitas à *reorganization*, planos substitutivos de falência pura e simples, os famosos *incorr bonus* (*cumulative e non cumulative incorr bonus*). Pela razão mesma de surgirem no bônus de uma repactuação sempre dramática entre os credores debenturísticos e a empresa refalida, são também chamados *Adjustment bonus*.

Entre nós, o instituto norte-americano assimilável é o *participating bonus*, que concede, além dos juros, a participação dos debenturistas nos lucros.

A causa dessa dupla remuneração é óbvia, tanto aqui como lá, ou seja: visa atrair para a emissão dos títulos uma vantagem adicional, consistente na participação nos lucros sociais. Os *participating bonus*, com efeito, são a única modalidade que se pode admitir em nosso direito, em face do caráter oneroso e mercantil do empréstimo debenturístico, que não poderia sujeitar o tomador ao não recebimento de remuneração nos exercícios em que não houvesse lucros.

A periodicidade da remuneração do capital integra a própria natureza do mútuo debenturístico, não se podendo admitir que a pretensão de recebê-los ficasse suspensa nos exercícios vários em que não houvesse ou fossem insuficientes os lucros apurados.

Trata-se, pois, a participação nos lucros de remuneração adicional ou complementar àquela de juros periódicos.

(...)

#### **Vantagens da remuneração adicional em participação nos lucros**

Não há, mesmo, como admitir substitutivamente a remuneração via lucros por aquela dos juros. Se assim fosse, estaria, com efeito, desfigurada a debêntures como título de dívida comercial, líquida e certa.

Ocorre que a lei ao facultar a participação no lucro da companhia o faz como prêmio, adicional, portanto, aos juros fixos estabelecidos. E o faz como substitutivo do prêmio representado pela concessão de juros variáveis. A causa desse prêmio é a mesma dos juros variáveis, ou seja, sustentar as debêntures de determinada classe no mercado, promovendo assim sua valorização e a sua liquidez. Isto posto, fica evidente que a participação no lucro da companhia constitui vantagem adicional, não podendo substituir a remuneração pecuniária certa, representada pelos juros fixos."

Do exposto, vemos que os juros são a remuneração básica e indeclinável das debêntures. E estes juros, do ponto de vista da emitente das debêntures, devem ser ordinariamente mais vantajosos para ela, e não mais onerosos, do que aqueles que ela teria de pagar se recorresse ao mercado financeiro. Do ponto de vista dos subscritores das debêntures, em face da menor liquidez deste título com relação a outras aplicações disponíveis, ordinariamente a remuneração deve apresentar-se algo superior àquilo que eles poderiam obter no mercado financeiro. Neste contexto é que se pode entender a participação nos lucros, ou seja, como uma vantagem adicional visando à colocação destes títulos no mercado.

Assim, conquanto não o diga expressamente a Lei nº 6.404/76, o permissivo ali contido para a remuneração de debêntures por participação nos lucros da companhia, não foi criado com a finalidade de substituição integral dos juros por esta forma de remuneração, e nem tampouco com a finalidade de transferir parcelas exageradamente relevantes dos lucros da companhia para terceiros. Tais hipóteses extremas, conforme bem exposto por Carvalhosa, adquiririam sentido em situações especialíssimas, como no caso de reorganização de empresas insolventes, o que, por todo o demonstrado ao longo deste processo, definitivamente não é o caso. Mas mesmo em tais situações extremas não faria qualquer sentido a transferência de 100% dos lucros para os debenturistas, como ocorreu no caso presente.

Não se tratando de entidade sem fins lucrativos, é inquestionável que as pessoas jurídicas devem perseguir os seus próprios objetivos e fins, um dos quais é justamente o lucro. É um verdadeiro contrassenso uma pessoa jurídica abdicar de 100% de seus lucros em favor de terceiros.

Na verdade, conforme já salientara a autoridade fiscal, a destinação de 100% dos lucros para o debenturista somente pode ser "compreendida" no contexto de que os "terceiros" na verdade não são terceiros, senão a própria controladora da emissora das debêntures, com 100% de participação societária.

A recorrente sustenta que a legislação expressamente prevê a possibilidade de aquisição das debêntures por empresa com vínculo societário. E mais, que o parágrafo 1º, do artigo 57, da Lei nº 6.404/76, inclusive confere aos acionistas da emitente das debêntures o direito de preferência para subscrever a emissão de debêntures com cláusula de conversibilidade em ações, exatamente como foi o caso.

Neste aspecto, mais uma vez trouxe, em defesa de seus argumentos, outro precedente da 7ª Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, no caso, o Acórdão 107-08.029, igualmente de relatoria do conselheiro Luiz Martins Valero, em que foi reconhecida a possibilidade de os acionistas adquirirem debêntures de empresa ligada.

Relevante observar que este mesmo argumento foi também oposto nos autos do já citado processo 18471.000009/2006-33, em que é interessada a recorrente, com respeito aos anos de 2001, 2002, 2003, tendo o relator, conselheiro Luiz Martins Valero, expressamente rechaçado a existência de identidade entre o paradigma trazido e o caso da recorrente. Após ressaltar que o simples fato de os processos envolverem um ponto comum (qual seja, a emissão de debêntures com sua aquisição por parte de empresas ligadas) não implica identidade de soluções dos processos, passou o ilustre conselheiro a discorrer sobre todas as especificidades do caso concreto, para concluir, afinal, pelo acerto do trabalho fiscal em não aceitar que a redução dos resultados a título de participação de debêntures se amoldasse à dedutibilidade a que se refere o art. 462 do RIR/99.

De fato, convém reprimir o conjunto de indícios colacionados pelo fisco, no sentido de demonstrar que a operação não pode ser considerada como uma situação normal de emissão de debêntures, nos moldes do quanto previsto pelo artigo 58 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (reproduzido no RIR/99, art. 462), que expressamente reconhece serem dedutíveis do lucro líquido do exercício as participações asseguradas a debêntures.

Vejamos:

- A HSJ, à época da emissão das debêntures, possuía capital social de R\$10.000,00 e Patrimônio Líquido de R\$5.034,42, e tinha como única sócia a sua controladora H STERN.

- As debêntures foram emitidas pelo valor de face de R\$1.000.000,00, enquanto o prêmio exigido foi de R\$100.000.000,00, caracterizando um ágio de cem vezes o valor do título.

- O valor de face dos papéis foi pago cinco parcelas anuais de R\$200.000,00, efetivamente pagos entre outubro de 1999 e outubro de 2003, enquanto que o prêmio não tinha cronograma de integralização.

- A única subscritora das debêntures foi a sua controladora.

- As debêntures asseguravam a participação em 100% dos lucros da emitente e tinham cláusula de conversibilidade em ações, que se daria após a integralização do valor nominal das debêntures (R\$1.000.000,00), na ordem de 100% do valor do Patrimônio Líquido, ou seja, a conversibilidade em ações não guardava qualquer correlação nem com o valor do patrimônio líquido nem com o efetivo valor das debêntures.

- Para a quitação do total da dívida relativa ao prêmio na subscrição, a H STERN entregou à HSJ uma Nota Promissória de caráter "*pro soluto*" no valor de R\$100.000.000,00, com vencimento para 31.08.2009 (10 anos após a aquisição das debêntures).

- O efetivo pagamento do saldo devedor da nota promissória somente ocorria na medida em que era necessária a abertura de um novo ponto de venda ou a manutenção deste, ou seja, a debenturista arcava com os custos da abertura da loja, de instalações, infraestrutura, estoque, etc.

Todos estes fatos, analisados em conjunto, evidenciam a total descaracterização das debêntures emitidas, no caso concreto, como valores mobiliários de renda fixa com a finalidade de captação de recursos junto ao mercado, que deveriam ser.

Embora não haja um parâmetro fixado em lei, não é normal nem usual pagar um prêmio 100 vezes maior que o valor de face de um papel. Ainda mais no caso de uma empresa que, quando os emitiu, possuía um capital social de R\$10.000,00 e um patrimônio líquido de apenas R\$5.034,42.

Nem mesmo a aparentemente tentadora remuneração proposta, de 100% de participação nos lucros da emissora, justificaria tamanho ágio, uma vez que não havia qualquer valor mínimo de lucro garantido ao investidor.

A justificativa apresentada pelo contribuinte para justificar o valor do prêmio pago destoa completamente da real motivação que deve levar, em condições normais, alguém a pagar um prêmio (ágio) por alguma coisa.

De fato, neste aspecto, peço vênia para transcrever o seguinte trecho das contrarrazões ao recurso voluntário apresentadas pela Fazenda Nacional, que, com muita precisão e argúcia, abordou a questão (fls. 1140, sic):

**“O pressuposto para o pagamento do prêmio é a expectativa de ganhos que a debenturista teria com uma futura valorização ou lucratividade da emitente do título. O ágio significa que o investidor espera obter um retorno maior, confiando no sucesso do empreendimento. Isso é o que se mostra consuetâneo com as práticas e a lógica dos negócios. Dessa forma, o prêmio equivaleria a uma contrapartida, em face dos resultados positivos que a HSJ COMERCIAL proporcionaria à H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.**

Entretanto, no caso dos autos, a contribuinte afirma que: “(...) o ágio deste título correspondia apenas aos custos de instalação, estoque e eventualmente manutenção dos novos pontos de venda (...)” (fl. 4 do Recurso Voluntário, destaques não constam no original). Portanto, a debenturista justifica o pagamento do ágio em virtude das despesas que a HSJ COMERCIAL teria, e não na expectativa de ganhos que esperava com o investimento. Ora, a explicação apresentada não consiste em fundamento econômico que legitimasse a estipulação de prêmio vinculado à debênture, visto que contraria a lógica inerente ao pagamento de ágio por um investidor. Diante desse contexto, forçoso admitir que o **prêmio “pago” pelas debêntures emitidas pela recorrente não representou um ágio ou, no mínimo, não tem qualquer respaldo econômico.**”

Ademais, na verdade não havia nenhuma real intenção de captação de recursos junto ao mercado investidor, como de fato nenhuma houve, uma vez que não foi feita a oferta destes títulos a qualquer terceiro, tendo a emissão das debêntures se dado no âmbito privado, com a sua integral subscrição por parte da controladora. Ou seja, nenhum recurso externo ao próprio grupo foi captado em razão da emissão das debêntures em questão. Em que pese a recorrente tenha repetidamente insistido que estaria em busca de potenciais investidores que poderiam querer assumir ou não a qualidade de acionistas, tal potencialidade em nenhum momento se materializou, além do que não houve uma única demonstração de que efetivamente estivesse em busca desse potencial investidor, e certamente o fato de emitir as debêntures tão somente no âmbito privado em nada colabora no sentido de demonstrar que houvesse esta busca.

É só no contexto criado pelas partícipes da operação, portanto, que se pode entender a disposição da subscritora em pagar tamanho prêmio. É que, desta forma, ela, a subscritora-controladora, poderia usar este prêmio para gerar despesas amortizáveis de suas próprias bases de cálculo dos tributos sobre o lucro.

Ao fazer uso, ainda, de uma Nota Promissória de caráter “*pro soluto*” para a quitação do referido prêmio, logrou a subscritora alcançar, com isto, a possibilidade de deduzir as despesas com a amortização de um prêmio pelo qual sequer havia ainda pago!

Claro está que os efeitos mencionados nos dois parágrafos acima se dão no âmbito da subscritora-controladora, que não é objeto do presente processo, muito embora tenha ela sido autuada por conta desses fatos. Contudo, ajudam a compreender os verdadeiros objetivos do grupo com a emissão das debêntures em questão.

A controladora, por um lado, gera para si despesas amortizáveis, já a partir da quitação do prêmio por meio da nota promissória “*pro soluto*”, por conta de investimentos que *passaria a fazer* a partir daquela data. Ou seja, em lugar de aportar recursos na forma de capital na sua controlada, foi construída uma operação por meio da qual os investimentos que a H STERN viria a fazer na abertura e manutenção de novos pontos de venda seriam carreados para a sua controlada disfarçados de pagamentos do saldo devedor daquela nota promissória que, pelas próprias atípicas características de todo o negócio engendrado, jamais seria descontada pela emitente das debêntures, como de fato não o foi.

A HSJ, por outro lado, ao atribuir a totalidade dos lucros que viesse a auferir em favor de sua debenturista, simplesmente deixou de pagar qualquer valor a título de IRPJ e CSLL que seriam ordinariamente devidos sobre os seus resultados. Para se ter uma idéia, o IRPJ (principal) que deixou de ser pago, nos três anos fiscalizados, foi da ordem de R\$28.217.261,04, e a CSLL (principal) que deixou de ser paga foi da ordem de R\$10.184.133,97.

Vale aqui transcrever a observação que fez o conselheiro Luiz Martins Valero, no seu voto proferido naquele outro processo já citado (18471.000009/2006-33, relativo aos anos de 2001, 2002, 2003), após observar que, fazendo uso de uma simples movimentação escritural de recursos entre empresas do mesmo grupo, sem que um único centavo novo tenha sido captado na operação, teria logrado a empresa fazer com que deixasse de ingressar nos cofres públicos a importância de R\$ 14.825.219,00. Disse então o ilustre conselheiro:

“Ora, se há alguém que capitalizou os empreendimentos até agora, esse alguém foi o Tesouro Nacional.”

De fato, é por demais evidente que a operação como um todo não possui qualquer propósito comercial efetivo, nem tampouco trata-se de operação normal ou usual. Em condições normais, nenhuma empresa abdicaria da totalidade do seu lucro em favor de terceiros.

Está claro que, no caso, os acionistas só aceitaram “abrir mão” de 100% dos dividendos a que teriam direito, porque passariam a ganhar “participação” naqueles lucros. A diferença é que, enquanto os lucros tem de ser submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, antes de poderem ser distribuídos como dividendos, as participações nos lucros atribuídas aos debenturistas podem ser integralmente deduzidas do lucro. Neste diapasão, uma vez que a



“participação nos lucros” estipulada é da ordem de 100%, simplesmente não há tributação a ser exercida sobre os lucros da HSJ, estando aí desvelado o verdadeiro objetivo da operação.

Neste contexto, ora desvelado, revelam-se como meramente retóricos os argumentos recursais a seguir analisados.

Sustenta a recorrente que teria havido correção nos lançamentos contábeis e tributários relativos à operação, em conformidade com o posicionamento da própria Receita Federal. Refere-se, no que toca ao tratamento tributário, à consideração dos valores atribuídos a título de participação nos lucros como dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e também à tributação, pelo imposto de renda na fonte, sobre os rendimentos propiciados à debenturista.

Conforme já antes referido, a irregularidade, do ponto de vista tributário, está perfeitamente delineada no Termo de Verificação Fiscal, não sendo relevante, neste aspecto, a eventual correção ou não dos lançamentos contábeis correspondentes. Por outro lado, o tratamento tributário dado pelo contribuinte é consentâneo com uma operação de emissão normal e regular de debêntures, o que, por todo o demonstrado nos presentes autos, não é o caso.

Sustenta a recorrente que o parágrafo único do art. 116 do CTN não está regulamentado e que, de qualquer sorte, seria inaplicável ao caso.

A autoridade fiscal não citou em nenhum momento o referido artigo em seu relatório. Ademais, a despeito de não ter sido regulamentado o seu parágrafo único, seguindo-se o raciocínio desenvolvido pela própria recorrente, na sua peça de defesa, no sentido de realizar “uma interpretação teleológica-sistemática deste dispositivo” a partir da exposição de motivos que acompanhou o projeto de Lei que visava a regulamentá-lo, o que se percebe é que o dispositivo em questão não estava voltado aos casos em que verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que é precisamente o caso dos autos.

Logo, não se pode dizer que o lançamento tenha se pautado no quanto previsto pelo parágrafo único do art. 116 do CTN.

Por outro lado, não se pode perder de vista o fato de que tanto a doutrina quanto a jurisprudência nacionais tem evoluído da interpretação dos atos negociais, de um ponto de vista puramente formal, para uma visão que leva em consideração a presença ou não do propósito negocial, bem como a presença ou não de outras patologias nos negócios jurídicos, que não exclusivamente a simulação e a fraude, mas também o abuso de forma e o abuso de direito. E esta evolução também se refletiu nos julgamentos realizados pelo extinto Conselho de Contribuintes, e hoje CARF.

Neste sentido, ainda que tratem de questão de fato diversa da analisada nos presentes autos, vê-se nos precedentes a seguir transcritos que o CARF, em casos de operações envolvendo a amortização de ágio gerado em operações ocorridas dentro de um grupo societário sob controle comum, sem propósito econômico real, tem sistematicamente rechaçado essas operações, e rejeitado os efeitos tributários a elas atribuído pelas partes envolvidas, ainda que fundamentando esta desconsideração ora na prática de simulação, ora na do abuso de direito:

**Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, relatora Sandra Maria Faroni:**

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

**Acórdão nº 1103-000.501, sessão de 30 de junho de 2011, relator Cons. José Sérgio Gomes:**

CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS. ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO GERADO COM UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO. ÁGIO DE SI MESMO. ABUSO DE DIREITO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização. A utilização dos formalismos inerentes ao registro público de comércio engendrando afeição a legitimidade destes atos caracteriza abuso de direito.

O que se pretende com isto ressaltar é que as diversas patologias, no plano prático, se inter-relacionam e até se confundem, devendo-se ter o cuidado de não se cair na “armadilha dos conceitos”, ou seja, na idolatria dos conceitos em detrimento da análise quanto aos fatos efetivamente ocorridos.

Neste sentido, transcrevo, do voto proferido pelo conselheiro Luiz Martins Valero, nos autos do processo 18471.000009/2006-33, o seguinte pronunciamento de Marco Aurélio Greco em evento promovido pelo Conselhos de Contribuintes em 2005<sup>3</sup>:

“Neste momento eu diria, o grande perigo é a armadilha dos conceitos. A cautela que nós temos que ter é não idolatrar o espelho.

O conceito jurídico não é mais do que um espelho da realidade. São indispensáveis, todo desenvolvimento filosófico, jurídico que foi feito nos últimos 30 anos no Brasil é importantíssimo, mas ele idolatrou a imagem que está no espelho, como se fosse possível lidar com a imagem, sem lidar com a realidade. E o conceito, seja ele conceito de simulação, conceito de fraude à lei, conceito de abuso de direito, eles devem ser figuras meramente operacionais e não dogmas. Ninguém se defende de conceito, as pessoas se defendem de fatos. E uma certa conduta que tem que ser enquadrada na lei, não é um certo conceito abstrato, jurídico que tem que ser enquadrado na lei. E o que eu vejo é que muitas vezes fica: "Não, mas isso é simulação ou é dissimulação? Isso é abuso de forma ou abuso de direito? " Desculpem, eu relaxar um pouco o meu linguajar, eu não estou preocupado com o rótulo que vai se colocar aquela conduta, eu estou preocupado é com a conduta. (...)”

<sup>3</sup> I Congresso de Direito Tributário dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda - Brasília, 14 a 16 de setembro de 2005; informe MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Logo após a referida transcrição, o conselheiro Luiz Martins Valero assim pronunciou-se sobre os fatos ocorridos (fatos estes que são, conforme já ressaltado, os mesmos aqui postos em julgamento):

“E o que fez o contribuinte no caso em exame? A resposta emerge cristalina dos fatos relatados pelo fisco: pretendeu capitalizar-se e o fez por meios inusitados, não só quanto ao instrumento jurídico utilizado (debêntures de emissão privada, restrita ao grupo), mas também quanto à amplitude que deu ao instituto da emissão/subscrição de debêntures, abusando de operações financeiras de forma a propiciar clara e severa redução dos tributos.

[...]

Pois bem, sem que isso represente concordância com os argumentos da recorrente, ainda que se deixe de lado a discussão sobre se houve ou não simulação, [...] é notório o fato de que tamanha redução do resultado, pela atribuição de participação ao debenturista, não tem lastro suficiente para assumir o perfil de dedutibilidade contemplado pela legislação tributária. Aqui reside o ponto crucial do litígio.

Eventuais confusões de conceitos, tanto por parte da fiscalização quanto por parte dos julgadores de primeiro grau não desnaturam a essência da acusação fiscal à vista dos fatos constatados e dos quais o contribuinte está a se defender, pois ele entendeu perfeitamente a acusação cujo cerne é a existência de ilícito fiscal na redução dos resultados tributáveis que levou a fiscalização à desconsideração dos efeitos do negócio no âmbito tributário.”

Ante a circunstância de as diversas patologias, no mais das vezes, se inter-relacionarem, e mesmo da dificuldade de se caracterizar determinada conduta sob um ou outro rótulo, resta claro, portanto, que não pode a eventual inadequação da rotulação do ilícito constituir fundamento para o cancelamento da atuação. Conforme exposto, o contribuinte se defende dos fatos, e não dos conceitos.

No caso das operações aqui analisadas, por exemplo, observo que o auditor fiscal que constituiu o lançamento tributário relativo aos anos de 2001, 2002, e 2003 (processo 18471.000009/2006-33) caracterizou os fatos como simulação. Já os auditores que constituíram o lançamento tributário aqui discutido, analisando os mesmos fatos, mas com relação aos efeitos tributários produzidos nos anos de 2007, 2008, e 2009, os caracterizaram como planejamento tributário abusivo.

Em qualquer caso, contudo, resta claro que houve uma distorção, por parte do contribuinte, com relação ao instituto das debêntures, de sorte que os valores pagos, aos quais o contribuinte atribuiu a condição de “participação nos lucros”, não preenchem as condições para serem legitimamente considerados como tal.

Logo, não podendo ser considerados como “participação nos lucros”, mas tendo produzido o efeito de reduzir a base tributável, resta apenas considerá-los como despesas, as quais, como toda e qualquer outra despesa, devem submeter-se aos critérios de necessidade, usualidade, e normalidade, para que sejam aceitas como dedutíveis, requisitos os quais, por todo o exposto, certamente deixou de cumprir.

Ressalto, contudo, que mais do que simplesmente uma despesa apenas “inedutível” para o IRPJ, em face de sua desnecessidade, o que pode levar a uma longa e

polêmica discussão quanto aos seus efeitos projetarem-se ou não para a CSLL, trata-se de uma despesa nitidamente artificial, produzida a partir do uso distorcido que se fez do instituto das debêntures, conforme restou caracterizado pelo fisco. Trata-se, portanto, de uma despesa inexistente de fato, e, nestes termos, seus efeitos também se projetam sobre a base de cálculo da CSLL.

Argumenta ainda a recorrente, por fim, que teria havido mudança no critério jurídico adotado por parte do Fisco, em violação ao art. 146, do CTN, uma vez que, na época da realização das operações, a posição da Receita Federal, bem como do Conselho de Contribuintes, em situações semelhantes, era no sentido de admitir a operação.

Refere-se a recorrente a uma Solução de Consulta, mencionada pela própria fiscalização, em que a Receita Federal especifica os critérios contábeis e fiscais relativos à emissão e remuneração de debêntures, cuja ementa é a seguinte:

#### “DEBÊNTURES

O valor de face das debêntures deve ser classificado em conta do Ativo Circulante ou do Realizável a Longo Prazo ou em conta do Ativo Permanente - Subgrupo Investimentos, enquanto que o valor do prêmio pago na sua aquisição deverá ser classificado no Ativo Permanente da Debenturista, Subgrupo Ativo Diferido. Os rendimentos produzidos pelas debêntures sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 20%, por ocasião de seu pagamento ou crédito.”

A referida Solução de Consulta, que foi proferida no âmbito de operações relativas a contribuinte diverso, e que tem sua aplicação restrita, portanto, somente à empresa consulente, de qualquer sorte, por óbvio, aborda apenas os critérios contábeis e fiscais relativos a uma operação normal e considerada correta de emissão de debêntures, o que, por todo o exposto, não é o caso. Assim, não se vislumbra de que forma tal manifestação possa caracterizar qualquer modificação de critério jurídico.

Da mesma forma, a menção feita pela recorrente em sua impugnação, conquanto não expressamente reproduzida no recurso, quanto à diligência efetuada pela fiscalização na própria recorrente em 2002, em que teria sido constatado inexistir qualquer tipo de irregularidade. Isto porque, consoante se verifica do exame do Relatório Fiscal de Diligência (Doc. 22 da impugnação), tratava-se no caso tão somente de diligência, cuja finalidade era a de exclusivamente analisar os aspectos *formais* da operação de emissão de debêntures, *verbis* (fls. 1022):

Ou seja, a nós competia verificar se a emitente dos títulos cumpriu os ritos formais para emissão das debêntures, assim como se a contrapartida do mencionado prêmio foi corretamente contabilizado em conta de reserva de capital e se o valor estipulado pelas debêntures está sendo efetivamente integralizado no prazo e no montante convencionados. Com este intento, lavramos em 20/03/02 termo de intimação solicitando toda a documentação que deu respaldo legal à operação (DOC 03).

Portanto, mais uma vez, não se vislumbra de que forma tal manifestação possa caracterizar qualquer modificação de critério jurídico.

Quanto ao entendimento conferido pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, a que se refere a recorrente, de se observar que o art. 146 do CTN, invocado pela recorrente, possui a seguinte dicção:

*“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. “*

Novamente, não se verifica qualquer modificação no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento com relação ao recorrente. Ao contrário, sempre que se manifestou a autoridade administrativa com relação a esta operação da recorrente, foi para constituir o lançamento de ofício pela glosa das despesas com a remuneração de debêntures.

O que houve, portanto, quando muito, foi a mera alteração na jurisprudência do CARF, no decorrer do tempo, com relação a operações da espécie. Mas isto não caracteriza a alteração de critério jurídico a que se refere a norma em comento.

Sem procedência, portanto, este derradeiro argumento.

Por fim, registre-se que o patrono da recorrente, da tribuna, e em “razões finais de recurso” protocoladas na Secretaria do CARF poucas horas antes do julgamento pelo CARF nesta sessão de julgamento do mês de outubro, suscitou ainda os argumentos de que, na remota possibilidade de não ser reconhecida a legitimidade das operações, deveria ter o fisco requalificado inteiramente as operações, ou para admitir que as despesas fossem dedutíveis como juros calculados sobre mútuos que a recorrente poderia ter tomado junto ao mercado, ou para considerar que — admitindo-se que a H STERN teria realizado aporte de capital na HSJ — a recorrente poderia ter pago à H STERN juros sobre o capital próprio passíveis de dedutibilidade fiscal.

Conforme sucintamente expus em sessão, e aqui faço o devido registro para que não se venha a alegar eventual (e discutível, ante as circunstâncias da apresentação do argumento) omissão por parte do colegiado, entendo que tais pleitos não merecem acolhida. A fiscalização incumbe identificar o ilícito, como de fato o fez. Conforme exposto no presente voto, trata-se de despesas fictícias e inexistentes, portanto cabível a sua glosa. Não cabe à fiscalização buscar verificar todas as outras possíveis alternativas (válidas e legais) que a recorrente teria à sua disposição caso tivesse desejado proceder dentro dos limites da lei, se ela mesma, *sponte propria*, da lei se afastou. E, conforme se vê pela breve síntese exposta no parágrafo precedente, a própria recorrente reconhece que haveria mais de uma alternativa legal disponível.

A meu ver, o limite da atuação fiscal seria o de reconhecer que, se as despesas com a remuneração das debêntures são inexistentes, então as receitas oriundas da remuneração dessas mesmas debêntures (na contraparte, ou seja, a H STERN) também são inexistentes. Esta é a única conclusão lógica, possível, e admissível, nada mais havendo a avançar.

Neste sentido, conforme destaquei na sessão de julgamento, é verdade que a fiscalização não havia desconsiderado, na autuação relativa à controladora H STERN, as receitas por ela auferidas em decorrência da remuneração das debêntures em questão. Contudo, por ocasião do julgamento do processo relativo à H STERN (processo nº 16682.720703/2012-16), nesta mesma sessão de julgamento, o colegiado, por unanimidade de votos, tomou esta providência, o que fez com que o recurso voluntário lá apresentado tenha sido provido, e o crédito tributário lançado tenha sido cancelado.

Encerrando aqui o acréscimo feito ao voto, em consideração aos argumentos aduzidos da tribuna e nas “razões finais de recurso”, julgo-os improcedentes.

### **Multa qualificada**

No processo 18471.000009/2006-33, a extinta 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes, por maioria de seus votos, acompanhou o voto do relator, que entendeu não ter ocorrido a simulação alegada pela fiscalização e, nesta conformidade, desqualificou a multa aplicada, muito embora tenha ressaltado ter ocorrido abuso tanto no alcance que o contribuinte conferiu ao instituto de emissão/subscrição de debêntures, quanto no uso que deu ao instituto do “*pro soluto*”. Este entendimento restou consubstanciado na seguinte parte da ementa daquele julgado:

“MULTA QUALIFICADA Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.”

No que toca à desqualificação da multa, com sua redução ao percentual de 75%, naquele processo levada a efeito, e neste igualmente pleiteado pela recorrente, não se pode, contudo, concordar com este entendimento.

Em primeiro lugar, de se destacar que, não obstante a fiscalização tenha caracterizado os fatos como “planejamento tributário abusivo”, e não como “simulação”, de qualquer sorte aplicou a multa qualificada, ante o entendimento de que teria havido o evidente intuito de fraude.

Entendo que assiste razão ao fisco.

O intuito de fraude, previsto na lei para a qualificação da multa de ofício, possui um amplo conceito no qual se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Para a constatação da ocorrência de dolo, tanto em sua acepção penal, quanto aqui, como elemento subjetivo do tipo qualificado tributário, diz a mais balizada doutrina que é necessário verificar se havia, por parte do agente, a *consciência* (conhecimento do agente das circunstâncias caracterizadoras do ilícito) e a *vontade* para a prática da conduta (positiva ou omissiva) contrária ao ordenamento. Em outras palavras, é preciso demonstrar que o agente *previu e quis o resultado ilícito*.

Por outro lado, é certo que o elemento subjetivo *dolo* não há de ser extraído da mente do seu autor, mas sim das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.

No caso concreto, por todo o quanto aqui exposto, resta claro que o contribuinte conscientemente engendrou operações que em nada se assemelham a uma verdadeira emissão de debêntures, tendo deliberadamente distorcido o uso deste instituto com a precípua finalidade de esboroar a sua base tributável.

Especificamente, entendo que, com os procedimentos adotados pela recorrente, tenham sido modificadas substancialmente, e de modo intencional, as características do fato gerador, o que levou à redução do imposto devido, conduta esta que se amolda ao conceito de fraude exposto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

*“Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”*

Plenamente justificada, portanto, a qualificação da multa.

#### **Aproveitamento do IRRF**

Argumenta a recorrente que a Fiscalização, ao entender que a operação não se realizou, e lançar o IRPJ em razão da glosa da dedução indevida na apuração do Lucro Real, deveria, ao menos, ter considerado também que o IRRF sobre a remuneração das debêntures corresponde, na realidade, a uma distribuição de lucros não tributáveis, o que justificaria, portanto, a sua dedução do valor apurado a título de IRPJ, uma vez que, neste caso, o recolhimento daquele tributo (IRRF) teria perdido sua justificativa.

Devo reconhecer que, amparado em precedentes anteriores do próprio CARF, eu mesmo, em outro caso envolvendo debêntures (processo 13896.002592/2007-93), concordei parcialmente com o argumento acima exposto. A ementa do Acórdão 1102-00.659, com relação a este ponto, restou assim vazada:

#### **IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO.**

Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção.

Entretanto, há que se ressaltar a especificidade dos casos. Conforme antes afirmado, não é por tratarem de uma mesma matéria de fundo que todos os casos devam receber idêntico tratamento.

No caso a que se refere a ementa acima, há que se observar que as debêntures haviam sido subscritas pelos sócios pessoas físicas.

No caso de pessoas físicas, os rendimentos retidos na fonte em decorrência dos rendimentos auferidos a título de remuneração pelas debêntures subscritas constituem hipótese de retenção exclusiva de fonte.

Naquele contexto, em que o imposto retido não tem nenhuma possibilidade de ser recuperado pelas pessoas físicas que sofreram a retenção, é que se firmou o entendimento de que, por uma questão de razoabilidade e de restabelecimento da verdade dos fatos, aquele imposto deveria ser abatido do valor lançado a título de IRPJ. Aliás, o precedente citado nos autos daquele processo, também era de situação de retenção exclusiva de fonte, em decorrência de serem pessoas físicas os subscritores das debêntures emitidas.

No caso dos autos, contudo, a subscritora das debêntures é pessoa jurídica. Ora, nesses casos, a retenção na fonte sobre os rendimentos auferidos a título de remuneração em face das debêntures subscritas constitui hipótese de retenção como antecipação do devido no encerramento do período de apuração.

Ou seja, quem realmente sofre o ônus do imposto na fonte é a H STERN, que tem assegurado para si o direito de considerar este imposto retido na dedução do montante do IRPJ por ela devido, bem como o de, se o caso, solicitar a sua restituição e/ou compensação.

Neste contexto, nenhum sentido faz abater o valor do imposto retido na fonte dos valores do IRPJ lançados contra a HSJ. Mesmo em se admitindo que deva ser restabelecida inteiramente a verdade dos fatos, e que a verdade dos fatos significasse a distribuição de lucros com isenção de imposto na fonte, o fato é que a repercussão quanto ao IRRF ocorre, concretamente, na pessoa da controladora (H STERN), e não na da recorrente, de sorte que o eventual aproveitamento do IRRF só pode ser analisado no âmbito da controladora que sofreu a retenção.

Logo, a questão desborda completamente do litígio aqui posto em julgamento, pelo que deve ser rejeitado o pleito recursal de aproveitamento do IRRF no auto de infração aqui discutido.

Conforme dito, é somente na controladora que, diante da situação de fato lá verificada, pode ser avaliada a procedência (ou não) de eventual pleito de restituição e/ou compensação do imposto retido que tenha sido feito, ou a procedência (ou não) do aproveitamento deste imposto em eventual lançamento de ofício que contra ela tenha sido formalizado.

### **Conclusão**

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso voluntário.

*Documento assinado digitalmente.*

**João Otávio Oppermann Thomé - Relator**

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

Autenticado digitalmente em 27/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 27/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 30/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA







Ganho de Capital. Reavaliação no regime de Lucro Presumido





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

**Processo n°** 10880.725757/2011-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1102-000.870 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ.  
**Recorrente** ESTRELA DO SUL PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

CISÃO. AVALIAÇÃO A PREÇO DE MERCADO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL.

No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que avaliar os seus bens a valor de mercado e tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, deverá considerar como ganho de capital a diferença entre o valor de mercado dos bens transferidos e o seu respectivo custo de aquisição, e adicionar o referido ganho de capital à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Alexandre dos Santos Linhares e Meigan Sack Rodrigues, que davam provimento ao recurso.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente e Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araújo, Victor Humberto da Silva Maizman, José Sérgio Gomes, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Meigan Sack Rodrigues.

## Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados (fls. 220 a 230) Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 160.005.160,03, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Do relatório fiscal (Termo de Encerramento Parcial de Fiscalização, fls. 232 a 242), colhem-se as seguintes informações, que sustentam o lançamento efetuado:

Em 30.04.2006, o contribuinte SATIPEL FLORESTAL LTDA (antiga denominação social da ora recorrente) efetuou cisão parcial da sociedade, com a versão de parte do seu patrimônio, no valor de R\$ 210.556.248,00, para a empresa SATIPEL INDUSTRIAL S/A, sua única sócia naquele momento.

Em resposta à intimação fiscal para que apresentasse o Balanço Patrimonial específico referente à cisão parcial ocorrida, e a discriminação dos bens transferidos, com a indicação dos seus custos originais e respectivas reservas de reavaliação, bem como indicasse os procedimentos adotados com relação à tributação do ganho de capital auferido com a transferência destes bens à sucessora, foi apresentada cópia da ata de reunião dos cotistas da SATIPEL FLORESTAL LTDA, ora recorrente, relativa à 4ª Alteração e Consolidação do Contrato Social com o Balanço Patrimonial de 31/03/2006, base da cisão ocorrida em 30/04/2006, bem como lista com os bens transferidos à sucessora, com a identificação do Custo Original e Reserva de Reavaliação. Na oportunidade, esclareceu o contribuinte que não apurara ganho de capital na operação de cisão ocorrida em 30/04/2006, uma vez que a mesma fora realizada a valores de livros contábeis (fls. 37).

O Laudo de Avaliação dos Bens do Ativo Permanente (fls. 65-69), que refletiu a cessão e transferência dos bens imóveis para a sucessora, demonstra que o Custo Original corrigido de todos os bens transferidos foi de R\$ 3.542.914,07, valor este que confere com o somatório dos Custos Originais corrigidos de cada item constante da relação dos bens transferidos na cisão, apresentada pela recorrente.

O mesmo Laudo de Avaliação informa que o valor da reavaliação desses bens totalizou R\$ 207.013.333,93, o que também confere com o somatório da coluna “Reavaliação” de cada item constante da referida relação dos bens transferidos na cisão.

A soma das duas parcelas compõe o valor de R\$ 210.556.248,00, que corresponde à parcela cindida do patrimônio da recorrente, e vertida para a SATIPEL INDUSTRIAL S/A, conforme o referido Laudo de Avaliação e a 4ª Alteração e Consolidação do Contrato Social, que registra a sua aprovação.

O contribuinte não observou a determinação contida no § 4º do art. 521 do RIR/99, o qual exige, em se tratando de Lucro Presumido, que os valores atribuídos a título de Reavaliação sejam ofertados à tributação, para que possam compor o Valor Contábil como adicional ao Custo Original dos bens transferidos.

Nesses termos, concluiu a fiscalização que o valor contábil a ser considerado por ocasião da alienação dos bens imóveis do Ativo Permanente da ESTRELA DO SUL

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/05/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 24/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PARTICIPAÇÕES LTDA é de R\$ 3.542.914,07, e que a diferença entre o valor contábil e o valor da alienação (que corresponde precisamente ao valor da reavaliação, de R\$ 207.013.333,93), constitui ganho de capital não oferecido à tributação, pelo que lavrou os autos de infração ora em litígio.

O contribuinte contestou o lançamento por meio de impugnação, cujos fundamentos foram assim sintetizados pela decisão recorrida em seu relatório, que neste mister adoto:

\*• não houve, na Satipel Industrial S/A - empresa receptora da parcela patrimonial vertida - aumento em seu patrimônio líquido, exatamente porque sua conta de investimento foi reduzida nos exatos R\$ 210.556.248,00, valor contábil da parcela cindida, sendo R\$ 3.542.914,07, na rubrica custo dos imóveis corrigidos, e R\$ 207.013.333,93, na rubrica Reavaliação;

• os lançamentos em questão não podem prevalecer, eis que decorrentes de indevida interpretação (i) da natureza jurídica da operação de cisão; (ii) da forma como a operação efetivamente se realizou e, (iii) sobretudo, das normas que regulam a matéria, em especial as que tratam dos modos de avaliação de patrimônios em eventos da espécie, bem assim das regras que tratam da reavaliação de bens nesses eventos e das que regem a tributação de ganhos de capital em sociedades optantes pelo lucro presumido;

• na incorporação, assim como na fusão e cisão, não há atos de alienação de bens entre as sociedades, mas sucessão universal como efeito legal desses negócios jurídicos, o que significa que não pode ser confundida com cessão, compra e venda ou permuta, atos de alienação de patrimônio, em que ordinariamente se apuram ganhos ou perdas de capital;

• conforme esclarecido no curso do procedimento fiscal, a incorporação da empresa foi realizada a valores de livro, ou seja, o critério de avaliação do patrimônio foi pelo valor contábil dos ativos e não pelo critério de valor de mercado dos bens e direitos;

• a mera existência de bens reavaliados ou a reavaliação de determinados bens no evento de cisão não significa avaliação a mercado de que trata o referido artigo 235, § 4º, do RIR/99, eis que este reclama a avaliação de todo o patrimônio pelo valor de mercado;

• em razão da natureza da operação de cisão que, como visto, tem a característica de sucessão universal dos bens e direitos vertidos no processo, estipulou o legislador no artigo 441 do RIR/1999 que "As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida." Assim, se no evento de cisão as reservas de reavaliação existentes forem simplesmente transferidas à sociedade beneficiária do acervo cindido objeto da operação, estas devem receber o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida, isto é, não devem sofrer imediata tributação;

• O fato de o laudo elaborado pelos peritos contábeis, segundo o critério de avaliação contábil do patrimônio, fazer referência ao custo histórico dos bens e ao montante das reavaliações havidas não significa que o patrimônio tenha sido avaliado pelo critério de valor de mercado;

- como no evento de cisão, por definição, não há atos de alienação de patrimônio, não tem cabimento cogitar-se do artigo 521, § 4º, do RIR/1999 que, para a sua aplicação, reclama a realização de ganho de capital resultante da alienação de bens;
- conforme determina o artigo 4º Lei 9.959/2000, a rigor, a reserva de reavaliação somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base da CSLL quando da alienação, baixa por pericemento ou depreciação, amortização ou exaustão dos bens reavaliados, situações únicas que implicam sua efetiva realização;
- caso se entenda que a reserva de reavaliação constituída em 15/12/2000 deva ser considerada tributável no primeiro trimestre de 2004, quando a Impugnante passou a ser tributada pelo lucro presumido, com fundamento no art. 54 da Lei 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 RIR/1999), a suposta obrigação tributária já teria sido extinta pela decadência e, além disso, o valor da reserva de reavaliação já teria sido incorporado ao custo dos bens reavaliados desde 2004;
- Por fim, protesta a Impugnante pela produção de todas e quaisquer provas admitidas em direito.”

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, em São Paulo/SP, afastou a alegação de decadência pela suposta realização da reserva de reavaliação que teria ocorrido no primeiro trimestre de 2004, quando a empresa passou a ser tributada pelo lucro presumido, vez que a tributação discutida é sobre o ganho de capital apurado por conta da absorção de bens integrantes do patrimônio de empresa sucedida por outra empresa, sua sucessora, cujo *dies a quo* coincide com a data da cisão parcial da autuada, 30/04/2006, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento efetuado.

O Acórdão nº 16-34.153, fls. 378 a 389, possui a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/04/2006

VERSÃO DE BENS EM VIRTUDE DE CISÃO PARCIAL. HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO.

A transferência de bens do ativo permanente a outra pessoa jurídica, por ocasião de cisão parcial, configura hipótese de alienação abrangida pelo artigo 235, do RIR/99.

CISÃO. IMÓVEIS VERTIDOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

O artigo 441 do RIR/99, dispositivo que estabelece que as reservas de reavaliação terão na sucessora o mesmo tratamento que teriam na empresa sucedida, no caso de cisão parcial, não contraria o artigo 521, § 4º, também do RIR/99, que prevê que a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado poderá computar os valores acrescidos em virtude de reavaliação como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos somente se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO.

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/05/2013 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 24/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Na apuração de ganho de capital, o termo inicial do lançamento dos tributos devidos situa-se na data da alienação dos bens, no caso, do evento de cisão parcial da empresa.

#### TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos demais lançamentos reflexivos, face à relação de causa e efeito que os vincula.”

Cientificada desta decisão em 22.03.2012, conforme AR de fls. 395, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 20.04.2012, fls. 396 a 431, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos na inicial.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, observo ser incontestado o fato de que, na cisão parcial de SATIPEL FLORESTAL LTDA (recorrente), ocorrida em 30.04.2006, foram vertidos para a SATIPEL INDUSTRIAL S/A bens avaliados em R\$ 210.556.248,00, sendo R\$ 3.542.914,07 correspondentes ao custo original corrigido desses bens, e R\$ 207.013.333,93 correspondentes ao valor da reserva de reavaliação contabilizada na recorrente.

Aduz a recorrente que o laudo que sustenta a apuração deste valor para fins da cisão não é um laudo de reavaliação dos bens a valor de mercado, mas sim um laudo de avaliação dos referidos bens a valor contábil.

Neste sentido, observa que, conforme a alínea a.3 do “Protocolo de Cisão Parcial e de Justificação” firmado em 14/04/2006 entre as partes, foram nomeados 3 peritos contábeis “*para proceder à avaliação da parcela patrimonial a ser vertida, sob o critério de valor contábil, com base no balanço patrimonial levantado em 31 de março de 2006.*” No mesmo diapasão, o item 4 do “Laudo de Avaliação” expressamente consigna que este teve por objetivo “*determinar o valor contábil do patrimônio a ser cindido e incorporado, levando-se em consideração a situação patrimonial da empresa em 31 de março de 2006.*” (grifos não são do original)

Assim, como a Reserva de Reavaliação fora constituída em datas muito anteriores ao evento de cisão (nos anos de 2000 e 2004), não haveria que se falar em valor de mercado, restando claro que o que ocorreu foi mera transferência de ativos a valor contábil.

Com a devida vênia, o raciocínio expandido não se sustenta, senão vejamos.

Cedico que o propósito da reavaliação de bens é eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens e o seu valor de mercado.



Confira-se, neste aspecto, o que dispõe a respeito a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários — CVM nº 183, de 19.06.1995, que aprovou o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, elaborado em conjunto com a própria CVM, também citada pela recorrente em suas razões de defesa e parcialmente transcrita em seus memoriais (grifos não são do original):

“Paralelamente a essa atualização compulsória do valor dos ativos pela correção monetária, a legislação permite que as empresas procedam a uma **avaliação de ativos por seus valores de mercado**, com base em laudos técnicos. Denomina-se **Reavaliação** o **resultado** derivado da **diferença** entre o **valor líquido contábil dos bens** (custo corrigido monetariamente líquido das depreciações acumuladas) e o **valor de mercado**, sendo este um procedimento optativo.

A **Reavaliação** significa a **adoção do valor de mercado** para os bens reavaliados, **abandonando-se para estes o princípio de custo original corrigido monetariamente**. Objetiva, conceitualmente, que o balanço reflita os ativos a valores mais próximos aos de reposição.”

Uma vez efetuada a referida reavaliação, e devidamente contabilizada, é certo que o novo valor contábil passa a ser exatamente o valor de mercado que fora apurado no procedimento. Portanto, se os bens assim reavaliados forem mais adiante objeto de transferência, por meio de cisão, dizer que tal transferência se fez a valor meramente contábil, e não a valor de mercado, não retrata com fidelidade o que realmente ocorreu.

A própria recorrente, na peça recursal, transcreve trecho de voto no Acórdão nº 103-23.441, julgado em 17 de abril de 2008, para destacar que o momento da constituição da reserva de reavaliação de bens, se no passado ou no presente, de rigor é irrelevante para efeitos do diferimento da tributação, consoante inclusive a própria Receita Federal assentara no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, lá também parcialmente transcrito (abaixo, *verbis*):

“(…)

3. Cabe ressaltar que, em ambos os dispositivos (artigos 326 e 328), não há sequer referência a qualquer comando que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado no art. 328 do RIR/80.

4. A reavaliação, como se sabe, é feita objetivando eliminar a defasagem existente entre o custo dos bens (mesmo corrigidos monetariamente) e o seu valor de mercado. A legislação não procura, assim, vinculá-la a esta ou àquela destinação específica.

5. O momento em que se procede a reavaliação nada tem a ver com a sua destinação, A destinação dos bens — e conseqüentemente a destinação da reserva de reavaliação — ocorrerá ao longo do tempo e poderá, evidentemente, ser ou não prevista nos planos da empresa.

(…)”

Após aquela transcrição, foi assim concluído o voto:

“Dessa forma, não vejo a qualquer comando, nos artigos 435 e 440 do RIR/1999, que coloque o lapso de tempo decorrido entre a reavaliação de bens e a subscrição de capital como fator impeditivo da utilização do regime tributário regulado pelo artigo 435 citado.”

Portanto, na esteira exatamente do raciocínio exposto no âmbito do citado acórdão, e acima detalhado, bem como no Parecer CST nº 1.136, de 24/05/1984, também entendo que o mero fato de se tratar de uma reavaliação pretérita não constitui qualquer óbice à aplicação das disposições legais atinentes à reserva de reavaliação e sua respectiva realização.

Dito de outra maneira: a reavaliação feita, ainda que em data pretérita ao evento aqui em foco, permanece hígida, e confirma o fato de que os bens, originalmente adquiridos por R\$ 3.542.914,07, foram avaliados pelo valor de mercado de R\$ 210.556.248,00.

Assim, se o “Laudo de Avaliação” datado de 30.04.2006 limitou-se a tão somente especificar os valores contábeis dos referidos bens em 31.03.2006, e estes, por sua vez, já se encontravam atualizados por força de uma reavaliação pretérita, é de se concluir que o referido laudo apenas ratificou os valores de mercado daqueles bens naquela data, para fins de cisão.

Portanto, considerando-se que os bens foram avaliados, para fins da cisão efetuada, a preço de mercado, prossigo na análise dos demais pontos.

Permito-me uma breve digressão histórica sobre o tema reavaliação de ativos, destacando inicialmente as seguintes observações, também extraídas da já citada Deliberação CVM nº 183, de 1995:

#### “A REAVALIAÇÃO FRENTE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

5 - Em vários países a avaliação de ativos pelos valores de mercado não é considerada aceitável como um princípio contábil, por contrariar o conceito de custo como base de valor. Sua permissão no Brasil se deu através da legislação societária, complementada pela legislação fiscal. Sua utilização, todavia, deve ser praticada dentro de critérios técnicos, apurada por parâmetros pautados pela realidade, e devidamente informada nas demonstrações contábeis e notas explicativas quanto a seus valores e reflexos.

6 - Assim, a avaliação de ativos pelo custo corrigido monetariamente é o critério preferencial consagrado pelos princípios fundamentais de contabilidade, sendo a reavaliação um critério alternativo, que, se adotada dentro dos parâmetros e critérios técnicos definidos neste Pronunciamento, constitui-se em prática contábil aceitável.”

A reavaliação, portanto, foi introduzida no Brasil pela Lei nº 6.404/76, que, no seu artigo 182, assim dispôs:

“Art. 182. (...)

§ 3º *Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.”*

A legislação fiscal que primeiro tratou do assunto foi o Decreto-Lei nº 1.598/77.

Da leitura dos seus dispositivos, constata-se estarem todos voltados às empresas que apuram o imposto de renda pela sistemática do lucro real. Confira-se:

**“Reavaliação de Bens****Tributação na Realização**

*Art. 35 - A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

*§ 1º - O valor da reserva será computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

(...)

**Reavaliação na Subscrição de Capital ou Valores Mobiliários**

*Art 36 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação.*

*Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979)*

(...)

**Reavaliação na Fusão, Incorporação ou Cisão**

*Art 37 - A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.*

*Parágrafo único - O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 35.”*

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.978/82 inseriu novo dispositivo, também voltado às empresas do lucro real:

*“Art 3º A incorporação ao capital da reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada na determinação do lucro real.*

*§ 1º O valor da reavaliação incorporado ao capital na forma deste artigo será:*

(...)

*b) computado na determinação do lucro real de acordo com o disposto na letra b do § 1º do artigo 35 ou letras a, c e d do parágrafo único do artigo 36 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com a redação dada pelos itens VI e VII do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.*

(...)"

Tais artigos encontram-se hoje integrados ao RIR/99, artigos 434 a 440.

Na análise e interpretação desses dispositivos, há muito consolidou-se no CARF o entendimento de que, para fins fiscais, a reavaliação de bens e direitos deveria produzir resultados tributáveis neutros.

Neste sentido, vale reproduzir o entendimento exposto no Acórdão nº 107-07.739, também colacionado pela recorrente em suas razões de recurso:

“Assim é que a legislação permite o diferimento da tributação da mais valia, representado pela contrapartida contábil mantida no patrimônio líquido, sob o título de reserva de reavaliação:

(...)

A neutralidade é mantida exatamente pelo mecanismo previsto no art. 435 do RIR/99:

(...)

Veja:

- quando utilizada para aumento de capital, a mais valia se incorpora definitivamente ao patrimônio da empresa, equacionado-se com o ativo reavaliado;

- se alienado o bem reavaliado, o custo de aquisição majorado diminuiu o ganho de capital, por isso a adição da reserva correspondente ao bem reavaliado para neutralizar a redução do ganho tributável;

- os encargos da depreciação, amortização ou exaustão calculados sobre o bem reavaliado reduzem o resultado tributável do período, por isso a adição do mesmo valor ao resultado, novamente visando a neutralidade:

- na baixa por perecimento, a perda foi majorada pela mais valia integrada ao ativo perdido, logo a adição da reserva para neutralizar os efeitos no resultado.”

De fato, em se tratando de empresa submetida à apuração do lucro real, desde que observadas as disposições legais específicas, de rigor é absolutamente neutra, do ponto de vista fiscal, tanto a constituição quanto a realização da reserva de reavaliação.

Neste contexto, justifica-se a disposição constante do artigo 441 do RIR/99, que possui a seguinte redação:

*“Art. 441. As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.”*

De se observar que, a despeito de não estar assente em base legal efetiva, tal dispositivo encontra-se em perfeita consonância com toda a sistemática até aqui delineada. Com base nele, permite-se até mesmo a *transferência* das reservas de reavaliação, de uma empresa do lucro real para outra empresa do lucro real, sua sucessora, a qual pode, assim, continuar a dar à reserva de reavaliação o mesmo tratamento tributário que ela tinha — e continuaria a ter, se permanecesse — na sucedida.

Contudo, impende registrar que, até antes da Lei nº 9.249/95, inexistiam quaisquer dispositivos específicos tratando da reserva de reavaliação em empresas não submetidas à apuração pelo lucro real.

Apenas com a referida lei, veio a lume o primeiro dispositivo mencionando tais empresas, *verbis*:

*“Art. 21. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado.*

*§ 1º O balanço a que se refere este artigo deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.*

*§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda devido e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

*§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.*

*§ 4º A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.”*

Mais adiante, a Lei nº 9.430/96 trouxe nova disposição contemplando, mais uma vez, especificamente as empresas submetidas ao lucro presumido e arbitrado.

*“Art. 52. Na apuração de ganho de capital de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido ou arbitrado, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto de renda.”*

O artigo 21 da Lei nº 9.249/95, acima transcrito, trata, portanto, tão somente de especificar os efeitos fiscais a que devem submeter-se as empresas do lucro presumido ou arbitrado, caso tenham parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação,

fusão ou cisão, e procedam à avaliação dos seus bens a valor de mercado, determinando que, nesses casos, deve ser apurado ganho de capital.

Já o artigo 52 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito, detalha e especifica como deve ser feita a apuração do ganho de capital nessas situações, expondo a racionalidade da sistemática empregada nessa apuração. Assim, se os valores da reavaliação foram computados na base de cálculo do imposto de renda, legítimo que a empresa também os considere como parte integrante do custo, quando da apuração do ganho de capital; por outro lado, se os valores da reavaliação não foram submetidos à tributação, não pode a empresa se beneficiar do custo majorado.

O regramento contido no artigo 21 da Lei nº 9.249/95 é claro: empresas do lucro presumido ou arbitrado que tenham parte ou todo o patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão, e procedam à avaliação de bens a valor de mercado, devem apurar ganho de capital, e este ganho deve ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos.

Neste contexto, entendo ser irrelevante toda a discussão travada no presente recurso quanto ao fato de ser ou não a cisão parcial uma espécie do gênero alienação, e, a depender disto, estar ou não sujeita à apuração de ganho de capital. Mesmo porque, em que pese tenha a recorrente feito constar que o seu entendimento sobre a questão se encontra respaldado no magistério de ilustres doutrinadores, não se pode tê-lo por inconteste, havendo igualmente entendimento de respeitáveis juristas em sentido diverso.

Também a disposição contida no artigo 4º da Lei nº 9.959/00, que determina que a contrapartida da reavaliação de bens somente deva ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, igualmente não a socorre, pois desborda para a discussão de saber se a cisão parcial consubstanciaria alienação e implicaria, portanto, a efetiva realização do bem.

Ocorre que toda essa discussão naufraga quando há expressa disposição de lei a respeito — como de fato há, no presente caso.

Para que não restem dúvidas, vamos conferir o quadramento dos fatos ao antemencionado dispositivo (artigo 21 da Lei nº 9.249/95):

- A recorrente teve parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão? R.: Sim, sendo tal fato inconteste.
- A recorrente é pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado? R.: Sim, é tributada com base no lucro presumido, sendo tal fato também inconteste.
- No balanço específico levantado para esse fim, até trinta dias antes do evento, os bens e direitos transferidos foram avaliados pelo valor contábil ou de mercado? R.: Pelo valor de mercado, nos termos do presente voto, vez que os valores daqueles bens registrados na contabilidade já continham o montante das respectivas reavaliações antes efetuadas.

Incontestes também o custo de aquisição dos referidos bens, que, no caso, é de somente R\$ 3.542.914,07, bem como o respectivo valor de avaliação, que é de R\$ 210.556.248,00, pelo que se afigura precisamente, nos termos do indigitado dispositivo, em R\$ 207.013.333,93 o valor do ganho de capital a ser adicionado à base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos.

Conforme já referido, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.249/95, é obrigatória a apuração do ganho de capital nesses casos. Restaria apenas a possibilidade, conferida pelo artigo 52 da Lei nº 9.430/96, já ao norte transcrito, de a empresa, na apuração desse ganho, computar no custo os valores acrescidos em virtude de reavaliação, desde que ela conseguisse comprovar que esses valores já haviam sido computados na determinação da base de cálculo dos tributos devidos.

Contudo, a empresa em nenhum momento fez tal demonstração, mesmo porque, como ela própria declarou, sequer efetuou a apuração de ganho de capital, por entender que não estaria sujeita a tal procedimento.

Resta analisar ainda o argumento recursal de que o artigo 21 da Lei nº 9.249/95 (art. 235 do RIR/99) seria inaplicável ao caso, vez que este reclamaria a avaliação de *todo* o patrimônio da empresa pelo valor de mercado.

O argumento não se sustenta. O dispositivo não contém esta determinação, a qual nem mesmo faria qualquer sentido no caso concreto. Veja-se: estamos tratando de uma cisão parcial, com versão do patrimônio cindido para outra empresa já constituída. Assim, se algum acordo há de haver entre a sucedida e a sucessora, este só pode dizer respeito ao valor dos bens a serem vertidos, não sendo necessário qualquer acordo, e muito menos avaliação, por qualquer critério, quanto aos bens que devam permanecer na cindida.

Por este motivo é que o “Protocolo de Cisão Parcial e de Justificação” firmado em 14/04/2006 entre as partes, expressamente refere que os peritos nomeados devem “*proceder à avaliação da parcela patrimonial a ser vertida*”, e o “Laudo de Avaliação” confirma que seu objetivo foi “*determinar o valor contábil do patrimônio a ser cindido e incorporado*”. (grifos não são do original).

Por sua vez, o artigo 21 da Lei nº 9.249/95, ao regular os efeitos fiscais decorrentes das diversas formas de reorganização societária, dentre elas a cisão parcial, ali expressamente referida, preocupa-se justamente com a possibilidade de haver ganhos de capital, os quais devem ser oferecidos à tributação.

A dar guarida ao entendimento da recorrente, bastaria que a empresa deixasse de avaliar um único bem a valor de mercado, para que nenhuma imposição tributária lhe pudesse ser feita com base no referido dispositivo legal, sendo inadmissível tal entendimento, que simplesmente tornaria o dispositivo inútil e obsoleto.

Os demais argumentos recursais também não prosperam.

Sustenta a recorrente a violação ao conceito de renda insculpido no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Aduz que não teria havido aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda nem pela cindida, vez que esta, de fato, teve seu seu patrimônio líquido reduzido, e nem pela sucessora, vez que esta, como única sócia da Recorrente à época

da cisão, por equivalência patrimonial já possuía, refletida em sua conta de investimentos, a parcela cindida.

Com relação ao patrimônio líquido da sucessora, a alegação é de todo impertinente, visto que o que é objeto de tributação pelo artigo 21 da Lei nº 9.249/95 (art. 235 do RIR/99) é o ganho de capital auferido pela empresa cindida, e não pela sucessora.

Com relação ao patrimônio da cindida, entende a recorrente que, nos termos do artigo 43 do CTN, pode-se extrair como “regra geral” o fato de que “*em toda e qualquer cisão — total ou parcial — a sociedade cindida não obtém renda*”. Entretanto, a própria recorrente reconhece, na peça recursal, que a lei contém uma exceção a esta “regra geral”, e esta exceção ocorre justamente “*se a cisão for realizada a valor de mercado*”.

Portanto, em sendo a cisão feita a valores de mercado, a própria recorrente reconhece a correção da tributação, sendo que ela apenas não admite no presente caso, porque entende que a cisão foi feita a valores contábeis.

Como último argumento, sustenta a recorrente que, na remota hipótese de serem afastados todos os argumentos manejados, certo seria, então, que ainda assim o lançamento não deveria prevalecer, na medida em que a suposta obrigação tributária já teria sido extinta pela decadência, nos termos art. 150, parágrafo 4º do CTN, eis que a tributação deveria ter ocorrido quando da mudança do Regime de Lucro Real para o Presumido, que teria ocorrido em 2004.

De se observar que nem mesmo a recorrente parece convencida dos próprios argumentos. Isto porque, em outro trecho do seu recurso, assim manifestou-se (grifos nossos):

“Não cogitaram a fiscalização e a Turma Julgadora que, ao adotar o regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, a Recorrente deveria ter oferecido à tributação o valor da respectiva reserva, com base no art. 54 da Lei 9.430/1996 (reproduzido no art. 520 RIR/1999). E não o fizeram porque atentos ao comando desse dispositivo, que tem a seguinte dicção:

(...)

É dizer: somente os valores cuja tributação tenha sido diferida pela sociedade, ao tempo em que apurava o IRPJ com base no lucro real, e cujos saldos estivessem controlados na parte B do LALUR, deverão ser oferecidos à tributação, após a mudança de regime para o de lucro presumido, no primeiro trimestre seguinte a essa opção. Como, no entanto, a reserva de reavaliação não é controlada pela parte B do LALUR, estando, ao revés, na conta do patrimônio líquido, a Recorrente, quando migrou para o lucro presumido, não estava, realmente, sujeita à regra contida no art. 54 da Lei 9.430/1996, e, por isso, manteve, até a cisão, a reserva de reavaliação que já existia desde as respectivas reavaliações, ocorridas em 2000 e 2004. Correta, pois, a conduta da Recorrente, e contra a isso a autuação não se insurgiu.”

Além da patente contradição, portanto, entre as próprias alegações recursais, o que pretende a recorrente é que aqui se analise não o lançamento que foi efetuado, mas sim um outro lançamento, que não foi levado a termo, e que, no entender da recorrente, seria insubsistente no mérito e, ainda, que, se tivesse sido feito, de qualquer sorte estaria decadente.

Entendo que tais considerações desbordam completamente do litígio aqui posto. Não cabe nos presentes autos discutir se um lançamento *não feito* seria pertinente ou



Processo nº 10880.725757/2011-66  
Acórdão n.º **1102-000.870**

SI-CIT2  
Fl. 15

impertinente, ou mesmo decadente. Conforme bem observou a recorrente, nem a autoridade lançadora, nem a autoridade julgadora cogitaram da aplicação do art. 54 da Lei nº 9.430/96 ao caso.

O litígio, no presente caso, cinge-se à aplicação ou não do artigo 21 da Lei nº 9.249/95 e do artigo 52 da Lei nº 9.430/96 aos fatos, dispositivos esses que se encontram consolidados nos artigos 235 e 521 do RIR/99, mencionados na autuação fiscal.

E, neste aspecto, diante da meridiana clareza do texto legal, e da perfeita subsunção dos fatos à norma, não há outra conclusão possível que não a manutenção do lançamento efetuado.

No mesmo sentido do presente voto, assim também já decidiu o CARF:

“CISÃO. AVALIAÇÃO A PREÇO DE MERCADO NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. No regime do lucro presumido, a pessoa jurídica que optar pela avaliação do seu patrimônio a valor de mercado para fins de cisão deverá adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL o ganho de capital conforme definido no art. 235, § 4º, do RIR/99.” **(Acórdão nº 103-22.909, sessão de 01 de março de 2007, relator Aloysio José Percínio da Silva)**

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé - Relator



## Depreciação acelerada na lavoura de cana-de-açúcar





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

**Processo n°** 15956.000497/2010-24  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.524 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de fevereiro de 2016  
**Matéria** IRPJ/CSLL  
**Recorrente** SÃO MARTINHO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canaveira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada.

ATIVIDADE RURAL INTEGRADA COM ATIVIDADE INDUSTRIAL - DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Produzir de forma integrada pelo acoplamento, numa única pessoa jurídica e num único modo de produção, da atividade rural de plantar e colher com a atividade fabril de transformar o insumo rural em produto industrializado não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado, o que possibilita a dedução da depreciação acelerada incentivada dos bens empregados no cultivo da cana-de-açúcar.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA - IRPJ - CSLL

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. APLICAÇÃO DA SÚMULA.

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016

por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

O

Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 105)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em AFASTAR a decadência, e no mérito, em DAR provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, DAR provimento para manter as exclusões relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do PESA; II) Por maioria de votos, DAR provimento para manter depreciação acelerada incentivada da lavoura de cana. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Ricardo Marozzi Gregório; III) Por maioria de votos, DAR provimento para manter a depreciação acelerada incentivada dos equipamentos e veículos utilizados na lavoura de cana. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto (Relator); IV) Por unanimidade de votos, DAR provimento para cancelar as multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2005. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

*(assinado digitalmente)*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 14-22.915, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela empresa supra, segundo consta da descrição dos fatos, foram apuradas, no ano-calendário de 2005, as seguintes infrações:

- 1) Redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão não autorizada pela legislação de valores do lucro líquido do exercício;
- 2) redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido das parcelas relativas à depreciação incentivada-atividade rural, sem que fossem observados os requisitos legais;
- 3) Falta de pagamento, nos meses de setembro a dezembro de 2005, do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão/redução.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

1 - Imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ) - fls. 2 a 11.

Imposto: R\$4.846.138,50

Juros de mora: R\$2.483.161,36

Multa Proporcional: R\$ 3.634.603,87

Multa Isolada: R\$ 1.271.381,74

Total: R\$ 12.235.285,47

Enquadramento legal do imposto: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999), arts. 221, 222, 230, 247, 248, 250, 305, 307, 313, 314 e 843; Lei nº 8.023, de 2000, art. 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

2 - Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) - fls. 12 a 20:

Contribuição: R\$1.753.249,86

Juros de mora: R\$ 898.365,22

Multa Proporcional: R\$ 1.314.937,39

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016

por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

O

Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15956.000497/2010-24  
Acórdão n.º 1401-001.524

S1-C4T1  
Fl. 5

Multa Isolada: R\$483.678,60

Total: R\$4.450.231,07

Enquadramento legal da contribuição: Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2o e §§; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1o e 28; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 57; Lei nº 9.065, de 1995, art. 16; Lei nº 10.637, de 2002, art. 37; RIR, de 1999, arts. 219, 221, 222, 223, 224, 225, 247, 249, 250, 275, 843; Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1o, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, c/c art. 106, II, c da Lei nº 5.172, de 1966.

Notificada do lançamento a contribuinte, representada pelo procurador Elias Eduardo Rosa Georges (fls. 1166, 1168 a 1187), ingressou, em 28/10/2010, com a impugnação de fls. 1128 a 1165, alegando:

- O lançamento deve ser cancelado em relação ao período de janeiro a agosto de 2005, uma vez que, nos termos do art. 150, § 4o do Código Tributário Nacional (CTN), operou-se a decadência. A existência ou não do pagamento antecipado não tem o condão de deslocar a regra de decadência do art. 150, § 4o, para o art. 173, 1, do CTN. O próprio art. 150 não condiciona a homologação ao fato de se verificar ou não o pagamento antecipado do tributo;

- Foram glosadas despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138/95, por meio do qual os produtores rurais que possuísem dívidas oriundas de crédito rural poderiam efetuar a securitização dessas dívidas mediante a aquisição de Certificados do Tesouro Nacional. Tais títulos eram adquiridos por um valor bastante inferior ao saldo devedor, mas com a previsão de serem atualizados com base em um determinado índice durante um tempo fixado (20 anos) até atingirem o valor do saldo da dívida que estava sendo renegociada. A atualização dos referidos títulos era utilizada para abater a atualização da dívida contraída entre o devedor e a instituição financeira credora, reduzindo os valores que iam sendo pagos pelo devedor a título de encargos decorrentes da dívida. Assim, deduziu a diferença entre o valor a maior da atualização da sua dívida e o valor decorrente da atualização dos títulos do Tesouro Nacional adquiridos, o que é permitido pelos arts. 299 e 374 do RIR, de 1999. Se fosse desconsiderada a existência dos referidos títulos teria sido deduzido um valor maior na apuração do lucro real, correspondente ao valor integral dos juros previstos nos contratos de empréstimos;

- Com relação à depreciação acelerada incentivada, a Medida Provisória (MP) nº 2.159-70, de 2001, art. 6o, apenas impõe como condição para o aproveitamento do benefício fiscal que a pessoa jurídica utilize, na atividade rural, o bem a ser depreciado;^

- A Instrução Normativa (IN) SRF nº 257, de 2002, ao regulamentar a Lei nº 8.023, de 1990, extrapolou o citado diploma, ao prever que "a pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades...". O art. 314 do RIR, de 1999, não restringiu o benefício da depreciação acelerada incentivada apenas para as empresas que desempenham exclusivamente atividades rurais;

- A cana de açúcar é considerada uma cultura permanente, já que proporciona mais de uma colheita sem a necessidade de novo plantio, recebendo somente tratamentos culturais no intervalo entre as colheitas. Uma vez que o ciclo da cana de açúcar envolve até 5 cortes ou colheitas, sua vida útil ultrapassa um ano, sendo

justificável o registro dos dispêndios com a sua formação em conta do ativo imobilizado. De forma simplificada e nos termos do art. 183, § 2o, da Lei nº 6.404, de 1976, na depreciação a diminuição do valor econômico decorre do desgaste, sem que ocorra a extinção física do ativo, e na exaustão a diminuição do valor decorre do esgotamento do ativo, ensejando o seu desaparecimento. Dessa forma, não resta dúvida de que a cultura da cana de açúcar fica sujeita à sistemática de depreciação (e não de exaustão), por essencialmente não se consumir durante o seu ciclo, já que é a partir das touceiras que brotam os colmos (canas) e essas permanecem no solo a cada colheita;

- O cultivo da cana de açúcar deve ser equiparado à cultura da laranja, café e cacau. Embora a cana não seja tecnicamente um fruto, a parte subterrânea do canavial (touceira) permite, após a colheita, que novos colmos (canas) brotem, cresçam e atinjam o tamanho adequado para outro corte. Embora apresente rendimento decrescente ao longo de várias colheitas de cana, não se exaure nem se esgota, não podendo ser equiparada à atividade florestal ou à exploração de jazidas minerais, que são sujeitas à exaustão;

- Nulidade do auto de infração pela ausência de recomposição da apuração do IRPJ e CSLL relativamente ao próprio exercício a que se refere a autuação, como também quanto aos exercícios subseqüentes. Deveria ter sido considerado como dedutível parcela do valor por ela excluído, correspondente à depreciação normal ou à quota de exaustão aplicável, no próprio exercício da autuação e nos seguintes;

- A multa isolada exigida é ilegal, pelo fato de inexistir à época da ocorrência dos fatos qualquer previsão normativa que autorizasse a sua aplicação. Somente a Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, previa a aplicação da multa de ofício de 75% pela falta de recolhimento do tributo ou da multa isolada de 150%, que era aplicada apenas em caso de fraude. Assim, a multa isolada objeto do presente auto de infração somente passou a ser exigida no art 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com o advento da Lei nº 11.488, de 2007, art. 14. Ao aplicar a referida multa a fatos geradores anteriores a sua vigência, o Fisco está promovendo uma retroação da lei, o que só é admitido no Direito Tributário quando beneficiar o contribuinte, nos termos do art. 106. II, "c" do CTN;

- E completamente inadequada a aplicação da multa isolada em cumulação com a multa de ofício sobre a mesma infração;

- E flagrante a desproporcionalidade entre a suposta infração cometida e a multa cominada, de modo que fica evidente o fito confiscatório da multa de 125% (75% + 50%) imputada na autuação.

Solicitou a juntada posterior de documentos, bem assim a produção de todas as provas em direito admitidas.

Requeru que as intimações referentes ao presente processo sejam feitas somente em nome de seus patronos Dr. Rodrigo Maito Silveira e Dr. José Roberto Martinez de Lima, no seguinte endereço: Avenida Paulista, nº 1294, 8o andar, CEP 01310-100, município de São Paulo. SP.

E o relatório.



A DRJ, por unanimidade de votos, MANTEVE o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

EXCLUSÃO INDEVIDA. LUCRO REAL.

Somente se admite a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real, dos valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração, bem assim dos resultados e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. CANA-DE-AÇÚCAR. EXAUSTÃO. DEPRECIÇÃO.

Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira estão sujeitos a exaustão e não a depreciação, de modo que não se aplica a depreciação integral prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005 DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos, contados do fato gerador, no caso de haver pagamento antecipado do tributo, caso contrário o prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei.

MULTA DE OFÍCIO.

O lançamento decorrente de procedimento fiscal implica a exigência de multa de ofício, cujo percentual é fixado em lei.

MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005 IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

NULIDADE.

Tratando-se de auto de infração lavrado por pessoa competente, não tendo havido preterição do direito de defesa da contribuinte e não tendo sido feridos

os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não cabe o acatamento da preliminar de nulidade.

**JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO.**

Ajuntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

**INTIMAÇÃO. REPRESENTANTE LEGAL. ENDEREÇAMENTO.**

Dada a existência de determinação legal expressa, as notificações e intimações devem ser endereçadas ao sujeito passivo no domicílio fiscal eleito por ele.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Irresignada com a decisão de primeira instância, tomou ciência do Acórdão nº. 14-31.674 em 16/12/2010; conforme AR de fl. 1.345 e ingressou com recurso voluntário em 14/01/2011 (fls. 1.348 a 1.403), repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

O feito foi baixado em diligência para averiguação da infração relacionada à glosa de despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos – Pesa.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

### Delimitação da Lide

- redução indevida do lucro real, em virtude da exclusão do lucro líquido das parcelas relativas à depreciação incentivada-atividade rural, sem que fossem observados os requisitos legais. No caso, a Recorrente excluiu do lucro real a título de depreciação acelerada incentivada a que se refere o art. 314 do RIR.de 1999. os valores referentes à aquisição de máquinas agrícolas e ao custo da lavoura de cana-de-açúcar.
- glosa de despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa
- Falta de pagamento meses de setembro a dezembro de 2005, do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão/redução.

### Decadência

A Recorrente argüi a decadência do direito de a Fazenda Publica efetuar o lançamento de ofício em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2005, argumentando que os fatos geradores são mensais; que a ausência ou não de pagamentos não deslocaria a regra de contagem para o prazo mais elástico previsto no art. 173, I e que também não houve dolo, fraude para que isso também acontecesse.

A Recorrente equivocou-se com relação à tese da decadência cuja regra depende sim de haver ou não pagamentos. É que está consolidado no CARF cumprimento da jurisprudência atual do STJ, no sentido de entender que a aplicação do art.150, §4º, do CTN atrai a realização de um pagamento. Na ausência desse pagamento, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se também após 5 (cinco) anos, mas, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

Quanto à matéria, adoto, portanto, a posição consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PETIÇÃO DE RECURSO ESPECIAL ASSINADA POR ADVOGADO SEM PROCURAÇÃO NOS AUTOS. SÚMULA 115/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DA SUPREMA CORTE. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

3. Nos créditos tributários relativos à contribuição previdenciária - tributo sujeito a lançamento por homologação - cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN, deve o prazo decadencial

Documento assinado digitalmente conforme a lei nº 11.343/2006, por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

O

Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8

de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, escorreito o acórdão recorrido, o qual entendeu pela exigibilidade integral dos débitos referentes ao ano base de 1992.

7. Recurso especial não conhecido. (Segunda Turma, REsp 1154592 / PR, Min. Castro Meira, Julg. 20/05/2010, DJe 02/06/2010).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

TERMO INICIAL.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando inoocorre o pagamento antecipado pelo contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de ofício substitutivo é determinado pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2. Orientação reafirmada pela Primeira Seção desta Corte, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, sob o rito dos recursos repetitivos (Código de Processo Civil, artigo 543-C).

3. Agravo regimental improvido. (Primeira Turma, AgRg no RESP 1120220 / PR, Min. Hamilton Carvalhido, Julg. 18/05/2010, DJe 02/06/2010)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do

CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e

Processo nº 15956.000497/2010-24  
Acórdão n.º 1401-001.524

SI-C4T1  
Fl. 11

Prescrição no Direito Tributário", 3a ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Primeira Seção, REsp 973. 733/SC, Min. Luiz Fux, Julg. 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

No caso concreto do IRPJ, conforme informação categórica da própria fiscalização no retorno de diligência não foram encontrados pagamentos. Mas mesmo que esse não fosse o caso, ou seja, independente de haver ou não pagamentos, e aplicando-se regra mais benéfica à Recorrente, qual seja, a regra do art. art. 150, § 4o do CTN, a decadência também ficaria afastada. É que o contribuinte equivocou-se novamente em alegar que a contagem do prazo se daria de forma mensal. Ora, apurou-seo lucro real anual, e considera-se ocorrido o fato gerador no último dia do ano-calendário, ou seja, 31/12/2005.

Aplicando-se, apenas para argumentar a regra mais benéfica do art. 150, § 4o do CTN o prazo decadencial teve início em 01/01/2006, com termo final em 31/12/2010. Tendo ocorrido a ciência da autuação em 28/09/2010, verifica-se que não ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

#### **Da CSLL**

Ressalte-se que a conclusão supra não prejudica, nesse particular, os lançamentos decorrentes relativamente às contribuições sociais, cujo disciplinamento envolvendo a decadência não mais possui regramento próprio (artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991), após a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 44 e 45 do referido diploma legal. A matéria foi contemplada com a Súmula Vinculante nº 8:

"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Dessa forma, como para a CSLL a apuração foi também anual, produzindo o mesmo resultado do IRPJ, qual seja, de se afastar a decadência.

#### **Depreciação integral.- Agroindústria**

Como já se relatou, a Recorrente excluiu do lucro real a título de depreciação acelerada incentivada a que se refere o art. 314 do RIR.de 1999. os valores referentes à aquisição de máquinas agrícolas e ao custo da lavoura de cana-de-açúcar.

#### **Delimitação**

Para melhor delimitar a questão, cabe apontar alguns fatos relevantes.

Conta do TVF que embora haja predomínio das receitas referentes à produção de álcool e açúcar, a fiscalizada também comercializa outros produtos em menor escala, auferindo por consequência receitas dessas atividades, que a fiscalização reconheceu como sendo produto de atividades rurais, quais sejam: venda de melaço, cana de açúcar e de bagaço de cana. Dessa forma, ela fez o rateio e manteve as exclusões em favor do contribuinte

dos custos de depreciação proporcionalmente às receitas líquidas dessas atividades em relação à receita líquida total.

Também por importante, cabe destacar matéria fática que considero isenta de divergência por parte deste colegiado. É que segundo o TVF, a Recorrente considerou dados de outros anos-calendário como base para depreciação acelerada referente ao ano-calendário de 2005 e isso também foi glosado pelo fiscal, nos seguintes termos:

É possível constatar, pelo Livro de Apuração do Lucro Real, que as adições utilizadas para a aplicação do Lucro Real não se referem unicamente às máquinas e implementos agrícolas adquiridos no ano calendário de 2005, tampouco os valores referente à lavoura são do ano-calendário de 2005.

Para que pudéssemos encontrar os valores adicionados referentes ao ano calendário de 2005, quanto às máquinas e implementos agrícolas, utilizamos as informações assentadas pela fiscalizada quanto aos bens objeto da depreciação acelerada incentivada, em resposta ao termo de intimação fiscal nº 599/2009-1.

Foram utilizadas as informações referentes às notas fiscais de aquisição das máquinas e veículos relacionadas com o objeto da depreciação acelerada incentivada, bem como os demonstrativos de máquinas incentivadas fornecidas pela fiscalizada, onde consta o valor mensal da depreciação contábil para cada produto adquirido no ano-calendário de 2005. Os valores encontrados encontram-se abaixo: (...)

Por fim, quanto à depreciação acelerada incentivada relativa às máquinas e implementos, atente-se ao que a DRJ asseverou:

(...) verifica-se que, apesar de a Recorrente não ter feito a segregação total das receitas, custos e despesas na contabilidade nem no Lalur, a atuante excluiu, no cálculo da infração apurada, os valores das máquinas e implementos agrícolas adquiridos no ano-calendário de 2005, correspondentes ao percentual que a receita líquida da atividade rural representa em relação à receita líquida total. Deduziu, também, na mesma proporção, a depreciação das máquinas agrícolas que haviam constado nas adições ao lucro líquido na determinação do lucro real, conforme se vê nos demonstrativos de fls. 59.

### **Motivação da autuação**

Posto isso, a fiscalização manteve referida exclusão da depreciação acelerada, basicamente por dois motivos cumulativos, quais sejam. Primeiro não considerou que a atividade sucroalcooleira seja considerada uma atividade rural e, portanto, já de plano não teria direito ao benefício fiscal da depreciação acelerada. E cumulativamente ao atendimento dessa condição, asseverou também que se por hipótese a atividade agroindustrial sucroalcooleira fosse considerada como sendo atividade rural, mesmo em parte, ainda assim o benefício não lhe seria aplicável, pois o cultivo de cana de açúcar se enquadraria noutro tipo de instituto, o da "exaustão" e não o da "depreciação".

Enfrentemos cada uma das duas questões de forma separada.

A DRJ, por sua vez, subsidiariamente ainda lançou mão de um outro argumento para manter a infração, qual seja, no fato de a Recorrente não ter segregado contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural beneficiada daquelas relativas às demais atividades não beneficiadas.

### Conceituação de Atividade Rural

Primeiramente traz-se à baila o dispositivo legal (art. 314 do RIR, de 1999) que trata de vincular o benefício da depreciação acelerada à prática da atividade rural:

Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º).

Tratemos agora de saber a abrangência do termo "atividade rural", em termos do que foi positivado no nosso ordenamento jurídico.

A partir de 1990, a tributação das empresas de atividade rural passou a reger-se pela Lei n. 8.023, de 12 de abril de 1990, a qual revogou os Decretos-leis nºs 902/69 e 1.382/74, implantando-se por assim dizer uma nova disciplina tributária para a atividade rural.

LEI No 8.023, DE 12 DE ABRIL DE 1990 (redação original)

Conversão da Medida Provisória nº 167, de 1990

Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências.

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

Art. 2º Considera-se atividade rural:

- I - a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;
- V - a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e

utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

(...)

Posteriormente, o art. 2º da Lei nº 8.023/90 sofreu nova modificação (Leis nº 9.250/95 e 9.430/96), alterando o inciso V e incluindo o inciso VI, respectivamente:

(...)

V - a transformação de **produtos decorrentes da atividade rural**, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, **tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;**

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização. (Destaquei)

Da leitura dos dispositivos supra transcritos, vê-se que, na vigência dos Decretos-lei nºs 902/69 e 1.382/74, poderiam gozar do regime tributário favorecido as empresas constituídas para exploração agrícola ou pastoril e das indústrias extrativas vegetal e animal, com exclusão das de transformação de seus produtos e subprodutos.

Com o advento da Lei 8.023/90, implantou-se a bem dizer uma nova disciplina tributária para a atividade rural, onde se por um lado possa se dizer que foi ampliado o conceito de atividade rural, elencando-se novas modalidades, tais como a exploração da avicultura, cunicultura etc, por outro lado, se restringiu o "procedimento", ou melhor o "meio" pelo qual são admitidas "transformações" , mesmo que nestas não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura.

Vale a pena, transcrever novamente o art. 2º, inciso V da Lei nº 8.023/90:

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, **feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural** explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação; (destaquei)

Por óbvio que a lei cria sua própria realidade, podendo estabelecer presunções e ficções jurídicas. As definições legais geralmente são estipulatórias, estipulam definições dogmáticas com força cogente, mesmo que esteja em dissonância com a realidade.

Ora, não posso fugir de uma analogia. A lei nº 8.023/90 tratou de deixar mais claro, mais distinto o conceito de atividade rural, no sentido de que o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais. **Digo relevante, pois a distinção "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" ligada não ao fim (produto in natura, sem alteração de sua composição ou**



característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, eles próprios, a transformação de seus produtos agrícolas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais.

Em resumo, em minha interpretação, o que se apresenta como relevante para caracterização da atividade rural não é meramente o fato de que o processamento da matéria-prima originária da atividade rural tenha como resultado final os produtos na condição de in natura, embora esse fato também seja relevante. É que a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, que alterem a composição e as características do produto in natura, como é o caso da indústria sucroalcooleira, definitivamente não está incluída no rol das atividades rurais.

Além é claro dessa condição básica a outra questão também que considero fundamental aqui em relevo diz respeito aos meios e não tão somente aos fins. É uma questão de limitação do método, sim, e não meramente do produto final que precisa também ser in natura. Enfim, a questão relevante diz respeito a saber se o uso de equipamentos industriais seriam ou não compatíveis com as ferramentas empregadas nas propriedades rurais. Digo relevante, pois a distinção "com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" ligada não ao fim (a manutenção do produto no estado ainda in natura, sem alteração de sua composição ou característica), mas ao meio de se atingir esse fim, privilegiando obviamente a que os benefícios decorrentes do exercício dessa atividade sejam dados ao agricultor ou criador que promovam, eles próprios, a transformação de seus produtos agrícolas com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais. E nada disso aconteceu.

Por outro lado, poder-se-ia alegar uma contradição na última redação dada à Lei nº 8.023/90 ao manter a obrigatoriedade de utilização de "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" e ao mesmo tempo, por exemplo, permitir a pasteurização e acondicionamento do leite, que poderiam denotar a utilização de equipamentos não usualmente empregados nas atividades rurais.

Porém a contradição é apenas aparente, pois não é questão de tudo ou nada no que se refere à mecanização, tanto é que foi retirada a expressão "não configure procedimento industrial", mas uma questão de grau (mecanização) que o intérprete tem que apreender quando está diante do caso concreto. O que a lei quis exemplificar e para isso acrescentou para tanto um rol de atividades indo da mais complexa (pasteurização e embalagem do leite) para as mais simples (embalagem do mel e do suco de laranja), foi apenas que a transformação de produtos agrícolas/pecuários pode ocorrer, desde que em grau diminuto (sem alteração na composição), realizada a partir da matéria-prima produzida na própria área rural explorada, pelo próprio agricultor/criador, e com utilização de equipamentos e utensílios compatíveis com o grau limitado de transformação, assim delineado.

Se apregoa que a expressão "equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais" é uma expressão vaga, cujo conceito não é fechado e que isso denotaria o uso de um conceito funcional visando a abertura para o futuro, para o progresso, para a mecanização e automatização em larga escala.

Ora, qual o conceito que é totalmente fechado? Depois da reviravolta lingüístico-pragmática no início do século XX, se percebeu que nenhum conceito é totalmente fechado. Ele sempre vai ter uma região de penumbra. Mas, existem regiões que claramente estão dentro do seu âmbito conceitual e outras que claramente estão fora. O que não se pode é

dizer que tudo estaria fora de um conceito, afinal tem que se respeitar um mínimo semântico trazido em seu bojo, expresso no texto da Lei.

Dessa forma, não procede, portanto, o argumento daqueles que apregoam que equipamentos não usuais nada tem a ver com equipamentos de alta tecnologia, que implicariam ganho de produção em escala, afinal afirmam "o desenvolvimento tecnológico em matéria agrícola e mesmo pastoril ou pecuária tem-se dado a uma velocidade significativa".

Digo isso e repito, porque senão a expressão em referência seria oca e vazia. Teria que se dar a ela um mínimo de conteúdo semântico, mas os opositores não se dão ao trabalho de fornecer esse mínimo, se contentando em fazer da expressão letra morta.

Ora, não se nega que a alta tecnologia e a eficiência na atividade rural não sejam louváveis, mas não podemos nos esquecer de que estamos diante de uma definição de atividade rural para fins de obtenção de benefícios fiscais e, sendo assim, não é desarrazoado que o legislador queira dar tais benefícios apenas àqueles menos aquinhoados para suportar à incerteza e vulnerabilidade da atividade rural.

Nessa linha de entendimento, claro está que a recorrente não se enquadraria nessa situação de gozo, uma vez que a empresa atuada desenvolve atividades tipicamente industriais, que por sua própria natureza (grau de transformação da matéria-prima, grau de divisão do trabalho, investimentos em maquinário) revelam-se incompatíveis com o conceito de "atividade rural" previsto no art. 2º da Lei n.º 8.023, de 1990, onde a utilização de equipamentos sofisticados com emprego maciço de capital, denotaria uma auto-suficiência da empresa tornando dispensado qualquer usufruto de benefício fiscal.

A Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural na apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, é bem mais específica que a Lei e não discrepa do que aqui defendemos:

#### **Atividade Rural**

Art. 2º A exploração da atividade rural inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, cm decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:

- I- a agricultura;
- II - a pecuária;
- III - a extração e a exploração vegetal e animal;
- IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
- VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;
- VII- a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;
- VII - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016

por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

O

Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:

- a) beneficiamento de produtos agrícolas:
1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
  2. debulha de milho;
  3. conserva de frutas
- b) transformação de produtos agrícolas:
1. moagem de trigo e de milho;
  2. **moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura:**
  3. grãos em farinha ou farelo;
- c) transformação de produtos zootécnicos:
1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;
  2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite: transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);
  3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;
  4. produção de adubos orgânicos: transformação de produtos florestais: produção de carvão vegetal;
- 1 produção de lenha com árvores da propriedade rural;
  - 2 venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural;
  - 3 produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

§ 1º A atividade de captura de pescado in natura é considerada extração animal, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca, etc), inclusive a exploração em regime de parceria.

§ 2º Considera-se unidade rural, para fins do imposto de renda, a embarcação para captura in natura do pescado, e o imóvel, ou qualquer lugar, utilizado para exploração ininterrupta da atividade rural.

Conforme relatado, a receita auferida pela recorrente é em sua maior parte decorrente de vendas de álcool e açúcar. Atividades essas realizadas através de procedimentos industriais, utilizando-se de maquinaria atípica em relação àquela usualmente utilizável na atividade rural.

A esse respeito vejamos o que constou do TVF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016  
por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
O  
Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se da atividade agroindustrial, em que predomina a produção na visão industrial, própria do segundo setor da economia. Do que foi apurado no processo produtivo da usina, a produção de cana-de-açúcar é próprio do setor primário, enquanto a seqüência e finalização do processo pertencem ao setor secundário. Em verdade a produção da cana é tão somente uma das etapas para a obtenção do álcool combustível e do açúcar cristal.

Passa então a descrever pormenorizadamente todo o processo produtivo da Recorrente, que faço referência como se aqui todo processo produtivo do álcool e do açúcar cristal estivessem transcritos.

A pormenorizada descrição do processo produtivo, pela fiscalizada, acima referido, podemos concluir facilmente que as agroindústrias auferem receitas das vendas de seus produtos acabados, no caso o açúcar cristal e o álcool, sendo, portanto, claramente perceptível não se tratar de receita da atividade rural e sim da atividade industrial, tanto pelo prisma da análise dos meios (processo, maquinário etc), quanto dos fins (transformação de produtos que não preservam a natureza do produto in natura)

O TVF, por fim, tece considerações de direito com os quais me alinho, aduzindo ainda um outro motivo para não se considerar atividade rural afora os outros dois já bem destacados no meu voto (não alteração da composição do produto in-natura e utilização de equipamentos usualmente empregados nas atividades rurais, qual seja, o descumprimento da condição de que é de que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração. Eis suas palavras:

Como é constatado pela letra da Lei nº 8.023/90, a transformação da produção agrícola exige as seguintes condições para se considerar como atividade rural:

**1 -Que não sejam alteradas a composição e as características do produto in natura.**

**2-Que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais.**

**3-Que a transformação seja efetivada pelo próprio agricultor ou criador.**

**4-Que seja utilizada matéria-prima exclusivamente produzida na área rural.**

Os conceitos e contornos modelados pela norma evitam que a atividade de transformação ultrapasse o escopo protetivo legislado para os rurícolas. Assim, se por um lado permite que a transformação seja feita pelos produtores, de outro limita as atividades dos transformadores. Ou seja, do que se lê, fácil constatar que os benefícios tributários afetos aos produtores no desempenho de atividade rural não são elásticos como interpreta a fiscalizada ao fazer uso da depreciação acelerada incentivada

De iniciar a limitação imposta atinge a fiscalizada, eis que na produção de açúcar v álcool combustível há nítida alteração das características do produto in natura. Consta inclusive do artigo 2º inciso IV, alínea b da Instrução Normativa RIA3/2001 que a atividade permitida como rural é a moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura. Esta instrução permite a produção de açúcar devido à manutenção das características e composição, ao ensejo de que a transformação do produto não derive produto de outra espécie.

No caso sob análise ó claro que o açúcar fabricado em nada se aproxima do açúcar mascavo. Portanto, para ter seus resultados tributados como atividade rural, a usina não poderia produzir açúcar e álcool, mas tão somente açúcares como o mascavo, que mantém as características e composição do derivado em bruto da cana-de-açúcar. No presente, o açúcar cristal produzido não mantém a característica, nem a composição do açúcar mascavo.

Nos balancetes contábeis referentes aos custos de produção resta clara a utilização de produtos químicos para fabricar o açúcar e o álcool, bem como na própria descrição do processo produtivo acima transcrito, de molde a alterar a composição e as características do açúcar fabricado.

Quanto ao álcool combustível fabricado, maior ainda a distância entre o legislado e o produzido pela usina. Impossível esconder a alteração das características e composição da cana-de-açúcar quando se transforma em álcool combustível. Sendo assim, claro está que também a transformação para o álcool descaracteriza a atividade como rural.

A destacar o que toca à transformação da cana-de-açúcar, cabe ver que a lei não traz os conceitos de legislação do imposto sobre produtos industrializados para limitar a atividade do produtor rural. Com efeito, pois que usa o vocábulo "transformação" quando poderia caracterizá-lo como industrialização. Também veda que as características e composição do produto in natura sejam alterados. Neste ponto não remete à classificação fiscal do produto, responsável pela definição da alíquota dos tributos não cumulativos. Sendo assim, a limitação de alteração é maior do que aquela constante na tabela de classificação fiscal, já que na tabela dois produtos pode ter características e composição distintas, mas possuem a mesma por irão final.

Quando o legislador Impede que o produto in natura perca suas características e composição, tomou imprópria a transformação do caldo de cana açúcar cristal, de aroma, sabor, cor, densidade, muito diferentes do açúcar mascavo, este sim obtido sem a inclusão dos componentes químicos aptos a afetarem a composição e características do caldo de cana.

Quanto à exigência de que sejam utilizados equipamentos e utensílios usualmente empregados na atividade rural, evidente é que em nada se assemelham as enormes moendas e caldeiras ou colunas de destilação encontradas no processo produtivo da usina para produzir açúcar e álcool com o moinho usado na atividade do produtor rural de açúcar mascavo. A se considerar similares ambos processos, desnaturada resta a singela atividade rural. Também dos balancetes contábeis afere-se a alta complexidade e grandiosidade do maquinário utilizado no processo industrial, quando identificadas as contas de custos de produção sob a rubrica 3.01.01.01.02.02.01.14 - Manutenção. Claro está que não é usual que seja encontrado na atividade rural um parque industrial como o produtor de açúcar e álcool.

Na descaracterização de que a usina execute atividade rural, a diferença do processo desta com a do produtor rural é também quantitativa. Trata-se de processo industrial o verificado nas usinas com a produção como a deste caso, eis que a quantidade produzida de milhões de litros de álcool e de toneladas de açúcar cristal requer manejo industrial. Não pode, nem foi pensado na lei tributária, um tratamento em bases iguais do produtor rural com o industrial que se utilize de insumos agrícolas. Suas dimensões os desigualam, inclusive no que tange à capacidade contributiva. Nestes termos dispõe o artigo 3o, inciso I, da IN 257/2002 (Art 3o Não se considera atividade rural: I - a industrialização de produtos, tais como bebidas

alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas), ao vedar expressamente a inclusão na atividade rural das atividades de indústria como as implementadas pela fiscalizada.

Outra condição para que haja atividade rural é de que o produtor utilize-se somente de matéria-prima produzida na área rural de sua exploração. Continuando o conceituado de referida atividade, observa-se que impedido está o produto rural de adquirir produtos de terceiros para que os transforme.

No caso em tela, a usina não industrializa apenas o que planta. Também compra cana-de-açúcar de terceiros (Conta Código Estruturado 2.01.03 Fornecedores), uma vez que sua atividade lucrativa é a venda de açúcar e álcool, não dependendo se tenha que adquiri-los de fornecedores ou parceiros.

Entendo pois que a atividade sucroalcooleira nos moldes acima não se configura como atividade rural, a teor do art. 2º, VI da Lei 8.023/90, em que uma empresa faz uso intensivo de maquinário moderno em praticamente todas as etapas do processo produtivo.

O detalhamento contido nas fls. do TVF, onde a fiscalização descreve toda a Cadeia Produtiva da Recorrente dá o verdadeiro tom da tecnologia empregada não condizendo com a restrição expressa naquele artigo, não havendo a menor possibilidade de comparação entre uma indústria do porte da interessada e um produtor rural. Pretender que o tratamento fiscal dado a esses dois extremos seja o mesmo, é negar vigência a dispositivo legal literal, como visto acima.

A autoridade lançadora identificou nas atividades da interessada parte das receitas que seriam provenientes de atividades rurais, conforme o exigido na legislação mencionada (venda de bagaço de cana, de melaço e cana de açúcar) e fez o rateio proporcional às receitas líquidas de cada uma delas, adequando corretamente o auto de infração.

Outrossim, como bem colocou a DRJ em seu argumento subsidiário para também denegar o pleito, o fato de não ter segregado contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural beneficiadas daquelas relativas às demais atividades não beneficiadas contribuiu ainda mais para a manutenção dos presentes autos.

Eis as palavras da DRJ:

Assim, caracterizado que a contribuinte exerce atividade rural em conjunto com outra atividade que não faz jus ao mesmo benefício, é essencial que ela segregue contabilmente as receitas, os custos e as despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, bem como demonstre no Lalur, separadamente, o lucro real ou prejuízo fiscal destas atividades.

Nesse sentido disciplina de forma clara o art. 8º da IN SRF nº 257, de 2002:

Segregação de receitas

Art. 8º A pessoa jurídica rural que explorar outras atividades deverá segregá-las, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.

§ 1-A pessoa jurídica rural deverá ratear proporcionalmente à percentagem que a receita líquida de cada atividade representar em relação à receita líquida total:

- I - os custos e as despesas, comuns a todas as atividades;
- II - os custos e as despesas não dedutíveis, comuns a todas as atividades, a serem adicionados ao lucro líquido, na determinação do lucro real;
- III - os demais valores comuns a todas as atividades, que devam ser computados no lucro real.

§ 2- Na hipótese de a pessoa jurídica rural não possuir receita líquida no ano-calendário, a determinação da percentagem prevista no § 1- será efetuada com base nos custos ou despesas de cada atividade explorada.

Portanto, no caso em análise, no qual temos empresa com atividade rural de cultivo de cana, que fornece insumo para atividade agroindustrial, deve a contribuinte apresentar contabilidade por departamentos, apurando-se de forma segregada o resultado do "departamento de atividade rural - cultivo de cana" que será base para cálculo do insumo cana-de-açúcar a ser utilizado pelo "departamento Agroindústria". Entender de forma diversa seria estender o benefício fiscal que é destinado à atividade rural para outras atividades que não gozam do benefício.

Portanto, seja porque a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, que alterem a composição e as características do produto in natura, como é o caso da indústria sucroalcooleira, não está incluída no rol das atividades rurais; seja porque não fez a segregação de receitas, dos custos e das despesas da atividade rural daquelas relativas às demais atividades, a depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo imobilizado não se aplica à agroindústria.

### **DEPRECIACÃO OU EXAUSTÃO**

Afora os argumentos acima descaracterizando a atividade como sendo rural ainda temos o fato de que o instituto aqui aplicável é o da exaustão e não o da depreciação.

Nesse ponto, reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que rejeitaram as razões da Recorrente de forma bastante detalhada e percuente, motivo pelo qual adoto-as também como razões deste voto:

Além disso, citado art. 314 refere-se tão-somente à depreciação e a cultura da cana-de-açúcar está sujeita à exaustão e não à depreciação. Vejamos/p

O incentivo de depreciar integralmente os valores dos bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, no próprio ano de aquisição estava previsto, inicialmente, no § 2º do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990, nos seguintes termos: \*Art. 12. (...) § 2. Os bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, quando destinados à produção, poderão ser depreciados integralmente, no próprio ano da aquisição'.

O art. 12 da referida lei foi revogado pelo inciso III do art. 36 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sendo a matéria restabelecida mediante a edição da MP nº 1459, de 21 de maio de 1996, que, no seu art. 1º em redação quase idêntica à do texto revogado (§ 2º do art. 12 da Lei nº 8.023, de 1990), preceitua que 'os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que

explore atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição'.

A redação do art. 7ª manteve-se inalterada nas sucessivas reedições da MP nº 1.459, de 1996, e, atualmente, vigora sem modificação no art. 6º da MP nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001. Diante da edição reiterada do dispositivo com a redação inalterada, pode-se concluir que o legislador manteve a intenção de só permitir que sejam realizados integralmente no próprio ano de aquisição os bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica que explore atividade rural sujeitos à depreciação no sentido estrito. Em nenhuma reedição, a norma incluiu cláusula abrangendo a realização integral dos ativos sujeitos à exaustão ou à amortização. E se não o fez, foi por inadequação da realização integral do ativo sujeito à exaustão ou à amortização.

Isso porque, relativamente à exaustão que corresponde à perda do valor decorrente da exploração de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, não seria coerente exaurir integralmente um ativo passível de exaustão no próprio ano de aquisição, visto que a parcela de exaustão é custo direto de produção de determinado bem, sendo a ele intrinsecamente vinculada, não possuindo limitação de prazo, em termos de legislação tributária, para fins da dedutibilidade de suas quotas dependendo do período projetado de exploração do recurso a ser exaurido. Disso deflui que os valores de exaustão a serem deduzidos no primeiro ano da aquisição do direito poderiam eventualmente ser valores excessivos e, na prática, impossíveis de serem deduzidos de um resultado tributável referente a apenas um ano de operações.

Conclui-se, portanto, que somente poderá ser deduzido no mesmo ano da aquisição o valor dos bens sujeitos à depreciação, de que trata o art. 305 do RIR, de 1999. A dedução integral não se estende aos ativos sujeitos à amortização e exaustão, tendo em vista que a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas contempla normas específicas para a amortização dos direitos de exploração de florestas (RIR, de 1999, art. 328) e para a exaustão dos recursos florestais (RIR, de 1999, art. 334).

Assentada essa premissa fundamental, passa-se a perquirir sua relação com a cultura da cana-de-açúcar, a ver se esta estaria sujeita à depreciação ou à exaustão. Para tanto, importa transcrever trechos da obra "Contabilidade rural -contabilidade agrícola, contabilidade da agropecuária. IRPJ", de José Carlos Marion, 4ª edição, São Paulo, Atlas, 1996, págs. 39, 41, 64, 65 e 71, tal qual o fez a Disit da 4ª Região Fiscal quando da emissão das Decisões SRRF04/Disit nº 13 e nº 14, de 8 de setembro de 1998:

Culturas permanentes são aquelas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção. Normalmente, atribui-se às culturas permanentes uma duração mínima de quatro anos. Do nosso ponto de vista basta apenas a cultura durar mais de um ano e propiciar mais de uma colheita para ser permanente. Exemplos: cana-de-açúcar ... cafeicultura etc. (pág. 39; grifou-se).

No caso de cultura permanente, os custos necessários para a formação da cultura serão considerados Ativo Permanente - Imobilizado (nota da Disit: conforme Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, item 8.1.a). Os principais custos são: adubação, formicidas, forragem, fungicidas, herbicidas, mão-de-obra, encargos sociais, manutenção, arrendamento de equipamentos e terras, seguro da cultura, preparo do solo, serviços de terceiros, sementes, mudas, irrigação, produtos químicos, depreciação de equipamentos utilizados na cultura etc. ... Há casos em que a cultura permanente não passa do estágio de cultura em formação



para cultura formada, pois, no momento de se considerar acabada, ela é ceifada. São, normalmente, a cana-de-açúcar, o palmito, o eucalipto, o pinho e outras culturas extirpadas do solo ou cortadas para brotarem novamente.

Colheita ou produção (da cultura permanente): a partir desse momento a preocupação é com a primeira colheita ou primeira produção, com sua contabilização e apuração do custo. A colheita caracteriza-se, portanto, como um Estoque em Andamento, uma produção em formação, destinada a venda. Daí sua classificação no Ativo Circulante. Como o ciclo de floração, formação e maturação do produto normalmente é longo, pode-se criar uma conta de 'colheita em andamento', sempre identificando o tipo de produto que vai ser colhido. Essa conta é composta de todos os custos necessários para a realização da colheita: mão-de-obra e respectivos encargos sociais (poda, capina, aplicação de herbicida, desbrota, raleação ...), produtos químicos (para manutenção da árvore, das flores, dos frutos...), custo com irrigação (energia elétrica, transporte de água, depreciação dos motores ...), custo do combate a formigas e outros insetos, seguro da safra, secagem da colheita, serviços de terceiros etc. Adiciona-se ao custo da colheita a depreciação (ou exaustão) da "cultura permanente formada", sendo consideradas as quotas anuais compatíveis com o tempo de vida útil de cada cultura, (op. cit., pág. 41; destacamos).

Alkíndar de Toledo Ramos, em sua tese de doutoramento (O Problema da Amortização dos Bens Depreciáveis e as Necessidades Administrativas das Empresas), sugere que "a amortização, em sentido amplo, seria aplicada a quaisquer tipos de bens do ativo fixo, com vida útil limitada. Depreciação seria sinônimo de amortização, em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos bens tangíveis, como máquinas, equipamentos, móveis, utensílios, edifícios etc. Exaustão seria sinônimo da amortização em sentido amplo, porém sendo aplicada somente aos recursos naturais exauríveis, como reservas florestais, petrolíferas etc. Amortização, em sentido restrito, se confundiria com o seu sentido amplo, mas somente quando aplicada aos bens intangíveis de duração limitada, como as patentes, as benfeitorias em propriedades de terceiros etc".

Entendimento fiscal (na Agropecuária): Conforme disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 18/79, o fisco dá sua interpretação no caso específico da agricultura, em nada contradizendo os conceitos expostos. - No que tange às culturas permanentes, às florestas ou árvores e a todos os vegetais de menor porte, somente se pode falar em depreciações em caso de empreendimento próprio da empresa e do qual serão extraídos apenas os frutos. Nesta hipótese, o custo de aquisição ou formação da cultura é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. Exemplo: café, laranja, uva etc. Quando se trata de floresta própria (ou vegetação em geral), o custo de sua aquisição ou formação (excluído o solo) será objeto de quotas de exaustão, à medida que seus recursos forem exauridos (esgotados). Aqui, não se tem a extração de frutos, mas a própria árvore é ceifada, cortada ou extraída do solo: reflorestamento, cana-de-açúcar, pastagem etc.) (pág. 64, op. cit.: grifos nossos). Conforme os conceitos apresentados, toda cultura permanente que produzir frutos será alvo de depreciação. Por um lado, a árvore produtora não é extraída do solo; seu produto final é o fruto e não a própria árvore. Um cafeeiro produz grãos de café (frutos), mantendo-se a árvore intacta. Um canavial, por outro lado, tem sua parte externa extraída (cortada), mantendo-se a parte contida no solo para formar novas árvores. Segundo esse raciocínio, sobre o cafeeiro incidirá depreciação e sobre o canavial, exaustão, (pág. 65, op. cit.: grifamos).

Transcrevendo o item 5 do aludido Parecer Normativo, continua o autor na pág. 71: "não é difícil concluir que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas voltam a produzir novos troncos ou ramos e permitem um segundo ou até um terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período total de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada que engloba os diversos cortes. Obviamente, as empresas que estiverem nas situações desse tipo devem apresentar laudos de profissionais qualificados (engenheiros florestais, agrônomos), que possam seguramente servir de base aos cálculos mencionados."

Nas Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, item 10.14.5.6, declara-se (in [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br); grifamos):

10.14.5.6 - A exaustão dos componentes do Ativo Imobilizado relativos às culturas permanentes, formado por todos os custos ocorridos até o período imediatamente anterior ao início da primeira colheita, tais como preparação da terra, mudas ou sementes, mão-de-obra, etc, deve ser calculada com base na expectativa de colheitas, de sua produtividade ou de sua vida útil, a partir da primeira colheita.

O Parecer Normativo CST nº 18, de 09 de abril de 1979, publicado no Diário Oficial da União nº 72, do dia 17 subsequente, corrobora, em seu subitem 2, com clareza meridiana, toda a doutrina aqui ventilada.

Também o Conselho de Contribuintes tem jurisprudência assentada no entendimento aqui firmado:

Formação de lavoura canavieira - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem (sic) a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão. (Ac. 3ª Câmara do Io CC 10318.812/97 - DOU de 20/10/1997).

Dessa forma, tendo em vista que a contribuinte realiza o cultivo de lavoura canavieira sujeita à exaustão e não à depreciação, não se altera o presente lançamento na parte relativa à glosa da exclusão do custo da lavoura canavieira.

### **Financiamentos Securitizados**

Quanto à glosa da exclusão do lucro real efetuada a título de "financiamentos securitizados", a contribuinte alega que são despesas relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do Programa Especial de Saneamento de Ativos - Pesa, criado pela Lei nº 9.138, de 1995, e que são necessárias à atividade da empresa, nos termos do art. 299 do RIR, de 1999, sendo permitido a sua dedução do lucro real, conforme arts. 249 e 250 do citado Regulamento.

A DRJ negou provimento por dois motivos. Primeiro, por falta de previsão legal para sua dedução e, segundo por falta de provas:

Analisando os documentos apresentados pela contribuinte, não se vislumbra o enquadramento do valor excluído em nenhuma das hipóteses acima citadas.

Além disso, a contribuinte não comprova que o valor excluído na apuração do lucro real é relativo a juros pagos ou incorridos no período. Fica no campo das

alegações, apenas afirmando que é correspondente à diferença entre o valor a maior da atualização da sua dívida e o valor decorrente da atualização dos títulos do Tesouro Nacional adquiridos, sem anexar ao processo qualquer documento fornecido pelos bancos credores que comprovasse as suas alegações.

O PESA é um programa cujo agente financeiro é o BB, permitindo ao agricultor trocar Títulos da União parte da dívida agrícola que tem com o banco referente a antigos financiamentos. Tais títulos tem prazo de resgate de até 20 anos, corrigidos por índices oficiais e juros. O agricultor pode usar esses títulos para quitar suas dívidas junto ao BB, que os carrega até o vencimento recebendo os juros.

Assim justificou a Recorrente essa exclusão:

Com base na Resolução nº 2471/98 do Banco Central do Brasil e outros diplomas legais vigentes, a Sociedade securitizou em 1998, 1999 e 2000 a dívida assegurada junto às instituições financeiras, através de aquisição, no mercado secundário, de Certificados do Tesouro Nacional - CTN, como garantia de moeda de pagamento do valor do principal da dívida. Os financiamentos securitizados estarão automaticamente quitados nos seus vencimentos mediante o resgate dos Certificados do Tesouro Nacional, que se encontram custodiados pelas instituições financeiras credoras. Referidos certificados não são comercializáveis e destinam-se exclusivamente à liquidação desta dívida. O desembolso da sociedade durante os 20 anos de vigência desta securitização limita-se ao pagamento anual de montantes equivalentes à aplicação de percentuais variáveis entre 3,9% e 4,96% ao ano sobre o valor securitizado, atualizado monetariamente pelo IGP-M, limitado a 9,5% ao ano até a data do pagamento anual. Esta obrigação foi registrada nas demonstrações financeiras de acordo com o valor destes desembolsos futuros.

Em seu recurso, complementa:

Em 26 de fevereiro de 1998, o Banco Central editou a Resolução nº 2.471, que possibilitou a diversas empresas do setor agrícola brasileiro renegociar suas dívidas decorrentes de operações de crédito rural com as instituições financeiras credoras, condicionando esta renegociação à securitização da dívida por meio de aquisição, por parte das empresas devedoras, de CTNs, que deveriam ser entregues às instituições financeiras credoras em garantia de pagamento do valor do principal das dívidas. A renegociação das dívidas envolveu, basicamente: (i) a formatação de prazo de vinte anos para reembolso do principal das dívidas; (ii) a denominação do IGP-M como indexador do principal da dívida; (iii) a determinação dos encargos da dívida, a partir da renegociação, em juros de 8% a 10% ao ano, conforme o valor do débito apurado, para pagamento anual; (iv) a constituição de garantia ao pagamento do principal através da cessão dos CTNs; e (v) a determinação da forma de pagamento do principal, em uma única parcela, mediante resgate dos títulos oferecidos em garantia. Esta renegociação recebeu o nome de PESA - Programa Especial de Saneamento de Ativos. Na adesão ao PESA, a subscrição dos CTNs, emitidos com valor nominal idêntico ao montante das dívidas renegociadas, foi realizada considerando-se a taxa de desconto de 12% ao ano em relação ao prazo de vinte anos. Desta forma, os títulos foram adquiridos efetivamente por 10,3667% de seu valor de face, que também é corrigido pela variação do IGP-M. Posteriormente, em 31 de julho de 2003, o Banco Central editou a Resolução nº 3.114, que autorizou a aplicação de um bônus de 5 pontos percentuais sobre as taxas de juros das operações renegociadas no âmbito do PESA, o que reduziu efetivamente os juros a serem pagos anualmente para taxas de 3 a 5% ao ano, conforme o valor das dívidas. Aderimos ao PESA entre 1998 e 2000, com o objetivo de quitar nossas dívidas entre 2018 e 2020. Pelo fato de os CTNs terem o mesmo valor nominal que o saldo

devedor da dívida renegociada até o prazo final, não será necessário contrairmos outras dívidas para amortizar a dívida do PESA. Conseqüentemente, no prazo de 20 anos, o nosso fluxo de saída de caixa anual estará limitado entre 3,0% e 4,96% sobre o valor da dívida refinanciada, ajustado pelo IGP-M. O valor das obrigações em aberto nos termos do PESA [...] reflete o montante da saída do fluxo de caixa futura, ou seja, o fluxo futuro de juros nominal que deveria ser pago na data zero de referência.

Nesse sentido, resta evidente que a Recorrente possuía uma dívida necessária ao desempenho de suas atividades. Para comprovar o valor da despesa necessária que foi excluída na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, segue adiante a atualização das dívidas, bem como dos CTNs no ano de 2005

Segundo a fiscalização:

O montante excluído na apuração do Lucro Real do Exercício decorre da divergência entre o resultado contábil apurado com base no conceito de "essência" da securitização versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais".

17 - Controle de Adição / Exclusão - PESA do período de 2004 e 2005.

Considerando os documentos apresentados, intimamos a fiscalizada, por meio do termo de intimação fiscal nº SC 599/2009-1 a explicar, sinteticamente, cada lançamento correspondente aos Financiamentos Securitizados que redundaram na exclusão do valor de R\$ 1.736.199,47 da apuração do Lucro Real, no cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2005. Foi solicitada, ainda, a apresentar a base legal utilizada para a exclusão do Lucro Real do Cálculo do IRPJ no ano-calendário de 2005.

Em resposta à intimação foram apresentados: 1- Demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária - Financiamento Securitizados e 2 - Controle de Adição / Exclusão -PESA, este último já apresentado anteriormente.

No controle de Adição/Exclusão - PESA, é possível constatar que o valor proveniente das adições foi calculado levando em consideração o saldo atualizado da dívida conforme contrato, o valor da Cédula do Tesouro Nacional, bem como o valor da "essência". Não é possível constatar, no entanto, os motivos da exclusão efetuada pela fiscalizada, mês a mês. Nesta oportunidade, não houve apresentação da base legal utilizada pela fiscalizada para efetuar as exclusões, nem os lançamentos correspondentes aos Financiamentos Securitizados, conforme solicitado no termo de intimação fiscal.

Posteriormente, foi apresentado demonstrativo de saldos das contas contábeis utilizadas na apuração dos valores excluídos na carga tributária -Financiamentos Securitizados onde se explicita detalhadamente a que se refere cada conta utilizada' para apuração da exclusão.

(...)

Embora tenham sido apresentados os contratos de renegociação das dívidas agrícolas, bem como o modo como foram calculadas as exclusões mês a mês, não restou claro o motivo, tampouco a base legal, pelo qual os valores foram excluídos

Processo nº 15956.000497/2010-24  
Acórdão n.º 1401-001.524

SI-C4T1  
Fl. 27

do lucro real, sendo que esta fiscalização decidiu pela glosa de tais valores excluídos da apuração do Lucro Real no ano-calendário de 2005.

A Recorrente, por sua vez, assevera que a base legal seria o art. 299 e 374, ambos do RIR/99, pois tratar-se-ia de despesas financeiras de "juros pagos em decorrência de empréstimos contraiados junto a instituições financeiras, com o objetivo de incrementar as atividades contempladas no objeto social da Recorrente".

No intuito de comprovar a despesa financeira, trouxe em seu recurso tabela com a atualização das dívidas, dos CTNs no ano de 2005 e o valor a ser excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL:

SAO MARTINHO S/A - MOVIMENTAÇÃO FINANCIAMENTOS SECURITIZADOS E CERTIFICADOS DO TESOUREO NACIONAL					
2004				2005	
Banco	Contrato	Saldo atualizado considerando pagamentos de anos anteriores	Pagtos	Encargos	Saldo
.Brasil	1600759	2.841.822	782.301)	.184.422	3.243.944
radesco	8-80000	.746.777	81.686)	15.287	.780.378
radesco	7-00032	5.971.165	601.916)	97.212	6.166.461
radesco	7-00033	.884.394	126.433)	73.944	.931.905
radesco	304 1	.073.821	218.281)	92.456	.147.997
radesco	101 7	0.082.995	376.428)	99.550	0.206.117
radesco	9.05.002	0.700.324	401.132)	31.790	0.830.982
radesco	87.313 3	.890.210	92.635)	27.944	.925.518
tau	19 00012800 8	.755.703	125.202)	71.097	.801.599
tau	19 00012600 2	.906.267	211.024)	83.187	.978.430
<b>Total Financiamento (1)</b>		<b>94.853.480</b>	<b>(3.017.037)</b>	<b>4.176.888</b>	<b>96.013.332</b>
.Brasil	TN2020-BR	5.670.506)		758.270)	6.428.776)
radesco	TN2018	4.749.179)		635.069)	5.384.248)
radesco	TN2020	5.092.794)		681.100)	5.773.894)
tau	TN2019	1.844.336)		246.628)	2.090.964)
<b>Total CTN (2)</b>		<b>(17.356.815)</b>		<b>(2.321.066)</b>	<b>(19.677.882)</b>
<b>Despesa necessária líquida (1-2) =</b>		<b>77.496.665</b>	<b>(3.017.037)</b>	<b>1.855.822</b>	<b>76.335.450</b>
<b>Ajuste Valor Presente do fluxo de caixa (4) / 2001</b>				<b>(116.622)</b>	

Documento assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO  
O  
Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Total excluído no Lucro Real e Base de cálculo da CSL (3+4)	1.739.200
---	-----------

Dessa forma, em respeito ao princípio da verdade material orientador do Processo Administrativo Fiscal, e ante a dúvidas quanto à natureza da glosa, propôs-se baixar o feito em diligência:

- Para que a fiscalização investigasse melhor e esclarecesse a seguinte assertiva: "divergência entre o resultado contábil apurado com base no conceito de 'essência' da securitização versus o resultado fiscal apurado com base nos índices de atualização determinados nos respectivos contratos de financiamento decorrentes de créditos rurais"

- Intimasse o contribuinte a demonstrar detalhadamente como se daria a contabilização dessa equalização de forma a melhor entender a operação.

- Verificasse a adição alegada em ano anterior que segundo a Recorrente, relacionar-se-ia a essa exclusão.

- Calculasse qual seria o valor da depreciação/exaustão normal no próprio ano-calendário de 2005, sem considerar a depreciação acelerada.

- Verificasse por amostragem se os valores da Tabela acima são verossímeis e condizentes com os contratos e a contabilidade, solicitando ao Contribuinte, se for o caso, que detalhasse e explicasse melhor de forma individual e analítica a formação da referida Tabela.

- Para efeito de aplicação da decadência, verificasse se houve ou não pagamentos dos tributos dentro dos fatos geradores, conforme afirmado pela Recorrente em seu Recurso.

A fiscalização intimou o contribuinte a esclarecer detalhadamente tudo quanto foi requisitado na diligência e a Recorrente o fez na forma solicitada. O Relatório Fiscal é bastante extenso e detalhado, de forma que aqui será transcrito apenas os pontos mais relevantes.

No que diz respeito aos Esclarecimentos Preliminares sobre os Financiamentos Securitizados assim foi relatado pelo fiscal os esclarecimento do contribuinte:

(...) A diligenciada, tal como diversas empresas agrícolas, principalmente na década de 80, possuía dívidas rurais representadas por Cédulas Rurais Pignoratícias junto a instituições financeiras originárias, que oneravam seu fluxo de caixa operacional.

Que, nesse contexto, o governo federal, com o objetivo de alongar as dívidas rurais com condições especiais, decidiu por securitizá-las por meio da instituição do Programa Especial de Saneamento de Ativos - PESA através da Resolução BACEN nº2.471/98 do Banco Central do Brasil (anexou resolução citada, fls. 1494 a 1499).

Que tal Programa, conforme prevê o §2º do artigo 1º da Resolução BACEN 2471/98, determinou que a renegociação das dívidas está condicionada à aquisição, pelos devedores, por intermédio de instituição financeira credora, de Títulos ou Certificados do Tesouro Nacional (CTNs), tipificado no anexo da Resolução, cujo

valor de face era equivalente ao da dívida renegociada e, além disso, com uma remuneração à taxa de desconto de 12% aa, acrescida de IGP-M, com um prazo para reembolso de 20 anos. (grifei).

Por sua vez, sobre as dívidas securitizadas são acrescidos os seguintes encargos financeiros: variação do IGP-M, acrescido da taxa efetiva de juros, com vencimento em 20 anos, coincidindo com o resgate dos CTNs (Ao final do prazo de 20 anos, o valor do Certificado tornar-se-á equivalente ao valor atualizado da dívida rural), (grifei)

Por conseguinte, durante os 20 anos de vigência da securitização, o único desembolso da diligenciada (recorrente) será o pagamento anual dos juros calculados sobre as dívidas securitizadas. (grifei)

Complementa, ainda, explicando que a atualização dos Certificados do Tesouro Nacional à taxa de 12% aa, acrescida do IGP-M, somada ao valor de face dos títulos adquiridos, ao final do prazo de 20 anos, equivalerá ao montante principal da dívida rural securitizada. Ou seja, ao final de 20 anos a diligenciada terá desembolsado apenas os juros da dívida securitizada, uma vez que o valor principal será quitado mediante o resgate dos Certificados do Tesouro Nacional.

No que diz respeito ao Tratamento Contábil dos financiamentos securitizados, ainda respondendo à questão 1 da intimação:

Segundo a diligenciada, a doutrina contábil defende a posição de que a contabilidade, nos casos em que haja conflito entre a forma e a essência, deve atentar à representação dos fatos econômicos, sempre se preocupando com a sua substância, a sua essência, ou seja, com a sua verdadeira natureza, mais do que com a forma jurídica de que se reveste, (grifei).

Que isso não significa que a Contabilidade deve esquecer-se das formas jurídicas. Contudo, quando as formas jurídicas estiverem dissimulando a realidade econômica dos fatos ou puderem provocar distorções nas informações ao usuário das demonstrações contábeis quanto à verdadeira posição patrimonial e de resultado de uma entidade, será preciso dar prioridade à realidade econômica.

Que o conceito da contabilização dos fatos econômicos pela essência da operação foi ratificado com o advento da Lei nº 11.638/2007. Segundo a referida lei, os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis passaram a trazer em seu bojo o princípio da essência versus forma justamente para dar mais transparência às demonstrações contábeis, pois, deste modo, são capazes de divulgar a efetiva realidade econômica das entidades.

Que até novembro de 2002, o PESA era contabilizado pela diligenciada de acordo com a forma. A contabilidade tinha o registro do passivo com as dívidas securitizadas e outro passivo (conta redutora) com os Certificados do Tesouro Nacional atualizados, resultando um efeito líquido da operação naquela data.

Que a operação denotava as seguintes características: a) Os Certificados do Tesouro Nacional possuíam índices de atualização superior ao das dívidas securitizadas; b) Os Certificados do Tesouro Nacional são inalienáveis; c) A diligenciada continuaria pagando os juros das dívidas securitizadas; e d) Ao final do prazo de 20 anos, os Certificados do Tesouro Nacional atualizados quitariam as dívidas securitizadas.

Que em razão disso, a diligenciada, ao analisar a operação em sua essência, verificou que, no momento em que securitizou as dívidas por meio da aquisição dos Certificados do Tesouro Nacional, não mais possuía as dívidas securitizadas nem os certificados adquiridos, mas apenas a obrigação de pagamento (desembolso) dos juros das dívidas securitizadas.

E, sendo assim, em dezembro de 2002, a diligenciada decidiu refletir na contabilidade a essência da operação para demonstrar a verdadeira obrigação futura em seu passivo, que é o montante de juros futuros das dívidas.

Demonstra esta situação, alegando que as demonstrações contábeis da diligenciada passaram a demonstrar no passivo somente os juros futuros que seriam efetivamente desembolsados, trazendo-os a valor presente por uma taxa de desconto utilizada pelo mercado naquele momento, (grifei).

Em dezembro de 2002, a diligenciada tinha os seguintes saldos:

Dívida securitizada atualizada	R\$ 77.691.851,12
Certificados do Tesouro Nacional adquiridos atualizados	R\$ 26.479.833,72
Total de juros a serem desembolsados (Essência)	R\$ 45.632.985,18

Para demonstrar contabilmente somente o montante de juros futuros, foram realizados lançamentos contábeis resultando na seguinte movimentação:

Contabilidade	Saldo em 31/12/2002	
	Antes dos Lançamentos de ajuste	Depois dos Lançamentos de ajuste
Passivo Dívidas Securitizadas	R\$ 77.691.851,12	R\$ 77.691.851,12
Passivo (Certificado do Tesouro Nacional)	(R\$ 26.479.833,72)	(R\$ 26.479.833,72)
<b>Passivo Equalização</b>		<b>(R\$ 5.579.032,22)</b>
	R\$ 51.212.017,39	R\$ 45.632.985,18
Resultado Receita Financeira		R\$ 5.579.032,22

**Ajuste da equalização da dívida:**

D – Equalização – Passivo	
C – Conta de Resultado	R\$ 5.579.032,22

A fim de fazer o ajuste com o objetivo de equalizar a mudança de critério contábil da forma para a essência e demonstrar os efetivos juros futuros a serem desembolsados a diligenciada debitou R\$ 5.579.032,22 no passivo e creditou o referido valor na conta de resultado.

A referida mudança de critério contábil de registro do PESA com efeitos no resultado contábil necessitava ser refletida na apuração do IRPJ e da CSLL. Em razão disso, para preservar e manter os mesmos efeitos fiscais que ocorreram se continuasse a contabilizar a dívida e os CTNs, a diligenciada também precisou ajustar os efeitos contábeis da apuração do IRPJ e da CSLL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2, de 2004, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil). Desta forma, conforme apuração do Lucro Real no período de 2002, fls.1568 a 1574, foi feita uma exclusão da receita decorrente dos ajustes mencionados acima  
Autenticado digitalmente em 17/05/2016 às 17:45:30 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NET O



no valor de R\$ 5.579.032,00, uma vez que a contabilidade se pautou pela essência da operação e, assim, era preciso neutralizar os respectivos efeitos fiscais. Por sua vez, houve o registro desta operação na parte B do Lalur, fl. 1573, a fim de que houvesse controle fiscal destas operações.

Que, devido a estes ajustes contábeis, a partir de 01/01/2003, passou-se a considerar na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL os resultados do PESA com base no registro da operação pela essência. Assim, do ponto de vista contábil, mensalmente o saldo do passivo representado pelos juros a pagar (essência) é atualizado observando as taxas contratuais. E, por sua vez, do ponto de vista fiscal, o valor da dívida e os CTNs são atualizados mensalmente pelos encargos contratuais.

O que se percebe das explicações acima e do que se transcreve abaixo a respeito do entendimento do fiscal é que o primeiro ponto que a fiscalização e a autuada entraram em acordo é o fato de que os ajustes em comento devido a essa equalização seria meramente para fins gerenciais e como afetou a contabilidade teria que ser anulado extracontabilmente através de adições ou exclusões no LALUR.

Isso quer dizer que a base legal até então perseguida encontra esteio nessa constatação.

Eis as palavras do Fiscal a esse respeito:

Antes de analisar estas questões, claro está que a retificação da contabilidade para atender à realidade econômica (ajuste à essência em prejuízo da forma jurídica), justifica-se apenas como necessidade gerencial, para atender interesses de acionistas e demais usuários das demonstrações financeiras. Para a Receita Federal, no entanto, qualquer tipo de ajuste realizado pelo contribuinte neste sentido, no que diz respeito a este ano calendário, deve ser seguido de outro ajuste, de modo que não haja reflexo algum na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social, bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, respectivamente, em virtude da adoção do conceito de essência em detrimento da forma.

**Quanto a esta questão, a diligenciada está de pleno acordo conforme manifestação acima já mencionada.** (destaquei)

Passemos agora a se deter sobre o aspecto quantitativo dessa exclusão que foi glosada e verificarmos se esse ajuste de equalização para refletir na contabilidade "a essência sobre a forma" não produziu mesmo nenhum efeito fiscal como assevera a Recorrente.

E continua o fiscal:

Quanto à expressão "baixados na contabilidade" utilizada pela diligenciada acerca das contas de dívidas do financiamento securitizado e Certificado do Tesouro Nacional, cabe observar que a diligenciada ao utilizar o termo "baixa" na contabilidade equivocou-se, uma vez que não houve o desaparecimento de tais contas da contabilidade após a mudança de critério contábil utilizada.

Por meio do anexo II, apresentado em resposta ao termo de intimação fiscal (retificado posteriormente, fl.1517), é possível verificar que a diligenciada, ao proceder à mudança de critério contábil, ajustando a sua contabilidade pela "essência", repartiu a despesa com financiamento securitizado a que alega ter direito

1)Contábil: trata-se de despesa com financiamento securitizado cujo valor foi contabilizado (reflete a substância das operações); e

2)Fiscal: trata-se do ajuste extracontábil utilizado para se chegar ao valor integral da despesa a que a diligenciada alega ter direito.

Em números, temos no ano calendário de 2005, os seguintes valores, considerando planilhas retificadas, todos em Reais:

CONTRATO	Contabilidade	Fiscal		
		Dívida (Despesa Financeira)	CTN (Receita Financeira)	Equalização
1998 - Equalização	112.724,21	1.083.726,45	635.068,69	(361.376,60)
1999e2000	365.274,66	3.093.161,76	1.685.997,79	-
Total	477.998,87	4.176.888,21	2.321.066,48	

O fiscal então após rastrear todas as contas contábeis, detectou apenas aquelas que foram responsáveis por alterar a Demonstração de Resultado do Exercício e, conseqüentemente, a apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano calendário de 2005, no que diz respeito aos Financiamentos Securitizados: 425140 Juros sobre Empréstimos e Financiamentos, 425102 Juros Recebidos ou Auferidos e 425131 Juros Pagos ou Incorridos.

E fazendo os expurgos de movimentações outras estranhas a essas operações, chegou no seguinte resultado:

Desta maneira, constatamos que a diligenciada, ao apurar o Demonstrativo de Resultado de Exercício, deduziu o valor de **R\$ 477.998,86**, durante o ano calendário conforme demonstrativo (anexo II) apresentado a esta fiscalização. Mensalmente teremos os seguintes valores

Meses	425131 Juros Pagos/ Incorridos - Saldo Devedor e (saldo credor)	425102 Juros Recebidos/Auferidos (saldo credor)	425140 Juros sobre Empréstimos e Financiamentos - saldo devedor e (saldo credor)	Total	Total Acumulado no mês
Janeiro	0,00	(173.025,19)	544.740,87	371.715,68	371.715,68
Fevereiro	0,00	150.519,99	451.193,95	300.673,96	672.389,64
Março	0,00	233.868,82	869.183,38	635.314,56	1.307.704,20
Abril	(942.267,80)	237.325,00	889.334,63	(290.258,17)	1.017.446,03
Maiο	(23.993,46)	(104.671,66)	122.480,29	(6.184,83)	1.011.261,20
Junho	66.981,47	(67.448,44)	(72.595,59)	(73.062,56)	938.198,64
Julho	37.397,80	(84.184,81)	1.740,82	45.046,19	893.152,45

Agosto	135.981,77	(43.840,82)	(217.974,73)	(125.833,78)	767.318,67
Setembro	106.673,96	(54.473,34)	(145.386,25)	(93.185,63)	674.133,04
Outubro	(252.972,06)	(211.231,80)	662.937,45	198.733,59	872.866,63
Novembro	(198.206,21)	(187.969,52)	540.412,05	154.236,32	1.027.102,95
Dezembro	(669.794,92)	(137.438,40)	257.129,10	(549.104,22)	477.998,70
Total	(1.739.199,42)	(1.685.997,79)	3.903.196,10	<b>477.998,70</b>	

E finalmente, consegue chegar ao mesmo número que produziu a atuação (R\$ 1.739.562,07), ou seja, na **diferença que foi excluída indevidamente na apuração do Lucro Real (R\$ 1.739.562,07) a título de complemento da despesa não escriturada, resultando, assim, na exclusão objeto do lançamento.**

Eis essa conclusão nas palavras do fiscal:

No que diz respeito aos valores apurados extracontabilmente segundo o que a diligenciada alegou, temos as seguintes informações para o ano calendário de 2005: Que a atualização da dívida foi de: F\$ 4.176.888,21 a título de despesa financeira. Que a atualização da Cédula do Tesouro Nacional foi de: R\$ 2.321.066,48 a título de receita financeira, descontado o valor da equalização de R\$ 361.376,60.

As atualizações das dívidas e das Cédulas do Tesouro Nacional foram calculadas segundo as planilhas apresentadas pela fiscalizada denominadas: 1- Resumo da atualização financeira das operações PESA - Dívidas Securitizadas e dos Certificados do Tesouro Nacional, bem como planilhas individuais para cada Cédula Rural Pignoratória e Hipotecária efetuada junto aos bancos Bradesco, Itaú e Banco do Brasil, fls. 1517 a 1538.

Por meio da análise das planilhas mencionadas (realizadas por amostragem), constatamos que a diligenciada possui um resultado líquido da operação de R\$ 2.217.560,92 (resultante do valor de R\$ 4.176.888,21 a título de despesa financeira, menos R\$ 2.321.066,48 decorrente da atualização da Cédula do Tesouro Nacional a título de receita financeira, descontado o valor da equalização de R\$ 361.376,60).

**Uma vez que a diligenciada registrou em sua contabilidade o valor de R\$ 477.998,70, como já demonstramos anteriormente, a diferença foi excluída na apuração do Lucro Real (R\$ 1.739.562,07) a título de complemento da despesa não escriturada, resultando, assim, na exclusão objeto do lançamento.** (destaquei)

Apesar de o fiscal não ser conclusivo, o que se verifica é que ele não infirmou a demonstração analítica feita pelo contribuinte no sentido de demonstrar que a Recorrente não tenha neutralizado os efeitos contábeis efetuados no seu resultado. Por outras palavras, a diligência não provou que os ajustes efetuados pelo contribuinte em sua contabilidade (produziu qualquer efeito fiscal indevido, sem previsão legal. Tratou-se apenas de neutralizar extracontabilmente as equalizações feitas pela Recorrente o que retira o fundamento da manutenção do auto de infração.

Portanto, DOU provimento a este item.

### **MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS**

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

Autenticado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 17/05/2016

por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 17/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO

O

Impresso em 16/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%.

Em primeiro lugar, cabe salientar que tal raciocínio só é válido para os anos-calendários anteriores a 2007, pois com fundamento no que tiveram tributos devidos.

Portanto a Súmula nº105 só aplica-se aos anos-calendários anteriores a 2007, pois que precisam se lastrear no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela LEI N.º , em assim que aja imposto devido e não apuração de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL:

Súmula CARF n. 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício. (Súmula CARF nº 105)

Como o caso que se cuida, as condições acima são satisfeitas, ou seja, restou imposto a pagar no ajuste final, caracterizando a chamada "concomitância", bem assim se trata do ano-calendário de 2005, ou seja, foi lançada com fundamento na legislação anterior à 2007 que alterou a redação, deve-se cancelar as respectivas multas isoladas do IRPJ e da CSLL.

Portanto, dou provimento ao recurso neste item.

#### **Lançamento Reflexo - CSLL**

Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a decisão das exigências lançada por via reflexa.

Por todo o exposto, DOU provimento parcial para cancelar as multas isoladas sobre as estimativas não pagas e também dou provimento para manter as exclusões relativas a pagamentos de juros de empréstimos bancários pagos no bojo do PESA

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto

**Voto Vencedor**

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

No recente acórdão 1401-001.522, de 01 de fevereiro de 2016, enfrentei o tema da depreciação da lavoura canavieira. Lá proferi o seguinte voto:

*Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, dirirjo em relação ao não reconhecimento do incentivo da depreciação incentivada em relação à cultura da cana-de-açúcar.*

*De fato, há decisão do CARF desfavorável à pretensão da defesa. Cito, nesse sentido, o acórdão nº 103-18.812, de 20/08/1997:*

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - FORMAÇÃO DE LAVOURA CANAVIEIRA - A aplicação de recursos na formação de lavoura canavieira, por não se extinguir com o primeiro corte, e por voltarem a produzir, permitindo um segundo ou terceiro corte, deverá ser classificada no grupo do ativo imobilizado da pessoa jurídica, para que seus custos sejam absorvidos através de quotas de exaustão.

*Todavia, há também decisão favorável, como o Acórdão nº 1202-000.795, de 12/06/2012:*

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS DA LAVOURA CANAVIEIRA. DEPRECIÇÃO INTEGRAL INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem ser apropriados integralmente como encargos do período correspondente a sua aquisição.

*As razões do Acórdão podem ser identificadas no seguinte trecho do voto condutor:*

Em resumo, temos que a depreciação ocorre quando o bem está sujeito a desgaste ou perda pelo uso na atividade da empresa, enquanto que a exaustão se dá quando, durante o processo, o próprio bem é extinto. Repetimos, a depreciação se aplica quando há desgaste de uso, enquanto que a exaustão se dá quando os próprios bens se esgotam no tempo e, portanto, o bem desaparece. O esgotamento ou desaparecimento físico do ativo é o elemento que distingue a exaustão da depreciação.

Como bem ficou demonstrado nas sustentações orais e nos memoriais, os cortes feitos na cana-de-açúcar não extinguem a planta, portanto, o bem não se esgota, logo não se aplica a

exaustão. Todavia, o bem é desgastado pelo uso ou emprego na atividade da fonte produtora, perdendo seu valor a cada corte, através da depreciação.

*Tenho para mim que a posição adotada é a correta. Exaustão vem de exaurir, de esgotar, ou seja, o bem é extinto, eliminado, integralmente consumido. É essa a razão pela qual tanto uma floresta, como uma mina de ouro se exaurem. Tanto o ouro como as árvores se esgotam com a extração. Não é o caso da cana-de-açúcar. A exploração é promovida como uma colheita não extintiva da planta. Esta volta e crescer e a proporcionar novas colheitas. Todavia, a qualidade do que é colhido a cada corte se reduz. Por isso, essa cultura perde valor por obsolescência em relação a uma nova plantação. Essa perda de valor é, pois, tipicamente reconhecida por meio da depreciação.*

*Isso posto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso.*

A questão aqui tratada, contudo, possui outros contornos. No entender do ilustre relator, a própria atividade desempenhada pela atuada não se enquadraria como rural e, portanto, o benefício da depreciação acelerada não poderia ser usufruído sequer em relação às máquinas empregadas na cultura canavieira.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, no qual promoveu minucioso e acalentado exame da legislação de regência, ousou discordar das suas conclusões.

E minha discordância está assentada numa das premissas da acusação que foi adotada, ainda que implicitamente, pelo julgador: a de que a atividade de uma sociedade está vinculada ao fruto da sua produção final. Vale destacar que a autoridade fiscal reconheceu a depreciação acelerada atinente a uma parcela proporcional entre a receita da venda de bens, como melão e cana-de-açúcar, e a receita total da sociedade.

Ora, a própria segregação promovida só foi possível, porque as despesas de depreciação acelerada não se referem a todos os equipamentos empregados na atividade de produzir açúcar e álcool, mas apenas àqueles destinados ao trato da cultura canavieira, que se perfaz da plantação à colheita.

Nada obstante, o fato de a produção do contribuinte ser integrada - ou seja, acoplar numa única pessoa jurídica e num único modo de produção a atividade rural de plantar e colher cana e a atividade fabril de transformar este insumo em produto industrializado - não desnatura cada uma dessas etapas e não inviabiliza o seu reconhecimento econômico, jurídico e contábil em separado.

Pelas premissas adotadas pela autoridade fiscal, se a produção fosse horizontal, ou seja, repartida entre duas empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, de modo a uma empresa produzir a cana-de-açúcar e vender para outra que ficaria encarregada de produzir o açúcar e o álcool, não haveria óbices para a primeira reconhecer o benefício. Pior, se duas sociedades equivalentes à atuada vendessem, cada qual, a sua produção de cana para a outra, também não haveria óbices ao reconhecimento da despesa; afinal cada uma estaria a obter receitas da atividade rural.


Aparenta-nos incoerentes essas situações e a incoerência não está no caráter peculiar de cada uma delas, mas sim da própria regra geral fruto da interpretação promovida. As situações descritas só revelam a incoerência interna do significado normativo proposto.

Com a devida vênia à posição oposta, para mim não faz sentido reconhecer o benefício fiscal da depreciação acelerada dos bens do ativo permanente empregados na exploração da atividade rural apenas quando os frutos dessa atividade são transferidos a terceiros, ou seja, alienados.

Por todo o exposto, voto para manter a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dos bens do ativo permanente usados na cultura na cultura da cana-de-açúcar, bem como a depreciação acelerada incentivada sobre o valor dessa própria cultura.

*Documento assinado digitalmente.*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado



Presunção legal de omissão de receitas - depósitos bancários sem comprovação de origem







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

**Processo nº** 19515.005571/2009-13  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-002.173 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2017.  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA  
**Recorrente** INDÚSTRIA E COMERCIO DE CARNES ESTRELA DO ARAGUAIA LTDA. - EPP  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica.

OMISSÃO DE RECEITAS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS.

Em face da legislação em vigor, a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o procedimento da fiscalização que considerou os valores totais das presunções de omissões de receitas, depósitos bancários não justificados, como base para o arbitramento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A mera existência de procurações não é suficiente para caracterizar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, a ensejar a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN.

Processo nº 19515.005571/2009-13  
Acórdão n.º 1301-002.173

S1-C3T1  
Fl. 10.052

AUTOS REFLEXOS - PIS, COFINS e CSLL.

O decidido, no mérito do IRPJ, repercuta na tributação reflexa

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, (1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso do contribuinte Indústria e Comércio de Carnes Estrela do Araguaia Ltda. (2) Por maioria de votos, DAR provimento aos recursos dos responsáveis tributários, afastando a responsabilidade que lhes foi imputada, vencidos o Conselheiro Roberto Silva Júnior, que negava provimento a todos eles, e a Conselheira Milene de Araújo Macedo, que negava provimento aos recursos dos responsáveis Darce Ramalho dos Santos e José Pires Monteiro.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 16-66.709, proferido pela 3ª Turma da DRJ/SP1, na sessão de 17 de março de 2015, que, ao apreciar as impugnações apresentadas, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-las improcedentes, mantendo o crédito tributário exigido, assim como manteve as sujeições imputadas aos procuradores.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do primeiro julgamento do CARF, a seguir transcrito:

Trata o processo de lançamentos formalizados em Autos de Infração do IRPJ e seus reflexos na CSLL, no PIS e na Cofins, relativo ao ano-calendário de 2005, com a aplicação da multa de ofício de 75%, e dos juros de mora, com base na taxa Selic.

De acordo com o Termo de Verificação de Infração, de fls. 567 e seguintes, foi apurada a presunção da omissão de receitas pela existência de depósitos bancários, em nome da atuada, sem origem comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996).

Os extratos bancários foram obtidos mediante Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira-RMF, enviadas aos bancos Itaú, Bradesco, Sudameris e Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia, conforme relatado em trecho do Termo de Verificação Fiscal, que abaixo se reproduz, fls. 569/570:

“As RMF foram emitidas pelo Gabinete desta Delegacia (fls. 230 a 265..) e os Bancos e Cooperativa atenderam as Requisições remetendo-nos extratos, dados cadastrais, cópias de cheques e procurações para terceiros movimentarem as contas da empresa (Anexos I a VI) RMF complementares às fls. 321 a 326.

Identificou-se os procuradores da empresa, sendo eles:

DARCE RAMALHO DOS SANTOS, CPF 087.889.94805, procurador junto ao Bradesco, Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia e Sudameris (ABN — Santander), sócio de 28 empresas ativas de ramos correlatos ao do contribuinte sob fiscalização (fls. 273 a 277. Anexo I, fls. 8, 16 e 17. Anexo II, fls. 16 a 18, 35 a 38, e 79);

CELI CAROLINA ALEXANDRONI SANTOS, CPF 009.776.80819, procuradores juntos ao Bradesco, Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia e Sudameris (ABN — Santander), sócia de 6 empresas de ramos correlatos ao do contribuinte em questão (fls. 284 a 287. Anexo I, fls. 8, 16 e 17. Anexo II, fls. 16 a 18, 35 a 38, e 79);

JOSÉ PIRES MONTEIRO, CPF 772.106.62804, procurador junto ao Bradesco, Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia e Sudameris (ABN — Santander), sócio de 7 empresas de ramos correlatos ao do contribuinte (fls. 291 a 294. Anexo I, fls. 7, 16 e 17. Anexo II, fls. 16, 17, 35 a 38, e 78);

CRISTINA MARIA ALEXANDRONI MONTEIRO, CPF 067.348.30888, procuradora junto ao Bradesco, Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia e Sudameris (ABN — Santander), sócia de 3 empresas de ramos correlatos ao do contribuinte (fls. 301 a 304. Anexo I 7, 16 e 17. Anexo II, fls. 16 a 18, 35 a 39, e 78);

FELIPE ALEXANDRONI MONTEIRO, CPF 875.783.52172, procurador junto ao Bradesco e Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia (fl. 306. Anexo I, fls. Be 21. Anexo II, fls. 18 e 39);

ANTONIO JOSÉ ALEXANDRONI, CPF 061.471.08808, procurador junto a Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia, sócio de 3 empresas de ramos correlatos ao do contribuinte (fls. 308 e 309. Anexo I, fls. 8, 10, 15, e 18 a 20); e SILVANA GOMES DE ALMEIDA, CPF 487.795.12100, procuradora junto ao Bradesco e Cooperativa de Crédito Rural do Araguaia (fls. 315. Anexo I fls. 8 e 22. Anexo II, fl. 19).

Tais pessoas físicas apresentam seus cadastros junto a RFB às fls. ...273 a 316 Tais pessoas físicas foram intimadas e reintimadas a esclarecerem suas funções como procuradores, períodos em que exerceram a outorga, assim como sua remuneração para tal. Ciências:

[...]

A empresa e seus sócios foram intimados em 03/11/2009 a justificar depósitos bancários em contas-corrente de diversos bancos auditoria nos extratos fornecidos pelos Bancos no total de R\$106.900.393,71 no ano de 2005 (fls. ...352 a 366...), sem qualquer resposta até o presente momento.

[...]

O contribuinte, em seu endereço cadastral, assim como na pessoa de seus sócios, com ciência também aos procuradores aqui arrolados como solidários no crédito tributário, foram cientificados nos Termo de Verificação de Infração, Autos de Infração e Termo de Encerramento, tendo os procuradores tomado ciência também no Termo de Sujeição Passiva Solidária, conforme referências abaixo:

Ind. e Com. Carnes Estrela do Araguaia Ltda, 43.208.255/000157 (fls. 567 a 574, 577 a 610, e 627);

JOSÉ SALES RODRIGUEZ, 883.068.79872, sócio (fls. 567 a 574, 577 a 610, e 628);

VALMIR SALES COSTA, 100.631.57802, sócio (fls. 567 a 574, 577 a 610, e 629);

DARCE RAMALHO DOS SANTOS, 087.889.94805, procurador (fls. 553, 554, 567 a 574, 577 a 610, e 625);

CELI CAROLINA ALEXANDRONI SANTOS, 009.776.80819, procuradora (fls. 555, 556, 567 a 574, 577 a 610, e 626);

JOSÉ PIRES MONTEIRO, 772.106.628 04, procurador (fls. 557, 558, 567 a 574, 577 a 610, 611 e 620);

CRISTINA MARIA ALEXANDRONI MONTEIRO, 067.348.30888, procuradora (fls. 559, 560, 567 a 574, 577 a 610, 612 e 621);

FELIPE ALEXANDRONI MONTEIRO, 875.783.52172, procurador (fls. 561, 562, 567 a 574, 577 a 610, 613 e 622);

ANTONIO JOSE ALEXANDRONI, 061.471.08808, procurador (fls. 563, 564, 567 a 574, 577 a 610, 614 e 623); e

SILVANA GOMES DE ALMEIDA, 487.795.12100, procuradora (fls. 565, 566, 567 a 574, 577 a 610, 615 e 624).”

O lucro da pessoa jurídica foi arbitrado pela fiscalização em razão da não entrega, apesar de regularmente intimada, dos livros contábeis e fiscais obrigatórios, tendo sido considerado como receita conhecida os valores dos depósitos bancários. Os valores de receita informados pelo contribuinte na sua declaração DIPJ/2006, ano calendário 2005, e em seus balancetes, foi menor (R\$ 91.600.711,79) daqueles apurados em seus extratos bancários (R\$ 106.900.393,71), fls. 571.

A seguir, por bem retratar os fatos ocorridos, transcrevo em parte, o Relatório do Acórdão nº 1632.248 da DRJ/São Paulo I, de fls. 751 a 768, o qual passo a adotar:

#### “IMPUGNAÇÃO

5. A Empresa tempestivamente apresentou impugnação protocolada em 02/03/2010 (fls. 700 a 711) contestando a lavratura dos Autos de Infração, nos seguintes termos, resumidamente.

5.1. A movimentação financeira constante dos extratos bancários nem sempre configura a infração omissão de rendimentos. Trata-se de elemento indiciário que

necessita de outros para se promover uma ligação causal entre uma forma de evasão e os respectivos depósitos. A fiscalização, sem um procedimento investigatório, simplesmente lançou mão dos depósitos. Isso é inconcebível à luz do direito.

5.2. Está assentado na jurisprudência e na doutrina que a exigência dos tributos com base exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração objetiva da existência de renda consumida, através da comprovação fiscal de sinais exteriores de riqueza, não atende às exigências do sistema constitucional e do Código Tributário Nacional, em face dos princípios da legalidade, da motivação, do dever de prova constante da atividade de lançamento e da regra-matriz constitucional do imposto de renda, como acréscimo patrimonial disponível.

5.3. Apesar da Impugnante ter atendido todas a intimações e entregue seus balancetes de verificação e DIPJ, referente ao ano-calendário de 2005, tendo inclusive a fiscalização mencionado que os registros estavam compatíveis com sua movimentação financeira, a fiscalização arbitrou o lucro da empresa.

5.4. O arbitramento é a última alternativa para se apurar o lucro e a falta de apresentação dos livros fiscais não traduz motivo para o arbitramento. A fiscalização examinou a declaração apresentada pela empresa e não relatou ter encontrado inexactidões que autorizassem o arbitramento do lucro. Tanto é que a fiscalização descontou os valores recolhidos e declarados, do valor exigido do auto de infração.

5.5. É mais do que claro que os depósitos bancários de uma empresa não são todos oriundos de venda de produtos. Há saques e "redepósitos" etc. No caso em discussão a receita auferida e declarada foi de R\$ 91.600.711,79 e a movimentação bancária do ano foi R\$ 106.900.393,71. Na hipótese de ter ocorrido uma suposta omissão de receita, o que se repele, o valor omitido seria de R\$ 15.299.681,92.

5.6. Independentemente das irregularidades cometidas na lavratura do auto de infração, a fiscalização imputou indevidamente a responsabilidade solidária pelo lançamento aos seus sócios.

5.7. Não há legitimidade para o enquadramento dos sócios da empresa, Sr. José Sales Rodrigues e Sr. Valmir Sales Costa, como responsáveis pelo crédito tributário com fundamento no artigo 124 do CTN, uma vez que essa tipificação legal presta-se tão somente para atribuir responsabilidade a TERCEIROS interessados no fato gerador, e não aos seus SÓCIOS.

5.8. Somente se houvesse a comprovação de que os sócios tivessem praticado fraude ou outras práticas ilícitas, previstas nos artigos 135 e 137 do CTN, e depois de considerado procedente o lançamento e se não fosse pago o débito tributário, daria a possibilidade de se aplicar a responsabilidade solidária dos sócios.

5.9. A fiscalização não aponta qualquer fato concreto que embasaria o redirecionamento da autuação fiscal aos sócios da empresa, aduzindo apenas que não foram entregues documentos.

5.10. Quanto aos autos reflexos, considerando que os referidos autos de infração são decorrentes da autuação do IRPJ, a improcedência deste, comporta igual tratamento àqueles.

#### SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

6. **Apresentaram impugnação as seguintes pessoas físicas:** (i) Celi Carolina Alexandroni dos Santos, CPF nº 009.776.80819; (ii) Darce Ramalho dos

Santos, CPF n° 087.889.948.05, e (iii) Antonio José Alexandroni, CPF n° 061.471.08808.

7. As alegações apresentadas na impugnação da Sra. Celi Carolina Alexandroni dos Santos são abaixo reproduzidas, resumidamente e, correspondem praticamente às mesmas apresentadas pelos outros dois procuradores.

7.1. O Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado é elementar, pois somente acusatório, e nada esclarecedor. Não traz qualquer prova das alegações contra a Impugnante. Diz que restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do artigo 124, do CTN.

7.2. A Impugnante não discorrerá sobre os fatos e fundamentos que levou a fiscalização a lavrar o auto de infração contra a empresa, pois, não caberia refutar os argumentos por não ter qualquer vínculo jurídico ou fático com a atuada.

7.3. Foi desvirtuado o princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal, ao imputar a Impugnante a sujeição passiva solidária sem que ela tenha qualquer vínculo com a atuada.

7.4. Além disso, foi desrespeitado o princípio do contraditório. Os Impugnantes: Sra. Celi Carolina Alexandroni dos Santos e o Sr. Darce Ramalho dos Santos, alegam que não foram incluídos no Mandado de Procedimento Fiscal e somente foram intimados em 14/09/2009, para prestar esclarecimentos se exerciam atividades junto à empresa, por conta de possuírem procurações, outorgadas pela atuada. O sr. Antonio José Alexandroni alega que tomou conhecimento quando foi avisado por um amigo de que havia um Edital afixado nas dependências da receita Federal, convocando-o para prestar esclarecimentos.

7.1. A Impugnante esclareceu que o único vínculo com a empresa decorreu da locação da planta do frigorífico e, por ser esposa de Darce Ramalho dos Santos é co-proprietária do imóvel. Informou, também, que a procuração outorgada, para movimentar as contas bancárias, foi a forma de garantia para eventual inadimplência que viesse ocorrer. O mesmo foi alegado pelo Sr. Darce Ramalho dos Santos que era o proprietário da planta do frigorífico arrendada à atuada.

7.5.1. O Sr. Antonio José, também, diz que não tem nenhum vínculo com a empresa e a procuração que recebeu da atuada nunca foi utilizada, não tendo nenhum interesse nos resultados das vendas efetuadas pela empresa.

7.6. Mesmo após estes esclarecimentos, foi intimada a informar se tinha havido movimentação das contas bancárias através da procuração em seu favor. Foi informado que nunca movimentou as contas bancárias em nome da atuada, pois, não tinha interesse e que muito menos recebia qualquer remuneração pela empresa, exceto a parte que cabia a seu marido pelo arrendamento.

7.7. Não foi também obedecido ao previsto no artigo 50, da Lei n° 9.784/99, que regula o processo Administrativo, pois, a motivação não foi expressamente anotada no ato administrativo. O fato de no contrato de arrendamento não constar a garantia: procuração para movimentar as contas bancárias, não poderia, de forma alguma, ser apontado como motivação da imputação de responsabilidade à Impugnante.

7.8. Não há nexos entre o contexto e os "motivos" apontados pela fiscalização, pois, não prova qual seria o "interesse comum" da Impugnante na situação que

constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme prevê o artigo 124 do CTN,

7.9. A Impugnante nunca foi sócia, procuradora ou gestora dos negócios da empresa, logo, a responsabilidade tributária solidária é absolutamente absurda. Em nenhum tópico dos artigos 124 e 134 do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros, discriminando expressamente as pessoas referidas no artigo 124, II, se enquadra a figura da ora Impugnante.

7.10. Caso houvesse qualquer vinculação da Impugnante com a empresa autuada, "por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66", esta deveria ser devidamente provada pela fiscalização, atendendo o que prevê o artigo 142 do CTN e artigo 924 do RIR/99.

8. É o relatório.”

Na seqüência, foi proferido o Acórdão nº 1632.248 da DRJ/São Paulo I, de fls. 751 a 768, julgando improcedente as impugnações e mantendo integralmente o lançamento fiscal, com o seguinte ementário:

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica.

ARBITRAMENTO DO RESULTADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. BASE DE CÁLCULO.

A não apresentação da escrituração contábil acarreta o arbitramento do resultado tributável, com base nos créditos registrados nos extratos bancários. Não foram comprovadas as origens e razão dos créditos bancários.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a sujeição passiva solidária imputada às pessoas físicas que tenham interesse comum nas atividades da empresa e conseqüentemente na situação que gerou a obrigação tributária.

AUTOS REFLEXOS PIS, COFINS e CSLL.

O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra essa decisão foram apresentados os recursos voluntários das seguintes pessoas:

Ind. e Com. Carnes Estrela do Araguaia Ltda, autuada, (fls. 9602 e seguintes);



Darce Ramalho dos Santos, CPF 087.889.94805, procurador (fls. 9664 e seguintes);

Celi Carolina Alexandroni Santos, CPF 009.776.80819, procuradora (fls.9632 e seguintes);

Cristina Maria Alexandroni Monteiro, CPF 067.348.30888, procuradora (fls. 9646 e seguintes);

Felipe Alexandroni Monteiro, CPF 875.783.52172, procurador (fls. 9678 e seguintes);

Antonio José Alexandroni, CPF 061.471.08808, procurador (fls. 9619 e seguintes); e

Silvana Gomes de Almeida, CPF 487.795.12100, procuradora (fls. 9696 e seguintes).

Os recursos voluntários foram inicialmente apreciados pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção de Julgamento, através do acórdão nº1202.001.066, de 07/11/2013, Relator o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, onde o Colegiado, por unanimidade de votos, entendeu por dar provimento aos recursos voluntários apresentados, para anular o Acórdão 16-32.248 da DRJ/São Paulo I e todos os atos decorrentes a partir da sua emissão, na forma do art. 59, parágrafo 1º do Decreto nº 70.235/72.

Retornando os autos ao DRJ/SP1 para reapreciação das impugnações apresentadas, sua 3ª Turma, mediante o acórdão 16-66.709, entendeu, por unanimidade de votos, julgá-las improcedentes, mantendo o crédito tributário exigido, assim como manteve as sujeições imputadas aos procuradores, cuja ementa do acórdão restou assim descrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. NOVO ACÓRDÃO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo. A fim de efetuar a correção, deve ser proferido novo acórdão, anulando-se o anterior, conforme dispõe no § 1º do seu art. 22 da Portaria MF nº 58/2006, que trata da constituição das Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e seu funcionamento.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

A Lei nº 9.430/1996, no seu art. 42, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Deve também ser provado que a origem dos depósitos tem relação com operações com motivação econômica.

ARBITRAMENTO DO RESULTADO. NÃO APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS. BASE DE CÁLCULO.

A não apresentação da escrituração contábil acarreta o arbitramento do resultado tributável, com base nos créditos registrados nos extratos bancários. Não foram comprovadas as origens e razão dos créditos bancários.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.**

Correta a sujeição passiva solidária imputada às pessoas físicas que tenham interesse comum nas atividades da empresa e consequentemente na situação que gerou a obrigação tributária.

**AUTOS REFLEXOS - PIS, COFINS e CSLL.**

O decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face desta decisão (acórdão recorrido), foram apresentados os recursos voluntários a seguir discriminados:

**Ind. e Com. Carnes Estrela do Araguaia Ltda**, autuada, recurso voluntário de fls. 9928 e seguintes, ciente em 02/04/2015; apresentado em 24/04/2015, através de procurador (fls. 720);

**Darce Ramalho dos Santos**, CPF 087.889.94805, recurso voluntário de fls. 10017 e seguintes, ciente em 02/04/2015; apresentado em 27/04/2015; sem procurador

**Celi Carolina Alexandroni Santos**, CPF 009.776.80819, recurso voluntário de fls. 9000 e seguintes; ciente em 02/04/2015, apresentado em 27/04/2015; sem procurador;

**José Pires Monteiro**; CPF 772.106.628-04, recurso voluntário de fls. 9963 e seguintes; ciente em 02/04/2015, apresentado em 04/05/2015 (segunda), através de procurador (fls. 741)

**Cristina Maria Alexandroni Monteiro**, CPF 067.348.30888, recurso voluntário de fls. 9981 e seguintes; ciente em 02/04/2015, apresentado em 04/05/2015 (segunda), através de procurador (fls.9660 )

**Felipe Alexandroni Monteiro**, CPF 875.783.52172, recurso voluntário de fls. 10035 e seguintes; ciente em 15/04/2015, apresentado em 01/05/2015, através de procurador (fls. 9691-9692);

**Antonio José Alexandroni**, CPF 061.471.08808, recurso voluntário de fls. 9943 e seguintes; ciente em 02/04/2015, apresentado em 27/04/2015, sem procurador;

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Os recursos voluntários apresentados pela i) empresa autuada e pelos responsáveis tributários: ii) Darce Ramalho dos Santos, CPF 087.889.94805; iii) Celi Carolina Alexandroni dos Santos, CPF nº 009.776.80819; (iv) José Pires Monteiro; CPF 772.106.628-04; v) Cristina Maria Alexandroni Monteiro, CPF 067.348.30888; vi) Felipe Alexandroni Monteiro, CPF 875.783.52172; vii) Antonio José Alexandroni, CPF 061.471.08808, atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual devem ser conhecidos.

O responsável tributário Silvana Gomes de Almeida, CPF 487.795.12100 apresentou impugnação aos Autos de Infração (fls. 9760 e seguintes), mas não apresentou recurso voluntário contra a decisão recorrida, apesar de regulamente intimada.

Esclarece-se que a intimação da referida decisão foi enviada via AR (fls. 9924) para o endereço constante no sistema RFB, qual seja, Rua Realino Francisco da Costa, 32, JD Brasília, Uberlândia MG (fls. 10033), sendo este endereço exatamente o mesmo da intimação feita anteriormente (fls. 9741), e que resultou na apresentação de sua impugnação (fls. 9762 e seguintes). Observe-se ainda que foi efetuada nova intimação, desta vez por Edital (fls 10034), com fundamento no art. 23, § 1º, inciso I, e § 2º, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelas Leis nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 e nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Desta forma, no que atine à este responsável, as exigências fiscais tornam-se definitivamente constituídas, na esfera administrativa, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações (PAF).

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO: INDÚSTRIA DE CARNES ESTRELA DO ARAGUAIA LTDA**

##### **Quebra Sigilo Bancário**

Sustenta a recorrente ocorrer quebra de sigilo bancário, de maneira ilícita, vez que não houve autorização judicial para tanto. Colaciona ainda, em favor de sua defesa precedente oriundo do Supremo Tribunal Federal.

Não obstante suas razões e precedente invocado, eles não se encontram em consonância com o atual entendimento daquela Egrégia Suprema Corte.

Isso porque o Supremo Tribunal Federal julgou recentemente essa matéria em sede de Repercussão Geral. O julgamento se deu no âmbito do Recurso Extraordinário nº 601.314, na sessão plenária do dia 24.02.2016, publicada em no DJe nº 37/2016 (em 29.02.2016), e decidiu por maioria de votos o seguinte:

“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”; e, quanto ao item “b”, a tese: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Ausente, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 24.02.2016. ”

Além do mais, a presunção de omissão de receitas proveniente de depósitos bancários de origem não comprovada, e sua forma de tributação, está assim prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Assim, é fato que o legislador conferiu ao Fisco uma presunção válida e legal, incumbindo ao contribuinte, provar, através de documentação hábil e idônea, que a referida presunção não possa subsistir.

No caso concreto destes autos, o interessado não logrou comprovar, com documentação adequada, a ausência de omissão de receita, sendo suas alegações genéricas e desguarnecidas de provas.

Assim, não restam dúvidas quanto à correção do procedimento adotado pela fiscalização, considerando os depósitos efetuados na conta corrente da interessada como receita omitida, em decorrência de presunção legal, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430/96.

Por esta, razão não merece nenhum reparo a autuação neste aspecto, combinado com o fato de que o interessado não apresentou qualquer tipo de prova que pudesse afastar a referida presunção de omissão de receitas.

### **Erro na Apuração e Arbitramento do Lucro**

Com referência aos motivos que justificaram o arbitramento da base cálculo dos tributos exigidos, a empresa recorrente alega ter apresentado seus balancetes de verificação e a DIPJ/2006, de modo a substituir a obrigação de escriturar os livros comerciais e fiscais e apresentá-los à fiscalização.

Não há como concordar com suas alegações, pois os dados apresentados na DIPJ têm que refletir os fatos e atos contábeis escriturados nos livros comerciais e fiscais e estes devem ser lastreados em documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Assim, a não escrituração ou a não apresentação dos livros e dos documentos fiscais e contábeis são motivos legais, para ser aplicado o arbitramento do lucro tributável.

Em tais condições, impõe-se o arbitramento dos lucros em razão do disposto no art. 530 do RIR/99, consoante concluiu a Turma Julgadora de 1ª instância:

*“Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):*

*I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;*

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem impréstatível para:*

*a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou*

*b) determinar o lucro real;*

*III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;*

*IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;*

*V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);*

*VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário”.(g.m)*

Conforme bem elucidado por Maria Rita Ferragut *in* Presunções no Direito Tributário, Dialética, São Paulo, 2001, p. 137/152, a palavra arbitramento foi utilizada neste

contexto na acepção de base de cálculo substitutiva, ou seja, de substituição da base de cálculo originalmente prevista na legislação – correspondente à perspectiva dimensível do critério material da regra-matriz de incidência tributária construído a partir do texto constitucional – por uma outra, *subsidiária*, em virtude da **inexistência de documentos fiscais, ou da impossibilidade destes fornecerem critérios seguros para a mensuração do fato**. Nestes casos, a base de cálculo substitutiva visa possibilitar a prova indireta da riqueza manifestada no fato jurídico.

Decorre daí que caracterizada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, determina a Lei que a base de cálculo originalmente prevista na legislação (lucro real) seja substituída por uma outra legalmente prevista (lucro arbitrado).

Nestes termos, a impossibilidade de comprovação direta da base de cálculo originária é condição necessária e suficiente para a aplicação do arbitramento. Arbitrar a base de cálculo do tributo, nestes casos, é dever-poder da Administração Tributária, previsto no anteriormente transcrito art. 530 do RIR.

Portanto, em face da legislação em vigor, demonstrada a falta de apresentação da escrituração comercial e fiscal, a imputação de omissão de receitas se sustenta sob as regras do lucro arbitrado, mostrando-se correto o procedimento da fiscalização que considerou os valores totais das presunções de omissões de receitas, depósitos bancários não justificados, como base para o arbitramento

Assim, rejeita-se as alegações da recorrente neste ponto.

### Do Mérito

A recorrente chama de mérito a alegação de que todos os lançamentos foram efetuados com base em presunção de omissão de receita e não em omissão de receita real e efetivamente apurada, sustentando que a presunção de renda estabelecida por uma lei ordinária não pode afetar o conceito de renda delimitado no CTN, que tem força de lei complementar.

Como visto, o lançamento efetuado com base em depósitos bancários em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove, por meio de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, tem amparo em norma legal, *ex vi* o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Trata-se, assim, de presunção prevista em lei, em que, diferentemente do alegado na peça recursal, cabe ao contribuinte trazer aos autos elementos capazes de impedir a sua aplicação, providência que, é bom que se ressalte mais uma vez, não foi adotada pelo Recorrente

Com referência à exclusão do lançamento efetuado exclusivamente em depósitos bancários, ressalto que este tema vem ganhando grande valia no âmbito do Poder Judiciário, o que é atestado, inclusive, pela recente declaração do STF de que o argumento é objeto de repercussão geral, em decisão que restou assim ementada:

“IMPOSTO DE RENDA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ORIGEM DOS RECURSOS NÃO COMPROVADA – OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA – INCIDÊNCIA – ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996 – ARTIGOS 145, § 1º, 146, INCISO III, ALÍNEA “A”, E 153, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO –

REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, a autorizar a constituição de créditos tributários do Imposto de Renda tendo por base, exclusivamente, valores de depósitos bancários cuja origem não seja comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório. (RE 855649 RG, Relator(a): Min. MARCO AURELIO, julgado em 27/08/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe188 DIVULG 21-09-2015 PUBLIC 22-09-2015)

Em sede de processo administrativo, entretanto, essa tese (exclusão do lançamento efetuado exclusivamente em depósitos bancários) não pode prevalecer. A verdade é que a presunção foi criada por Lei, que permanece vigente, não sendo possível a este Conselho afastar a sua aplicação, nos termos do *caput* do art. 62 do RICARF e Súmula CARF nº 2.

Assim, afasta-se essa alegação,

#### **Autos Reflexos - PIS, COFINS e CSLL.**

Matéria não impugnada em sede de recurso. Porém, o decidido, no mérito do IRPJ, repercute na tributação reflexa.

Desta forma, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

**RECURSO VOLUNTÁRIO: DARCE RAMALHO DOS SANTOS // CELI CAROLINA ALEXANDRONI SANTOS // JOSÉ PIRES MONTEIRO // CRISTINA MARIA ALEXANDRONI MONTEIRO // FELIPE ALEXANDRONI MONTEIRO // ANTÔNIO JOSÉ ALEXANDRONI.**

Inicialmente registro que os recursos apresentados se assemelham ao oferecerem resistência especificamente ao Termo de Sujeição Passiva Solidária e serão, por essa razão, analisados conjuntamente. Excepciono apenas os recursos voluntários apresentados por José Pires Monteiro, Cristina Maria Alexandroni Monteiro e Felipe Alexandroni Monteiro que além das razões comuns mencionadas, alegam nulidade dos Autos de Infração, por irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal. Assim, analiso, preliminarmente, suas alegações neste ponto:

#### **PRELIMINAR**

##### **Irregularidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**

Alegou a recorrente ausência de ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no sentido de prorrogar o prazo de fiscalização, o que implica, segundo seu entendimento, em nulidade de todos os atos praticados desde a sua expiração.

Essa matéria tem sido apreciada no CARF em diversas oportunidades e a posição predominante é a de que o Mandado de Procedimento Fiscal MPF constitui-se em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

Transcrevo duas decisões da 2ª Turma da CSRF nesse sentido:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. INEXISTÊNCIA QUE NÃO CAUSA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo ou a não prorrogação deste não invalida o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

(Acórdão nº920201.637; sessão de 12/04/2010; Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva)

VÍCIOS DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Falhas quanto a prorrogação do MPF ou a identificação de infrações em tributos não especificados, não causam nulidade no lançamento. Isto se deve ao fato de que a atividade lançamento é obrigatória e vinculada, e detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

(Acórdão nº 920201.757; sessão de 27/09/2011; Relator Manoel Coelho Arruda Junior)

Filio-me a essa interpretação. Por bem resumir os argumentos a favor da tese, transcrevo parte do voto Acórdão nº 920201.637, que adoto como razões de decidir:

A portaria da SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, revogada pela Portaria RFB nº 4.328, de 05.09.2005, que foi publicada no DOU 08.09.2005, trata do planejamento das atividades fiscais e estabelece rotinas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Por meio da norma antes referida se disciplinou a expedição do MPF - Mandado de Procedimento Fiscal que se constitui em elemento de controle da administração tributária. A eventual inobservância dos procedimentos e limites fixados por meio do MPF, salvo quando utilizado para obtenção de provas ilícitas, não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal, mormente quando foram emitidos MPF Complementares antes da lavratura do Auto de Infração. O Mandado de Procedimento Fiscal MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal. Se ocorrerem problemas com a prorrogação do MPF, estes não invalidam os trabalhos de fiscalização desenvolvidos. Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não pode o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Salvo nos casos de ilegalidade, a validade do ato administrativo é subordinada à legitimidade do agente que o pratica, isto é, ser titular do cargo ou função a que tenha sido atribuída a legitimação para a prática do ato.



Assim, legitimado o AFRF para constituir o crédito tributário mediante lançamento, não há o que se falar em nulidade por falta do MPF que se constitui em instrumento de controle da Administração.

Aplicando-se esse raciocínio ao caso em tela, o fato de não existir prorrogação não importa em nulidade do MPF e muito menos, do auto de infração.

Tal equívoco, quando existente; aponta apenas falha de procedimento de controle, mas isso em nada prejudica o contribuinte, muito menos importa em cerceamento de defesa do contribuinte. O auto de infração, por sua vez, cumpriu os requisitos legais do Decreto nº70.235/1972 PAF, e foi efetuado por auditor fiscal e legitimado para sua lavratura.

Ademais, ainda que houvesse a suposta extinção do MPF por decurso de prazo, não caberia interpretar que uma expiração de prazo de MPF, instrumento instituído por norma infralegal (uma Portaria), possa acarretar a nulidade do lançamento dele decorrente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da legalidade que rege a Administração Pública.

Portanto, afasto esta preliminar.

### **MÉRITO**

Verifica-se dos autos que foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 453-466), nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN, sendo tal procedimento adotado em virtude das procurações outorgadas pelo contribuinte, para que procuradores movimentassem suas contas bancárias.

Sustentam as recorrentes não haver qualquer prova nos autos que justificasse a imputação de tal sujeição passiva solidária, nos termos do artigo 124, I do CTN, pois a fiscalização utilizou-se simplesmente do fato de os recorrentes possuírem uma procuração, que sequer foram utilizadas por eles.

Por outro lado, no entender da DRJ, estas pessoas tinham interesse comum nos negócios da empresa, ante ao fato da atuada ter dado procurações para que elas movimentassem suas contas, enfatizando ainda que algumas delas tinham participação em várias outras empresas, como é o caso: Sr. Darce Ramalho dos Santos, participação em 28 empresas; Sra. Celi Carolina Alexandroni dos Santos, sócia em 6 empresas e Sr. Antônio José Alexandroni, sócio de 3 empresas. Concluiu-se, assim, ser este fato suficiente para ser apontado como motivação da imputação de responsabilidade solidária a estas pessoas físicas.

Entendo merecer reparos esta decisão.

A iniciativa de imputar responsabilidade aos recorrentes, como visto, cinge-se, principalmente, ao fato do contribuinte ter assinado procurações, com poderes de movimentar suas contas correntes, o que não significa que tais procurações concorram diretamente para a ocultação da receitas apuradas no presente lançamento.

Observe-se que a fiscalização enquadrou a responsabilidade solidária às pessoas físicas recorrentes, no artigo 124, I, do CTN, que determina a solidariedade para as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Referido interesse comum deve, necessariamente, estar associado a uma relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121 do CTN). Ou seja, para figurar na qualidade de

sujeição passiva com base no art. 124, I, do CTN, a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação.

No caso vertente, trata-se de omissão de rendimentos, apurada por presunção legal, circunstância que por si só não demonstra que os ditos responsáveis solidários tenham sido beneficiários da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou mesmo tenham dado causa às apontadas omissões de receita.

Entendo que o fato de existir procurações para que pessoas movimentem conta corrente da fiscalizada, não implica hipótese de sujeição passiva tributária com fulcro no art. 124, I, do CTN, ainda mais se verificarmos que nos autos não há prova de que qualquer das pessoas físicas apontadas como responsáveis movimentaram estas contas ou tenham sido beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pela empresa autuada.

Para caracterizar a hipótese de sujeição passiva, necessário comprovação de que teria havido o benefício direto capaz de configurar o interesse comum reivindicado pela norma citada, o que nos autos, repita-se, não restou comprovado.

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a sujeição passiva solidária por interesse comum dos Senhores: **Darce Ramalho dos Santos, Celi Carolina Alexandroni Santos, José Pires Monteiro, Cristina Maria Alexandroni Monteiro, Felipe Alexandroni Monteiro e Antônio José Alexandroni.**

#### CONCLUSÃO

Em conformidade com os argumentos acima descritos, conduzo meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido; e DAR provimento aos recursos voluntários apresentados por Darce Ramalho dos Santos, Celi Carolina Alexandroni Santos, José Pires Monteiro, Cristina Maria Alexandroni Monteiro, Felipe Alexandroni Monteiro e Antônio José Alexandroni, no sentido de afastar a sujeição passiva solidária.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza





Coisa julgada - modificação legislativa





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

**Processo nº** 10680.721852/2011-47  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-002.287 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 5 de abril de 2016  
**Matéria** COISA JULGADA - CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SAMARCO MINERAÇÃO S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2007, 2008

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. APLICAÇÃO DO DECIDIDO NO RESP Nº 1.118.893/MG.

Ainda que as decisões do STJ exaradas sob o regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos) devam ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, ao se aplicar o decidido por aquela Corte na verificação dos efeitos de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988 (REsp nº 1.118.893/MG), deve-se cotejar as circunstâncias jurídicas e fáticas que envolvem o caso concreto e a decisão transitada em julgado com os limites do decidido no recurso especial em tela. Discrepâncias normativas e de precedentes demonstram que a hipótese não se subsume ao repetitivo, e justificam a sua não aplicação.

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. Os precedentes da ADI nº 15-2/DF e dos RE nº 146.733/SP e nº 138.284/CE possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente ao tempo da prolação de decisão judicial, transitada em julgado, que declarou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, fazendo cessar automaticamente sua eficácia.

INTERPRETAÇÃO DO RESP nº 1.118.893-MG NO TOCANTE ADI nº 15-2/DF. INTERPRETAÇÃO DO RE 730.462.

O acórdão do STJ nos autos do REsp nº 1.118.893-MG analisou a ADI nº 15-2/DF sob o aspecto da segurança jurídica, mas não se pronunciou sobre os seus efeitos prospectivos. O acórdão do STF nos autos do RE nº 730.462/SP, ao analisar os efeitos de uma declaração, em controle concentrado, de **constitucionalidade ou inconstitucionalidade de preceito normativo sobre**

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º **9101-002.287**

CSRF-T1  
Fl. 961

fatos ou atos alcançados por sentenças judiciais anteriormente proferidas em sentido contrário, afirmou que para os fatos e atos futuros, a declaração já produz seus efeitos, prescindindo-se de uma ação rescisória para cessar os efeitos da coisa julgada.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez e, no mérito, dado provimento por voto de qualidade, com retorno dos autos à Turma *a quo*, vencidos os Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Os Conselheiros Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo apresentarão declaração de voto.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO, ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 815 e ss., contra o acórdão nº **1102-001.251** (e-fls 767 e ss.), que, no mérito e por voto de qualidade, deu provimento ao recurso voluntário, sendo o seguinte o teor da ementa:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*Ementa:*

*CSLL. COISA JULGADA. A jurisprudência anterior do CARF assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do CARF. Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Conforme citados precedentes, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.*

*Supervenientemente, contudo, o E. Superior Tribunal de Justiça proferiu julgamento nos autos do REsp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, segundo o qual restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte.*

*Diante de tal precedente, considerados (a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); (b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; e (c) o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC, impõe-se o cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consecutários.*

Conforme se extrai do TVF de e-fls. 349 e seguintes, a Contribuinte deixou de declarar e recolher CSLL referente aos anos-calendário de 2007 e 2008 sob a alegação de que através da Ação Ordinária nº 90.0003670-4 obteve declaração judicial transitada em julgado de inexistência da relação jurídico-obrigacional que a obrigue a recolher essa Contribuição. Tal argumento não foi acolhido pela Fiscalização, em razão da superveniência de decisões judiciais e alterações legislativas a afetar a declaração judicial obtida pela empresa.

Ao apurar os créditos tributários de CSLL correspondentes, a Fiscalização também constatou a exclusão indevida no LALUR de "valores correspondentes à correção monetária do ativo", bem como a falta de adição de despesas indedutíveis referentes a contrato de transferência de direitos minerários para exploração de jazidas. Fez então o lançamento da CSLL apurada anualmente (infração 001), bem como da multa por falta de declaração/recolhimento das estimativas mensais correspondentes (infração 002).

Tendo a Turma ora recorrida dado provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento por entender estar a empresa desobrigada ao recolhimento de CSLL no período abrangido no auto de infração, deixou de se pronunciar acerca da glosa de despesas e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Cumprir registrar que no recurso ora apreciado a Fazenda Nacional refere que a Turma *a quo* deu provimento parcial ao recurso, quando, em verdade, o provimento foi total.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos nºs 1101-001.057 e 1101-000.914, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:



*LIMITES DA COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 7.689, DE 1988. APTIDÃO DA LEI Nº 8.212, DE 1991, PARA EXIGÊNCIA DA CSLL. O trânsito em julgado da decisão que tiver desobrigado a contribuinte do pagamento da CSLL, por considerar inconstitucional a Lei nº 7.689, de 1988, não impede que a exação seja exigível com base em norma legal superveniente que tenha alterado substancialmente os aspectos da hipótese de incidência. A Lei nº 8.212, de 1991, constitui fundamento legal apto para exigir a CSLL de contribuinte que se acham desobrigados, por decisão judicial definitiva, de cumprir a Lei nº 7.689, de 1988. INEXISTÊNCIA DE INÉRCIA DO FISCO. Lançamento anterior ao Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 30/03/2011, comprova atuação do fisco.*

*Acórdão nº 1101-000.914:*

*CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO, NOS MOLDES DA LEI N. 7.689/88, RECONHECIDA POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. PARECER PGFN N. 492/2011, RATIFICADO PELO MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. CESSAÇÃO DA EFICÁCIA DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO A PARTIR DA DECISÃO DO STF NOS AUTOS DO RE 138.284.*

*No caso dos autos, o sujeito passivo obteve decisão judicial transitada em julgada que o eximia do recolhimento da CSLL, ante o reconhecimento da inconstitucionalidade desse tributo.*

*Nada obstante, tem-se que o STF pacificou a questão atinente à higidez constitucional dessa contribuinte (sic), manifestando-se pela sua conformidade com a Carta Política nos autos do RE 138.284, que transitou em julgado em 29.9.1992.*

*Na esteira do mandatório Parecer PGFN n. 492/2011, o advento dessa decisão do STF fez cessar automaticamente a eficácia das coisas julgadas anteriores que lhe eram contrárias, de modo que devido o tributo em testilha após o trânsito em julgado da referida decisão do Excelso Pretório.*

Quanto ao mérito, a Recorrente argumenta, em síntese, o que segue:

a) que a Contribuinte ajuizou processo judicial com o fim de se eximir do recolhimento da CSLL, com o fundamento da inconstitucionalidade de sua instituição pela Lei 7.689/88, obtendo sentença favorável, transitada em julgado. No entanto, houve supervenientes alterações legislativas nos aspectos formais e materiais das normas incidentes sobre a relação tributária continuativa objeto da decisão judicial;

b) que nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2434/2008, a adequada compreensão dos limites objetivos das decisões judiciais pode (deve) ser obtida a partir de uma análise que leva em conta, além do próprio conteúdo das decisões, os demais elementos integrantes da demanda sob análise, uma vez a tutela judicial é concedida nos limites da pretensão formulada pelo próprio autor/impetrante o relatório;

c) que segundo os fundamentos da teoria geral do processo, a interpretação a ser conferida a uma decisão judicial deve reproduzir o princípio da congruência da decisão judicial à demanda que lhe deu causa (congruência externa), bem como manter a coerência interna da própria sentença (congruência interna), de forma que, entre uma decisão judicial e

uma demanda há um nexo de referibilidade, no sentido de que a decisão deve ter sempre como parâmetro a demanda e seus elementos;

d) que a relação jurídico-tributária é de trato sucessivo, se projetando no tempo, *"de maneira que o decidido no mandamus não pode (deve) se sobrepor às alterações legislativas posteriores, pois presentes modificações no estado de fato e de direito, bem como diante do comando normativo enunciador da força de lei da sentença presente nos limites da lide".* Nessa condição, *"a imutabilidade da coisa julgada material existe sobre o pedido e sobre os fatos deduzidos na inicial, respectivamente, mas não sobre aqueles que exsurgiram após o julgado, pois não há que se falar em coisa julgada sobre a situação jurídica nova, ante a ausência do nexo de referibilidade e em observância à inteligência do princípio da congruência da decisão judicial à demanda"*. Transcreve os arts. 468 e 471 do Código de Processo Civil - CPC;

e) que *"a sentença atende aos pressupostos fáticos e jurídicos do tempo em que foi proferida, sem o condão de extinguir a relação jurídica, que continua sujeita a variações dos seus elementos constitutivos, ao longo do tempo"*, assinalando que *"a bem da verdade, toda sentença proferida em tais situações contém em si a cláusula REBUS SIC STANTIBUS, adaptando-a ao estado de fato e ao direito supervenientes"*, de forma que *"com a superveniência de alterações legislativas a regular a relação jurídica continuativa, surge nova equação jurídica"*. E assinala que a Súmula nº 239 do STF (*"Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores"*) é aplicável ao caso dos autos;

f) que a modificação havida na legislação de regência da CSLL, que reafirmou a instituição deste tributo, implicou na obrigatoriedade de sua cobrança e que, por razões óbvias, a ação judicial invocada pela Contribuinte *"não apreciou as alterações posteriores, não integrando a causa de pedir da demanda, motivo pelo qual não integram a lide, ensejando o surgimento dos créditos tributários, oriundos da subsunção dos fatos geradores posteriores à decisão às hipóteses de incidência da CSLL"*;

g) que *"persistir na exceção da coisa julgada em relação a fatos geradores ocorridos após as alterações legislativas, na relação tributária continuativa, conferindo efeitos prospectivos, ter-se-ia por portas travessas uma ISENÇÃO ATÍPICA, ao arrepio dos princípios constitucionais da legalidade tributária e da isonomia tributária"*. Cita doutrina e jurisprudência de tribunais superiores em favor do que afirma;

h) que a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, na ação proposta pela Contribuinte se deu pela via do controle difuso e de forma incidental, observando que *"a declaração da inconstitucionalidade em sede de controle difuso não é o pedido do autor, não sendo o objeto central da lide, mas apenas uma questão incidental"*. E, assim, como a declaração de inconstitucionalidade não integra o dispositivo das decisões, não há trânsito em julgado desta em favor da empresa, como disposto no art. 469 do CPC. Cita jurisprudência do STJ;

i) que *"caso o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, de forma incidental, fosse suficiente a afastar a cobrança da exação, inobstante não ser o caso em comento, a superveniência das Leis nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991 e da Lei Complementar nº 70, de 1991, alteraram a disciplina da contribuição social sobre o lucro das empresas, afirmando a cobrança do tributo, impondo a obrigação tributária à recorrente"*;

j) que o STF afirmou, pelas vias do controle concentrado e difuso, *"a inconstitucionalidade tão somente dos arts. 8º e 9º, da Lei 7.689/88, restando por constitucional os demais dispositivos instituidores da Contribuição Social sobre o Lucro*

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 965

*Líquido, tendo em vista o caráter dúplice das ações em controle concentrado", observando também que "a Lei nº 7.689, de 1988, já teve sua constitucionalidade reconhecida em momento anterior pelo c. Supremo Tribunal Federal, com exceção do art. 8º (RE nº 138.284-8/CE)". Nesse ponto assevera que "conforme bem assentado no Parecer PGFN nº 492/2011, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os precedentes do plenário do STF anteriores a 3 de maio de 2007 formados em sede de controle difuso de constitucionalidade e que sejam confirmados em julgados posteriores pela Suprema Corte";*

l) que o REsp 1.118.893/MG não possui o alcance *ad aeternum* que pretende a recorrente, uma vez que "*segundo esclarecido no Parecer PGFN/CRJ 975/2011, a demanda que deu origem ao REsp 1.118.893/MG foi de Embargos à Execução Fiscal (...) em que se questionou a validade da CDA 60.6.96.004749-09, referente à cobrança de CSLL, instituída pela Lei 7.689/88, ano-calendário 1991, para contribuinte que possuía sentença judicial transitada em julgado em que fora declarada a inconstitucionalidade formal e material da exação sob a égide da citada Lei 7.689/88, e a consequente inexistência de relação juridico-tributária*";

m) que "*o alcance da decisão no REsp 1.118.893/MG que a recorrente quer obter, para ficar desobrigada do recolhimento da CSLL definitivamente, incluindo os períodos de apuração 2007 e 2008, não merece ser acatado, não sendo esta a adequada interpretação do julgado proferido na sistemática do recurso repetitivo*", sendo de se concluir pela "*obrigatoriedade da exação tributária da CSLL, anos-calendário 2007 e 2008, tendo em vista as alterações legislativas posteriores, os limites objetivos do trânsito em julgado da sentença proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, bem como em observância aos entendimentos judiciais e administrativos citados, destacando-se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, pela constitucionalidade da instituição da CSLL*".

Ao final, pede que o recurso seja admitido e provido, "*para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento de CSLL em sua integralidade e para que sejam devolvidos os autos à e. Turma a quo com o fim de julgar as demais matérias de mérito*".

O recurso foi admitido por meio do Despacho e-fls. 850 e ss., havendo a Contribuinte apresentado contrarrazões (e-fls. 855 e ss.), tempestivamente.

Em relação ao tema dos efeitos prospectivos de coisa julgada relacionada à inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, a Contribuinte aduz no item IV de sua petição, em essência, o seguinte:

a) que a existência de coisa julgada na Ação Ordinária nº 90.0003670-4 desobriga a Contribuinte ao recolhimento de CSLL, uma vez que, ao julgar a sua apelação, o TRF da 1ª Região, descrevendo objetivamente o pedido que ela formulou na inicial bem como no recurso de apelação, proclamou a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, sendo que a decisão transitou em julgado e as duas ações rescisórias ajuizadas pela União foram julgadas improcedentes. Assinala que antes do trânsito em julgado das ações em comento, a Fazenda Nacional e o Poder Judiciário já tinham conhecimento da publicação e vigência das leis posteriores à Lei nº 7.689, de 1988. Não houve, no entanto, "*impacto negativo à tese defendida pela Recorrente*", ocorrendo, assim, a preclusão dos argumentos defendidos no recurso especial ora apreciado;

b) contesta o argumento da Recorrente de que o trânsito em julgado da ação judicial em questão não teria o condão de afastar a exigência da CSLL pelo fato de que a

declaração de inconstitucionalidade, incidental, não produziria efeitos em relação a períodos posteriores, afirmando que *"a jurisprudência pátria entende que a coisa julgada material é delimitada pelo pedido e pela causa de pedir, tal como expressos na petição inicial e adotados na fundamentação da decisão"*. Cita jurisprudência;

c) afirma que o acórdão do TRF da 1ª Região decidiu pontual e objetivamente a lide, afastando a obrigação de recolhimento da CSLL *"em razão de sua inconstitucionalidade (motivo determinante), sendo este provimento jurisdicional que constitui a parte dispositiva do julgado (solução da lide), objeto da coisa julgada"*;

d) que a CSLL não foi reinstituída pela legislação superveniente à Lei nº 7.689, de 1988, assinalando que a Lei nº 8.212, de 1991, não reinstituuiu a contribuição, apenas trouxe (a exemplo de outras leis posteriores) nova disciplina para a Contribuição, *"não tendo sido alterada a coisa julgada formada na Ação Ordinária nº 90.0003670-4"*. Faz análise do teor de diversos diplomas legais posteriores à Lei nº 7.689, de 1988;

e) que não cabe à Recorrente, mas ao Poder Judiciário estabelecer o limite de aplicação do que foi decidido no julgamento do REsp 1.118.893/MG pelo STJ, sendo que o Judiciário *"vem aplicando sem qualquer tipo de ressalva o entendimento do STJ com relação aos efeitos da coisa julgada de CSLL para períodos posteriores à Lei nº 7.689, de 1988"*, acrescentando que o Plenário do STF, decidindo na sistemática de repercussão geral, preservou a coisa julgada ante a *"alteração superveniente de orientação jurisprudencial"*, concluindo que não pode ser rescindida a decisão transitada em julgado pelo fundamento de alteração de jurisprudência (RE nº 590.809, de 22/10/2014);

f) que ocorreu *in casu* a preclusão conforme arts. 462 e 474 do CPC, uma vez que eventual aplicação da Lei nº 8.212/91 à Contribuinte *"deveria ter sido suscitada pela União Federal no curso da Ação Declaratória nº 90.0003670-4 ou ainda no curso das Ações Rescisórias"* (o que não ocorreu), citando decisões do STJ em favor de seu argumento. Refere que a preclusão lógica (do art. 474 do CPC) ocorreu na medida em que *"a alegação de que a CSLL foi recriada pela Lei nº 8.212, de 1991, é logicamente incompatível com as duas ações rescisórias ajuizadas pela União"*;

g) que o art. 62-A do Regimento Interno do CARF obriga a aplicação do entendimento do STJ no REsp 1.118.893/MG, julgado sob a sistemática de prevista no art. 543-C do CPC (recurso repetitivo). Cita julgados da CSRF nesse sentido; e

h) que o Parecer PGFN nº 492, de 2011, mencionado no recurso da Fazenda Nacional *"expressamente limita o direito de cobrança, pelo Fisco, do tributo relativo a fatos geradores praticados exclusivamente a partir de 26 de maio de 2011, data de sua publicação, em respeito ao disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional"*, sendo que sua aplicação se faz obrigatória em razão de sua ratificação pelo Ministro de Estado da Fazenda. Cita o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396/2013, que confirma a necessidade de haver a prévia manifestação formal por meio de atos normativos quando da alteração de critérios jurídicos pela administração, bem como tece consideração acerca do Parecer PGFN/CRJ nº 975, de 2011.

Logo adiante (itens V e seguintes das contrarrazões), a Contribuinte trata dos *"pedidos subsidiários não enfrentados pelo acórdão recorrido"*, apresentando seus argumentos no tocante à *"dedutibilidade dos pagamentos feitos à Vale S/A"*, (item VI) e *"Infração 002 - Multa Isolada - Falta de Recolhimento de Estimativa"*, (item VII), matérias que não foram apreciadas no acórdão recorrido.

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 967

Ao final requer a manutenção integral do acórdão recorrido (reconhecendo-se que está desobrigada do recolhimento de CSLL em virtude da coisa julgada formada nos autos da Ação Declaratória nº 90.0003670-4), ou, subsidiariamente, o que segue:

1) que se reconheça a obrigação de recolhimento apenas após a publicação do Parecer PGFN nº 492, de 2011 (ocorrida no mês de maio de 2011);

2) que se determine o cancelamento da exigência de CSLL em relação a todo o ano-calendário de 2007 (uma vez que a publicação da decisão da ADI nº 15 somente ocorreu em 30/8/2007 e cabe, no caso, a aplicação da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, bem como da anterioridade de exercício); ou, ao menos, em relação aos meses de janeiro à novembro de 2007 (em razão da anterioridade nonagesimal); ou, então, em relação aos meses de janeiro à agosto de 2007 (pelo fato de que a publicação da decisão da ADI nº 15 somente ocorreu em 30/8/2007);

3) que a CSRF, por medida de economia processual e sob pena de cerceamento de defesa, no caso de provimento ainda que parcial do recurso especial da Fazenda, **aprecie os pedidos subsidiários de efeito suspensivo da parcela de IPC/89, de reconhecimento dos pagamentos feitos à Vale em razão do contrato de cessão de direitos minerários, de cancelamento da exigência de multa isolada. Alternativamente, que se determine o retorno dos autos à Turma a quo para que aprecie e julgue os argumentos subsidiários referidos.**

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Delimitando a lide, tem-se que a matéria a ser aqui apreciada cinge-se ao tema dos efeitos prospectivos de coisa julgada material atinente à constitucionalidade da incidência da CSLL sob a égide da Lei nº 7.689, de 1988, frente à superveniência de decisões e leis posteriores.

Conforme apontado no relatório, o TVF (e-fls. 349 e ss.) indica que a Contribuinte deixou de declarar e recolher CSLL referente aos anos-calendário de 2007 e 2008 sob a alegação de que através da Ação Ordinária nº 90.0003670-4 obteve declaração judicial transitada em julgado de inexistência da relação jurídico-obrigacional que a obrigue a recolher essa Contribuição, argumento que não foi acolhido pela Fiscalização em razão da superveniência de decisões judiciais e alterações legislativas a afetar a declaração judicial obtida pela empresa.

No acórdão ora recorrido, o Colegiado *a quo*, apesar de reconhecer que a jurisprudência do CARF "*assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impedir*", entendeu que a superveniente decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp nº 1.118.893/MG, no regime do art. 543-C do CPC, estabeleceu novo quadro no julgamento administrativo da matéria.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 8.200-2 de 24/03/2001  
Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016  
por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com efeito, aquele Colegiado, asseverou que através do REsp nº 1.118.893/MG, "restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte". E, assim, concluiu que, como os efeitos do acórdão do TRF da 1ª Região em favor da Contribuinte não se limitam a apenas um exercício, e que, com a decisão do STJ em questão (tomada no regime do art. 543-C do CPC, logo de observância obrigatória no CARF) reconhece "a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame", entendeu que se impunha o acolhimento do recurso voluntário para cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.

No entanto, para aplicarmos um acórdão julgado em sede de recurso repetitivo pelo STJ, nos termos em que dispõe o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, precisamos cotejar o caso concreto com o analisado pelo Tribunal Superior.

Nessa linha já decidiu esta Turma, conforme se pode depreender dos acórdãos nº 9101-002.013 (7 de outubro de 2014, Redator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão) e nº 9101-002.044 (11 de novembro de 2014, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão). Vale transcrever a ementa do primeiro acórdão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2007*

*LIMITES DA COISA JULGADA. CSLL. Efeitos do REsp nº 1.118.893/MG.*

*No que respeita à CSLL, ao se aplicar o REsp nº 1.118.893/MG, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, de seguimento obrigatório pelos Conselheiros do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do RICARF-Anexo II, quando da análise dos efeitos específicos da sentença transida em julgado, há que se verificar os exatos termos de decisão, as normas que foram por ela cotejadas, a extensão precisa dos seus efeitos e a data da ocorrência dos fatos geradores a que se aplica.*

*Verificado o descompasso entre a decisão que transitou em julgado e os efeitos do REsp nº 1.118.893/MG, descabe sua aplicação.*

*Recurso Especial da Fazenda Nacional Provido.*

Nesse contexto, verifica-se que a Ação Ordinária nº 90.0003670-4 foi decidida em primeira instância em desfavor da Contribuinte, não tendo sido acolhida a sua pretensão de ver "declarada a inexistência de relação jurídico tributária" em razão das inconstitucionalidades apontadas nas Leis nº 7.689, de 1988, e nº 7.856, de 1989 (vide sentença às e-fls. 184 a 192).

Ante apelação da Contribuinte, o TRF da 1ª Região proferiu, em 27/11/1991, o acórdão de e-fls. 213 e ss., através do qual reformou a sentença. Concluiu aquela Corte pela inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, referindo estar esvaziado, por consequência, "o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.689/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social".

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

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalm

ente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 969

O acórdão foi publicado em 13/02/1992 (e-fls. 221), e, conforme informa a Contribuinte em suas contrarrazões, o trânsito se deu em 28/08/1993 (e-fls. 873).

Vale transcrever ementa e trecho do voto condutor já reproduzidos na decisão ora recorrida:

*Ementa:*

*CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI Nº 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.*

*O Plenário do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.13614-7 – MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, instituidora de contribuição social, incidente sobre o lucro das empresa exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.*

*Apelação Provida*

*Trecho do voto condutor:*

*O EXMO. SR. JUIZ VICENTE LEAL (RELATOR):-*

*A questão posta em juízo tem sido objeto de inúmeras demandas perante o Judiciário Federal, todas tendentes a afastar a exigência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88.*

*Sustentam as empresas que a exigência do questionado gravame é inconstitucional porque:*

- a) não poderia ser instituída sem prévio plano de custeio pertinente à seguridade social;*
- b) não poderia ser instituída por lei ordinária, mas somente por lei complementar;*
- c) a exação não poderia incidir sobre o fato gerador e base de cálculo próprios do imposto de renda;*
- d) a incidência já no exercício de 1988 configura ofensa a direito adquirido e ao princípio da anterioridade.*

*O tema foi exaustivamente debatido no Plenário deste Tribunal, ensejo em que cada um dos seus membros expende longamente o seu pensamento. Todos os aspectos da 'res in judicio deducta' foram plenamente examinados.*

*Naquele ensejo, filiei-me à corrente que entendia ser inconstitucional, em toda a sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para a seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal.*

*Sustentei, naquele julgamento, que o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído na Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para a seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (que prescreve a 'equidade na forma de participação de custeio') e inciso VII (que manda observar na administração da referida contribuição, o 'caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, com a participação da comunidade, em*

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.343/2006 e a Resolução nº 10.031/2010 do Conselho Superior do TCU. Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO. Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10



*especial de trabalhadores, empresários e aposentados'). E enquanto assim preconizam as normas constitucionais pertinentes, a Lei nº 7.689/88 ordena que a administração e fiscalização da contribuição em tela é da competência da Secretaria da Receita Federal, aplicando-se-lhe, no que couber, a legislação do imposto de renda no que pertine ao lançamento, à consulta, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo. E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da Previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.*

*Aduzi, de outra parte, que não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149, da Carta Magna. E se o fosse, dependeria, para sua instituição, de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 ('...observado o disposto no art. 146, III, e 150, I e III...').*

*A nossa posição, em primeiro julgamento, não obteve o apoio majoritário da Corte, sendo, por isso, afastada a arguição de inconstitucionalidade, seja da Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, seja do seu art. 8 (REO nº 89.01.097818-MT, in D.J. de 01.10.1990).*

*Posteriormente, a matéria foi novamente agitada em plenário, por via de Arguição de Inconstitucionalidade suscitada na AMS nº 89.01.136147-MG, ensejo em que o Tribunal, por maioria de votos, proclamou a inconstitucionalidade plena da Lei nº 7.689/88, sendo aquela magna decisão condensada em lapidar acórdão da lavra do eminente relator do incidente, Juiz Tourinho Neto, expresso nos termos seguintes:*

**"CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.**

*1. Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.*

*2. As contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecido no par. 6, do art. 195, da CF/88.*

*3. As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, par. 4, c/c o art. 154, inc. I). A Lei 7689/88, no entanto, elege como base de cálculo da Contribuição o Lucro das Pessoas Jurídicas (arts. 1 e 2), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto - aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43, CTN).*

*4. A Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o*



*sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da constituição - 1 de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.*

*5. Violou, outrossim, a Lei 7.689/88, o art. 165, parag. 5, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, parag.5, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.*

*6. A Lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, parag. 5, inc. III; e 195, parags. 4 e 6, da Constituição Federal de 1988.*

*7. Incidentes de inconstitucionalidade procedente." (in DJ de 14.10.91, pág. 25358).*

*A partir daquela decisão plenária, a questão restou resolvida no âmbito desta Corte, sendo despiciendo discutir novamente o tema, já que no mencionado julgamento todos os ângulos da questão juris foram exaustivamente analisados.*

*A sentença posta em reexame na presente apelação não guarda harmonia com a mencionada decisão plenária, impondo-se, de consequência, a sua reforma.*

*De outra parte, é de se concluir que, em face da decisão plenária que declarou inconstitucional a Lei nº 7.689, em toda a sua extensão, restou esvaziado, por consequência, o comando expresso no art. 2º da Lei nº 7.856/89, que majorou a alíquota da condenada contribuição social.*

*Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se o ônus da sucumbência.*

*É o meu voto.*

De pronto já é possível identificar que **o precedente** sobre o qual se baseou o TRF da 1ª Região ao julgar o processo da Contribuinte é **o mesmo que fundamentou a decisão transitada em julgado, que é objeto do leading case no julgamento do recurso repetitivo** pelo STJ aqui tratado: AMS nº 89.01.136147-MG - TRF da 1ª Região; contudo, tal constatação **não é suficiente para aplicar, de forma automática, o decidido no REsp nº 1.118.893/MG ao presente caso**, pois o lançamento ora analisado fundamenta-se em sistema jurídico diverso daquele analisado pelo STJ.

Com efeito, o auto de infração contra o qual se insurgiu a Contribuinte no presente processo (e-fls. 342 e ss.) foi lavrado em 11/04/2011, e alcançou fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008, tendo como enquadramento legal correspondente à infração ora discutida (falta de recolhimento de CSLL, e-fls. 344), além da Lei nº 7.689, de 1988 (art. 2º e §§), e da Lei nº 8.212, de 1991, **o art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.**

Ou seja, os fatos geradores alcançados no auto de infração ocorreram **mais de mais de catorze anos após o trânsito em julgado do acórdão do TRF da 1ª Região que declarara, em favor da Contribuinte, a inexistência de relação jurídico tributária a ensejar a cobrança de CSLL.**

Nesse período, a legislação de regência da CSLL sofreu diversas modificações por obra de normas supervenientes, tais como a Lei Complementar nº 70, de nº 1991 (art. 11); a Lei nº 8.383, de 1991 (arts. 41, 44, 79, 81, 86, 87, 89, 91 e 95); a Lei nº 8.541, de 1992 (ats. 22, 38, 39, 40, 42 e 43); a Lei nº 9.249, de 1995 (arts. 19 e 20); a Lei nº 9.430, de 1996 (arts. 28 a 30, sendo que o art. 28 remete aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 da mesma Lei); e a Lei nº 10.637, de 2002 (arts. 35 a 37, 45).

Essa superveniência de alterações legislativas e a decisão do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988, estão expressas na fundamentação do lançamento. Confira-se o trecho a seguir do TVF:

11. A Lei nº 8.212, de 1991, não apenas reproduziu a obrigação constitucional das empresas contribuírem sobre lucro, como reafirmou as disposições contidas na Lei nº 7.689, de 1988, concernentes à base de cálculo e à alíquota. Com efeito, é a própria Constituição da República de 1988 que a toda sociedade impõe, nos termos da lei, a obrigação de contribuir para a seguridade social. Assim determina o art. 195, "verbis":

*"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*II - dos trabalhadores;*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos"*

12. Se, para instituir um tributo, a lei deve definir-lhe os contribuintes, o fato gerador, a alíquota e a base de cálculo, nenhum desses elementos falta à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

13. Ora, é evidente que o art. 11, § único, letra "d" discrimina o fato gerador da contribuição social de que se trata: o lucro. O art. 15 conceitua seu contribuinte: as empresas, quer constituídas sob a forma de sociedades, quer sob a forma de firmas individuais. O art. 23 determina sua base de cálculo e a alíquota: 10% sobre o lucro líquido ajustado, antes da provisão do imposto de renda. Essas disposições já fornecem o bastante para constituir qualquer espécie tributária, mas o legislador prossegue: no art. 30 trata da forma de arrecadação, no art. 33 dispõe sobre a fiscalização e sobre o lançamento de ofício, no art. 34 estabelece o critério de correção monetária dos débitos em atraso.

14. Portanto, pelo amplo tratamento que lhe conferiu, a Lei nº 8.212, de 1991, legitimaria por si só a exigência da contribuição social sobre o lucro. Toda a legislação superveniente continua a fazer remissões à Lei nº 7.689, de 1988, porém, por um motivo que já conhecemos: a despeito das disputas judiciais que sua validade a princípio alimentou, o Supremo Tribunal Federal considerou-a perfeitamente válida, de sorte que a Lei nº 8.212, de 1991, só veio a reiterar seu conteúdo, concebida que foi para disciplinar toda a matéria concernente às fontes de recursos da previdência social.

Já a legislação analisada pelo STJ no REsp 1.118.893/MG e que teria alterado a incidência da CSLL a partir da Lei nº 7.689, de 1988, corresponde à Lei Complementar nº 70, de 1991, e as Leis nº 7.856, de 1989, nº 8.034, de 1990, nº 8.212, de 1991, nº 8.383, de 1991 e nº 8.541, de 1992. Verifica-se que o voto do Ministro Arnaldo Esteves Lima, relator do REsp, é calcado, na parte que analisa as citadas leis, no voto da Min. Eliana Calmon, por ocasião do REsp 731.250/PE, que analisa detalhadamente cada dispositivo dessas leis, mas apenas essas leis.

Por conseguinte, **algumas das normas que serviram para fundamentar o auto de infração não foram analisadas no julgamento do REsp 1.118.893/MG**: a Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002.

É importante destacar que já ao tempo da publicação da Lei nº 9.430, ou seja, dezembro de 1996, era pacífico o entendimento no âmbito do STF que a CSLL podia ser regulada por lei ordinária, pois no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o Pleno do STF reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE, em 01/07/1992, igualmente em controle difuso, cuja ementa ora transcrevo, com grifos:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.*

*I. - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.*

*II. - A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parágr. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deveria observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parágr. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").*

*III. - Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.*

*IV. - Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.).*

*V. - Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parágr. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.*

*VI. - Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8. da Lei 7.689, de 1988.*

Documento assinado digitalmente conforme a Resolução nº 7 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente

em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, não se pode dizer que a Lei nº 9.430/96, bem como a Lei nº 10.637, de 2002, estariam alcançadas pelo REsp 1.118.893/MG, a ponto de não poderem ser aplicadas a quem porventura tenha uma decisão judicial favorável fundamentada na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (que foi o objeto de pedir no caso concreto).

**Mas a alteração legislativa não é a única forma que podemos considerar como uma mudança no suporte jurídico decorrido entre a decisão judicial transitada em julgado e os fatos geradores objeto do lançamento.**

É preciso ter em conta, também, quando estamos tratando de constitucionalidade de leis, as decisões definitivas do STF com efeitos *erga omnes*, pois, sendo o STF o “Guardião da Constituição”, seu pronunciamento em caráter definitivo afasta qualquer dúvida sobre a constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma norma.

Como bem observado no citado Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011, após 3 de maio de 2007 (data da alteração regimental do STF, introduzindo as disposições da Lei nº 11.418, de 2006), possuem essa característica de alterar o sistema jurídico pátrio declarando a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma, os precedentes do STF formados:

*i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC).*

De acordo com o vasto estudo reproduzido nesse Parecer, antes de março de 2007, as decisões proferidas pelo STF em controle difuso sobre uma determinada questão constitucional, mesmo que não submetidas a Resolução Senatorial, se proferidas pelo Plenário, e cujo entendimento tenha sido reafirmado em diversos julgados posteriores, também têm esse efeito.

Ora, como já disse, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733/SP, em 29/06/1992, o **Pleno do STF** reconheceu, em sede de controle difuso, a constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988 (a exceção do art. 8º do referido diploma). Tal entendimento foi confirmado no julgamento do RE nº 138.284/CE (em 01/07/1992, igualmente em controle difuso) e no julgamento da ADI nº 15-2/DF (em 14/06/2007, aqui já em controle concentrado de constitucionalidade).

É dizer, na inteligência do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, já com a decisão do STF no julgamento do RE nº 138.284/CE, há precedente objetivo e definitivo do STF a fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em favor da Contribuinte. Por oportuno, esclareço que o acórdão do RE nº 138.284/CE transitou em julgado em 29/09/1992, sendo que em 12/04/1995 foi publicada Resolução do Senado Federal decorrente, que suspendeu os efeitos a execução do disposto no art. 8º da Lei nº 7.689, de 1988. A ementa do RE nº 138.284/CE já foi transcrita acima; cumpre, então, transcrever as ementas dos demais julgados citados, na parte de interesse:

*RE nº 146.733/SP:*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS, CUJA NATUREZA É**

*TRIBUTARIA. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCKERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88.*

ADI nº 15-2/DF:

(...)

*IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988.*

*1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995.*

*2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas.*

*3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RREE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.*

Nesse sentido, a supracitada ADI só confirma o entendimento do STF, como se pode até verificar dos acórdãos que ela mesma menciona.

Mas no caso concreto, segundo informa a recorrente, a União ajuizou Ações Recisórias n.ºs 94.01.12738-7 (transitada em julgado em 5/9/1996) e 95.01.15194-8 (transitada em julgado em 21/07/1997), as quais foram julgadas improcedentes pelo TRF da 1ª Região.

**O que nos permite concluir que o TRF da 1ª RF não reconheceu eficácia vinculante aos precedentes do STF citados acima, até então exarados.**

Mas a ADI é posterior a esses pronunciamentos do TRF.

Ademais, voltando-se ao repetitivo nº 1.118.893 – MG, de 2011, verifica-se que o Ministro Relator Arnaldo ao fazer referência à mencionada ADI, assim concluiu:

*“O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.”*

Ou seja, entendeu o STJ que, para aquele caso concreto, em que se discutia fatos geradores de 1991, essa **ADI não poderia retroagir**. Mas o STJ **não tratou dos efeitos prospectivos da ADI**. É flagrante no voto do Ministro que o valor perquirido foi a **segurança jurídica** daqueles que se comportaram segundo uma decisão transitada em julgado em controle difuso, consoante trecho que ora transcrevo:

*“Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobretudo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.”*

Então, na entendimento traçado pelo REsp 1.118.893 – MG, de 2011, a partir de agosto de 2007, data de publicação da ADInº 15-DF, já teria se operado a cessação dos efeitos da coisa julgada material para todos os contribuintes que tinham decisão judicial transitada em julgado para não recolher CSLL com fulcro na inconstitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

O presente processo diz respeito a lançamentos anuais de CSLL, **cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 2007 e dezembro de 2008**, ou seja, após a ADI nº 15-DF/2008, de forma que, ainda que se aplicasse ao caso, por inteiro, o que dispôs o REsp 1.118.893 – MG, de 2011, restaria prejudicado o pleito da recorrida para se manter a decisão recorrida pois, nesse caso, já devem ser observados os efeitos prospectivos da decisão em controle concentrado do Supremo Tribunal Federal.

Ou, em outras palavras: a decisão judicial transitada em julgado em favor da Contribuinte na Ação Ordinária nº 90.0003670-4 não possuía mais eficácia vinculante frente aos fatos geradores de CSLL ocorridos nos anos-calendário 2007 e 2008 e alcançados pelo lançamento objeto do presente processo, razão pela qual deve o auto de infração ser mantido.

Da mesma forma, analisando-se o RE 730.462/SP, julgado sob o rito da Repercussão Geral, pode-se verificar que o bem tutelado foi a segurança jurídica e que na dicção do Relator, Min. Teori Zavascki, em relação **aos fatos geradores ocorridos após a publicação de pronunciamento do STF em sede de controle concentrado**, não há que se falar em eficácia da sentença judicial contrária a esse pronunciamento. Ou seja, para fatos

geradores anteriores, seria necessária uma ação rescisória para fazer cessar os efeitos da coisa julgada material; contudo, para o futuro, tal ação é prescindível.

Por oportuno, transcrevo trechos do voto para demonstrar essa conclusão, fazendo grifos das partes que considero importantes:

4. *É importante distinguir essas duas espécies de eficácia (a normativa e a executiva), pelas consequências que operam em face das situações concretas. A eficácia normativa (= declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade) se opera ex tunc, porque o juízo de validade ou nulidade, por sua natureza, dirige-se ao próprio nascimento da norma questionada. Todavia, quando se trata da eficácia executiva, não é correto afirmar que ele tem eficácia desde a origem da norma. É que o efeito vinculante, que lhe dá suporte, não decorre da validade ou invalidade da norma examinada, mas, sim, da sentença que a examina. Derivando, a eficácia executiva, da sentença (e não da vigência da norma examinada), seu termo inicial é a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não atos pretéritos. Os atos anteriores, mesmo quando formados com base em norma inconstitucional, somente poderão ser desfeitos ou rescindidos, se for o caso, em processo próprio. Justamente por não estarem submetidos ao efeito vinculante da sentença, não podem ser atacados por simples via de reclamação. É firme nesse sentido a jurisprudência do Tribunal: “Inexiste ofensa à autoridade de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal se o ato de que se reclama é anterior à decisão emanada da Corte Suprema. A ausência de qualquer parâmetro decisório, previamente fixado pelo Supremo Tribunal Federal, torna inviável a instauração de processo de reclamação, notadamente porque inexistente o requisito necessário do interesse de agir” (Rcl 1723 AgR-OO, Min. Celso de Mello, Pleno, DJ de 6.4.2001). No mesmo sentido: Rcl 5388 AgR, Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, DJe de 23.10.14; Rcl. 12741 AgR, 2ª Turma, Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 18.9.201; Rcl 4962, Min. Cármen Lúcia, 2ª Turma, DJe 25.6.2014).*

5. *Isso se aplica também às sentenças judiciais anteriores. Sobrevindo decisão em ação de controle concentrado declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, nem por isso se opera a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Conforme asseverado, o efeito executivo da declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade deriva da decisão do STF, não atingindo, conseqüentemente, atos ou sentenças anteriores, ainda que inconstitucionais. Para desfazer as sentenças anteriores será indispensável ou a interposição de recurso próprio (se cabível), ou, tendo ocorrido o trânsito em julgado, a propositura da ação rescisória, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão*



*relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, tema de que aqui não se cogita. Interessante notar que o novo Código de Processo Civil (Lei 13.105, de 16.3.2015), com vigência a partir de um ano de sua publicação, traz disposição explícita afirmando que, em hipóteses como a aqui focada, “cabera ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal” (art. 525, § 12 e art. 535, § 8º). No regime atual, não há, para essa rescisória, termo inicial especial, o qual, portanto, se dá com o trânsito em julgado da decisão a ser rescindida (CPC, art. 495).*

Quanto ao pleito subsidiário apresentado pela Contribuinte nas contrarrazões para fazer considerar a cessação dos efeitos da decisão a partir de agosto de 2007, ou mesmo considerando uma eventual anterioridade nonagesimal, para considerar a partir de novembro de 2007, **como a data do fato gerador ocorreu em 31/12/2007**, tal pedido fica sem sentido, haja vista que ainda que reconhecido, não afasta os lançamentos. Quanto à aplicação da anterioridade do exercício, este sequer se aplica à CSLL, vez que plasmado no art. 150 da CF.

Além disso, não há que se falar na aplicação das conclusões do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, apenas aos fatos geradores posteriores à sua publicação, como também defendeu a Contribuinte nos pedidos subsidiários de suas contrarrazões.

Isso porque, segundo o Parecer:

*(iv) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer*

Ou seja, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir do contribuinte-autor tributo antes tido por inconstitucional se situa na publicação do Parecer apenas na hipótese “em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança”. Não se enquadra aí, a toda evidência, o presente caso, no qual não só o lançamento é anterior ao Parecer (não houve inércia), como o lançamento fiscal traz entre seus fundamentos justamente as alterações legislativas posteriores à decisão transitada em julgado em favor da Contribuinte, bem como o pronunciamento do STF pela constitucionalidade da Lei nº 7.689, de 1988.

Neste sentido, convém destacar outro trecho do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, que trata do tema:

*78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a*



*cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.*

*79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento.*

*Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado "novo", o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.*

(...)

Finalmente, tem-se que, como a Turma *a quo*, ao dar provimento ao recurso voluntário para cancelar *in totum* o lançamento, pronunciou-se apenas sobre a incidência da CSLL frente à decisão judicial transitada em julgado que desobrigava a Contribuinte de recolher essa Contribuição, impende que aquele colegiado aprecie as matérias que deixou de apreciar, notadamente: a glosa de despesas e a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Conclusão:

Em face ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, devendo os autos retornarem à Turma recorrida para apreciação das matérias do recurso voluntário sobre as quais não se pronunciou.

*(Assinado digitalmente)*  
Adriana Gomes Rêgo

## Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de abril de 2016, a e. **Câmara Superior de Recursos Fiscais** (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), no processo n. 10680.721852/2011-47, em que é interessada **SAMARCO MINERAÇÃO S/A** (doravante “**SAMARCO**”, “**recorrida**” ou “**contribuinte**”). Em tal recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. 1102-001.251 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O cerne do recurso especial em análise consiste em saber se o contribuinte possui em seu favor decisão judicial com trânsito em julgado que afaste de si a incidência da CSL.

Em sua essência, o tema em análise traz consigo o embate de princípios constitucionais, com regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário.

De um lado, o contribuinte tem a seu favor o fundamento notório e comezinho de que o princípio da segurança jurídica tem na coisa julgada um de seus mais consagrados estandartes, de forma que a obediência a uma decisão transitada em julgada, na ausência de ação rescisória competente para a sua desconstituição, deve ser reconhecida como prioridade absoluta. Por sua vez, o julgamento da ADIn 15, no qual foi declarada a constitucionalidade da CSL com efeitos *erga omnes* pelo e. Supremo Tribunal Federal (doravante “**STF**”), fez surgir um contra-argumento, embasado no suposto ferimento do princípio da igualdade: não seria isonômico e conforme o princípio da livre concorrência se apenas algumas empresas, detentoras de decisões com trânsito em julgado, permaneçam desobrigadas do recolhimento de CSL.

No embate desses princípios, há regras objetivamente estabelecidas pelo legislador ordinário que, com fundamento no Constituição Federal, tutelam os instrumentos processuais competentes para a desconstituição da coisa julgada (notadamente a ação rescisória), bem como prescrevem as condições para que da norma emanada da decisão transitada em julgado deixe de surtir efeitos (notadamente a modificação do estado de fato ou de direito). **No âmbito do CARF, a decisão do legislador competente no sopesamento dos princípios em questão vincula o julgador administrativo (RICARF, art. 62)**

Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão que restou assim ementado:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*Ementa: CSLL. COISA JULGADA. A jurisprudência anterior do CARF assentava o entendimento de que a decisão judicial não poderia influenciar o julgamento administrativo relativo ao lançamento de contribuições relativas a períodos posteriores a 1989, sob o argumento de que não teriam sido mantidas as condições fáticas e normativas em que foi proferida a sentença cujo trânsito em julgado se pretendia impingir. Conforme*

*citados precedentes, a Lei n. 7.689/88 teve sua redação modificada por diversas vezes ao longo do tempo, as quais via de regra não eram tratadas pelas decisões judiciais proferidas na respectiva decisão judicial.*

*Supervenientemente, contudo, o E. Superior Tribunal de Justiça proferiu julgamento nos autos do REsp n. 1.118.893-MG, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC, segundo o qual restou assentado o entendimento de que a edição de legislação superveniente (Leis ns. 7.856/89, 8.034/90, 8.212/91, 8.383/91, 8.542/91 e Lei Complementar n. 70/91) e de que a posterior declaração de constitucionalidade do tributo pela C. Suprema Corte não retiram os efeitos da sentença de mérito transitada em julgado em favor do contribuinte.*

*Diante de tal precedente, considerados (a) os expressos termos da decisão judicial cujos efeitos se pretende aplicar neste procedimento (que não os limita a apenas um exercício financeiro); (b) o citado precedente exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a eficácia contemporânea de decisões judiciais análogas à sob exame; e (c) o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que determina serem de observância obrigatória os precedentes jurisprudenciais da E. Corte de Justiça exarados sob o regime do art. 543-C do CPC, impõe-se o cancelamento dos lançamentos que tenham por objeto a CSLL e seus respectivos consectários.*

No julgamento do recurso especial interposto, a CSRF decidiu, por maioria de votos, conhecer o recurso especial interposto, e, por voto de qualidade, dar-lhe provimento.

Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar no sentido de NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e, se conhecido, NEGAR-LHE PROVIMENTO, de forma a manter o acórdão recorrido.

Para a adequada fundamentação deste julgamento, parece necessário enfrentar três pontos básicos, que correspondem aos três tópicos que se seguem:

1. *O instituto da coisa julgada e o caso dos autos.*
2. *Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG.*
3. *Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte.*

No tópico “4”, por sua vez, será explicitada uma *síntese conclusiva e a parte dispositiva do voto.*

## 1. O instituto da coisa julgada e o caso dos presentes autos.

*“O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.”*  
Ministro Celso de Mello, STF<sup>1</sup>

<sup>1</sup> STF. RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, publicado em Documento assinado digitalmente em 22/11/2012; conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O caso em análise merece que se repise o que é a coisa julgada, qual a sua importância e justificativa no sistema jurídico, bem como qual a sua tutela no Direito positivo brasileiro.

Quanto à **definição da coisa julgada**, nada mais adequado do que o recurso à doutrina processualista. Encontra-se nos ensinamentos de FRANCESCO CARNELUTTI<sup>2</sup> que a coisa julgada consiste numa declaração de certeza, na imperatividade e na inalterabilidade – pela preclusão de recursos –, que possui o comando da sentença, comando este *suplementar* ao da lei. Na clássica doutrina nacional, CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO<sup>3</sup> também fornece a seguinte lição:

*“A coisa julgada é a situação de segurança quanto à existência ou inexistência de um direito, assegurada pela imutabilidade dos efeitos da sentença de mérito. Quer se trate de sentença meramente declaratória, constitutiva ou condenatória, ou mesmo quando a demanda é julgada improcedente, no momento em que já não couber recurso algum institui-se entre as partes, e em relação ao litígio que foi julgado, uma situação, ou estado, de grande firmeza quanto aos direitos e obrigações que os envolvem, ou que não os envolvem.”*

Em comum na doutrina desses processualistas, é possível observar que a **imutabilidade da norma** é essencial para a definição do instituto da *coisa julgada*. Corroborando com esse entendimento GIUSEPPE CHIOVENDA observou que aludida imutabilidade das decisões já era prestigiada no Digesto romano, de forma que a *res judicata* imprimiria a um bem ou direito a certeza de sua fruição necessária para que a vida social se desenvolvesse da forma mais segura e pacífica.

De longa data, o processualista OVÍDIO BATISTA DA SILVA<sup>4</sup> igualmente aponta para “A imutabilidade do que foi declarado pelo juiz, no sentido de que nem as partes podem, validamente, dispor de modo diverso, transacionando sobre o sentido da declaração contida na sentença nem os juízes, em futuros processos, poderão modificar, ou sequer reapreciar, essa declaração”.

A *imutabilidade* em questão pode alcançar apenas o processo em que foi proferida a decisão ou, ainda, estender-se em relação a outros processos, que envolvam as mesmas partes, as mesmas pretensões e o mesmo objeto. Trata-se da distinção entre coisa julgada *formal* e *material*. Nas lições de PONTES DE MIRANDA<sup>5</sup>, a coisa julgada formal se dá “quando não mais se pode discutir no processo o que se decidiu”, de outra ponta, a coisa julgada material “é a que impede discutir-se, noutro processo, o que se decidiu”. Concluiu o juriconsulto, então, que é “o direito material que determina a qualidade das suas regras, de modo que a coisa julgada formal ou material não é ofendida por essa mutabilidade, nem pela conseqüente alterabilidade dos termos da interpretação ou versão executiva inicial da sentença”.

<sup>2</sup> CARNELUTTI, Francesco, Instituições do processo Civil. *Apud*: SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 431-432. Às pgs. 184-185, conclui o autor, ainda, que: “Coisa julgada, então, significa a decisão de mérito que se obtém por meio do processo de cognição ou, em outros termos, a decisão sobre questões de fundo; as questões de fundo julgadas não são apenas as expressamente resolvidas, como também aquelas cuja solução seja uma premissa necessária para a solução das primeiras e que, portanto, resolvem-se implicitamente (a chamada decisão implícita). Já que as questões de ordem não concernem à lide, sua solução não constitui nunca coisa julgada.”

<sup>3</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. Nova era do processo civil. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 200.

<sup>4</sup> SILVA, Ovídio Batista da. Sentença e coisa julgada. Porto Alegre: Ed. Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 114.

<sup>5</sup> MIRANDA, Pontes. Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo V, Forense, 1974, p. 144; 190.

Também se colhe da obra da doutrina processualista ao menos duas perspectivas para justificar a autoridade da coisa julgada: a primeira de ordem *política* e a outra de ordem *jurídica*.

O *fundamento político* consiste na necessidade de que a estabilização das relações sociais se opere de modo definitivo, isto porque a procura pela justiça não pode ser indefinida, à custa da instabilidade da vida em sociedade. Desse modo, MOACYR AMARAL SANTOS<sup>6</sup>, ao observar que a “verdadeira finalidade do processo, como instrumento destinado à composição da lide, é fazer justiça pela atuação da vontade da lei ao caso concreto”, destaca que a “procura da justiça, entretanto, não pode ser indefinida, mas deve ter um limite, por exigência de ordem pública, qual seja a estabilidade dos direitos que inexistiria se não houvesse um termo além daquela sentença que se tornou imutável”.

No que tange a explicitação da perspectiva *jurídica*, ao menos duas teorias se polarizam, notadamente sustentadas GIUSEPPE CHIOVENDA e a de ENRICO TÚLIO LIEBMAN. Em CHIOVENDA<sup>7</sup>, encontra-se a assim denominada “teoria da vontade do Estado”, segundo a qual a coisa julgada não consubstancia uma expressão da verdade dos fatos, mas a própria vontade do Estado aplicada ao caso concreto, de forma que “com a sentença só se consegue a certeza da existência de tal vontade e, pois, a incontestabilidade do bem reconhecido ou negado”. E em LIEBMAN<sup>8</sup>, por sua vez, identifica-se a concepção de coisa julgada não como necessariamente um efeito da sentença, mas sim um adjetivo, uma qualidade relacionada à definitividade e incontestabilidade desta.

Essa segunda teoria parece encontrar maior acolhida na doutrina nacional. Assim, HUMBERTO THEODORO JÚNIOR<sup>9</sup> suscita que o legislador, ao tutelar a coisa julgada, “não tem nenhuma pretensão de valorar a sentença diante dos fatos (verdade) ou dos direitos (justiça). Impele-o tão somente uma exigência de ordem prática, quase banal, mas imperiosa de não mais permitir que se volte a discutir acerca das questões já soberanamente pelo Poder Judiciário. Apenas a preocupação de segurança nas relações jurídicas e de paz na convivência social é que explicam a *res judicata*.”

A proteção à coisa julgada encontra fundamento na Constituição Federal, na qual foi expressamente consagrada entre os direitos fundamentais garantidos por seu art. 5º:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*(...)*

*XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;*

<sup>6</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. Comentário ao Código de Processo Civil, Vol. IV, Coleção Forense. São Paulo: Forense, 1998, p. 461-462.

<sup>7</sup> CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de direito processual civil. Vol. I. Saraiva: São Paulo, 1965, p. 371-372.

<sup>8</sup> LIEBMAN, Enrico Túlio. Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, tradução dos textos posteriores à edição de 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente de Ada Pellegrini Grinover. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 5. “A autoridade da coisa julgada não é um efeito da sentença, como postula a doutrina unânime, mas, sim, modo de manifestar-se e produzir-se dos efeitos da própria sentença, algo que a esses efeitos se ajunta para qualifica-los e reforça-los em sentido bem determinado. Caem todas as definições correntes no erro de substituir uma qualidade dos efeitos da sentença por um efeito seu autônomo. Assim, quando HELFWIG – como já se viu – define a coisa julgada como o efeito específico da sentença, confunde justamente o efeito normal da sentença com a definitividade e incontestabilidade deste efeito.”

<sup>9</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil: Vol. I, 34ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 466.

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (doravante “LINDB”) delimita o conceito de coisa julgada em seu art. 6º, conforme a redação que lhe foi dada pela Lei nº 12.376/2010:

*Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.  
(...)  
§ 3º Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.”*

O antigo Código de Processo Civil, de 1973 (doravante “CPC/73”), assim dispunha sobre o instituto da coisa julgada:

***Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.***

*Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.*

*Art. 469. Não fazem coisa julgada:*

*I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;*

*II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença;*

*III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.*

*Art. 470. Faz, todavia, coisa julgada a resolução da questão prejudicial, se a parte o requerer (arts. 5º e 325), o juiz for competente em razão da matéria e constituir pressuposto necessário para o julgamento da lide.*

***Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:***

***I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;***

***II - nos demais casos prescritos em lei.***

*Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.*

*Art. 473. É defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão.*

***Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.***

*Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:*

*I - proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público;*

*II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).*

*§ 1º Nos casos previstos neste artigo, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação; não o fazendo, deverá o presidente do tribunal avocá-los.*

*§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo sempre que a condenação, ou o direito controvertido, for de valor certo não excedente a 60 (sessenta) salários mínimos, bem como no caso de procedência dos embargos do devedor na execução de dívida ativa do mesmo valor.*

*§ 3º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente.*

O Novo Código de Processo Civil, publicado em 2015 (doravante “CPC/2015”), embora trate do instituto do trânsito em julgado em outros dispositivos esparsos, tutelou a matéria especialmente em seus arts. 502 a 508:

*Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.*

*Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.*

*§ 1. O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:*

*I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;*

*II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;*

*III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.*

*§ 2. A hipótese do § 1o não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.*

*Art. 504. Não fazem coisa julgada:*

*I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;*

*II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.*

*Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:*

*I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*

*II - nos demais casos prescritos em lei.*

*Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.*

*Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.*

*Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.*

No caso dos autos, em 1990, o contribuinte propôs perante a Justiça Federal a *ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4* (fls. 152 e seg. do e-processo). A *causa de pedir* da ação pode ser aferida às fls. 157 do e-processo, *in verbis*:

**“A Contribuição Social instituída pela Lei 7.689 é INCONSTITUCIONAL POR FERIR OS SEGUINTE PRINCÍPIOS:**

**a) HIERARQUIA DAS LEIS**

O art. 149 da Constituição Federal exige Lei Complementar para a instituição de tributos, por força do art. 146, III, visto que é uma norma tributária. Sendo tal exigência também prevista no art. 154, que é extensivo às contribuições sociais nos termos do art. 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

**b) PRINCÍPIO DO ‘NE BIS IN IDEM’**

Em face do art. 154, I, da Constituição Federal, as espécies não podem ter o fato gerador e a base de cálculo idênticos a outros impostos. O LUCRO LÍQUIDO das empresas apurado nos últimos 12 (doze) meses que seria a base de cálculo desse contribuição JÁ É DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA.”

O pedido da *ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4*, proposta pelo contribuinte, pode ser aferido às fls. 158 do e-processo, *in verbis*:

**“seja declarada a INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA, entre a Requerente e a Requerida, julgando a ação procedente para o fim de RECONHECER E DECLARAR POR SENTENÇA A ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL POR PARTE DA UNLÃO FEDERAL”**



Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 987

Embora a aludida ação tenha sido julgada improcedente em primeira instância, interposto o recurso de apelação n. 91.01.094912-MG, lhe foi dado integral provimento pelo **Tribunal Regional Federal da 1ª Região** (doravante “TRF1”). Como se observa da parte dispositiva do voto do i. Desembargador Relator, o acórdão prolatado reconheceu tanto a **inconstitucionalidade formal** quanto a **inconstitucionalidade material** requeridas no pedido formulado pelo contribuinte, *in verbis* (fl. 218 do e-processo):

*“Isto posto, dou provimento à apelação para julgar procedente a ação, nos termos do pedido, invertendo-se os ônus da sucumbência.”*

Destacam-se também os seguintes trechos do aludido voto, *in verbis* (fls. 214 e seg. do e-processo):

- “(...) *inconstitucional, em toda sua extensão, a Lei nº 7.689/88, por haver instituído um tributo novo, de natureza jurídica diversa da contribuição social para seguridade social prevista no art. 195 da Constituição Federal*”;

- “(...) *o modelo de administração e fiscalização do referido gravame, como estatuído pela Lei nº 7.689, afasta-se do regime jurídico-constitucional da contribuição social para seguridade social, principalmente no pertinente aos princípios inscritos no art. 194, parágrafo único, inciso V (...) e inciso VII (...) E além do mais, não guarda ela qualquer relação com os benefícios da previdência Social, o que desfigura o caráter de contribuição para a seguridade social.*”

- “(...) *não se enquadra tal gravame na moldura das contribuições sociais instituídas para intervenção no domínio econômico ou no interesse das categorias profissionais ou econômicas(...) E se fosse dependeria de lei complementar, como expressamente previsto no art. 149 (...)*”;

O referido acórdão restou assim ementado (fls. 214 e seg. do e-processo):

**CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SEGURIDADE SOCIAL. LEI N. 7.689, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.**

- *O Plenário do Tribunal Regional Federal – 1ª Região, ao apreciar a arguição de inconstitucionalidade suscitada na AMS n. 89.01.12614-7 – MG, proclamou, por decisão majoritária, a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689, de 1988, instituidora de contribuição social de financiamento da seguridade social, incidente sobre o lucro das empresas e exigível a partir dos resultados apurados em 31.12.1988.*

- *Apelação provida.*

Contra o acórdão do TRF1 foram interpostos os recursos especial e extraordinário pela PFN. O recurso especial não foi admitido em sua origem, por tratar-se de demanda de natureza constitucional, admitindo-se apenas o recurso extraordinário (fls. 234-237 do e-processo).

Em 17.06.1993, o Ministro Moreira Alves, do STF, proferiu despacho negando seguimento ao aludido recurso extraordinário, pois “No caso, não se encontra nos autos cópia do acórdão do Plenário do Tribunal a quo em que se declarou a inconstitucionalidade da Lei n. 7.689/99 e em que se fundou o aresto recorrido” (fl. 243 do e-processo).

Finalmente, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da referida ação em 23.08.1993 (fl. 244 do e-processo), afastando-se a incidência da CSL em face da SAMARCO, reconhecendo-se incidentalmente a inconstitucionalidade material e formal desse tributo.

### 1.1. A interpretação da súmula n. 239 do STF: a posição da Suprema Corte quanto à coisa julgada atinente às relações jurídico-tributárias de trato continuado.

A Súmula n. 239, enunciada pelo STF nos idos de 13.12.1963, possui a seguinte redação:

*“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”*

A aludida Súmula foi editada em um momento histórico muito peculiar e, ainda, vocacionada a tutelar exclusivamente uma categoria de ações judiciais muito bem definida: *ações repressivas*, que se voltam contra um débito tributário específico, já existente e previamente identificado. Nessa categoria, estão a ação anulatória, os embargos à execução, a ação de repetição de indébito tributário e o mandado de segurança repressivo.

Assim, por exemplo, se o contribuinte ajuizar ação anulatória em face da cobrança do IPTU do ano de 2010, cujo lançamento tributário já concretizado considere ilegal ou inconstitucional e, ao final, obtiver decisão favorável transitada em julgado, nada impedirá a administração municipal de prosseguir a cobrança em relação aos demais anos. A Súmula n. 239, do STF, nada mais faz que espancar dúvidas quanto a isso.

A Súmula n. 239 não é aplicável em face de *ações preventivas*, que têm como objetivo essencial obter declaração do Poder Judiciário quanto à impossibilidade de estabelecimento de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o respectivo ente tributante, ainda que nenhum lançamento tributário já tenha sido realizado. Nessa categoria, destacam-se a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e o mandado de segurança preventivo.

Essa distinção foi bem observada pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial n. 703.526-MG, *in verbis*:

*“Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes.”*

Ainda em seus fundamentos, o i. Ministro conclui que o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta de caráter duradouro decorre de uma situação bem mais ampla que o fenômeno da incidência. A sentença irradia eficácia vinculante *enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza.*

Tais concepções são correntes no âmbito do STF, como se observa deste recente julgado:

*Embargos de declaração no agravo regimental no agravo de instrumento. Omissão. Ocorrência. Súmula 239/STF. Não aplicabilidade. 1. No acórdão recorrido, tomaram-se por base os fatos e as provas dos autos para se concluir que as exações objeto de autuação estariam abrangidas pela decisão declaratória, de modo que incide, na espécie, a Súmula 279/STF. 2. A Súmula 239/STF só é aplicável nas hipóteses de processo judicial em que tenha sido proferida a decisão transitada em julgado de exercícios financeiros específicos. 3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes. (STF, AI 791071 AgR-ED, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 18/02/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-053 DIVULG 17-03-2014 PUBLIC 18-03-2014)*

Também o e. Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”) possui posição bastante consolidada sobre a matéria, como se observa das ementas a seguir:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE NESTA VIA. VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 165, 458, 463, II, E 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM RAZÃO DE HORAS EXTRAS. COISA JULGADA. LIMITAÇÃO PELO PEDIDO E CAUSA DE PEDIR. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. RCL n. 4.421/DF. SÚMULA 239/STF, INAPLICÁVEL, NO CASO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*

(...)

*3. Discute-se nos presentes autos a ocorrência ou não de coisa julgada a impedir o prosseguimento de execução fiscal para a cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre valores referentes a auxílio-refeição quando da prestação de serviços extraordinários, haja vista a existência de anterior sentença transitada em julgado na qual se concluiu pela procedência do pedido de nulidade das NFLDs, cuja causa de pedir foi a natureza indenizatória das verbas sobre as quais se pretende a incidência da contribuição.*

*4. A princípio, há coisa julgada em razão da identidade do pedido (inexistência de exigibilidade da exação) e causa de pedir (impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre parcela cunho indenizatório, especificamente vale-refeição pago em razão de horas extraordinárias).*

5. *Todavia, não seria recomendável conclusão acerca do tema em estudo, sem antes analisar o teor da Súmula 239 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece: "decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores." 6. Segundo precedente do Supremo Tribunal (AI 11.227) que esclarece a aplicação da Súmula, quando a decisão se firma pela improcedibilidade da exação em razão de peculiaridades do ato de lançamento ou em razão de reconhecimento de prescrição, a coisa julgada ali reconhecida, é restrita àquele exercício. Todavia, se a conclusão for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada. Se, todavia, a decisão que afasta a cobrança do tributo se restringe a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores".*

7. *No caso dos autos, há julgado anterior, envolvendo as mesmas partes, afirmando a nulidade de NFLD'S em razão de contribuição previdenciária incidir sobre parcela reconhecida de natureza indenizatória. Assim, a decisão ataca o tributo em seu aspecto material da hipótese de incidência, não havendo como exigir o seu pagamento sem ofender a coisa julgada, ainda que para exercícios posteriores. Precedente: EREsp Nº 731.250 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, julgado em 28.5.2008; e REsp Nº 731.250 - PE, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 17.4.2007.*

8. *Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido.*

*(STJ, REsp 1057733/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 03/08/2011)*

*TRIBUTÁRIO. ICMS. VENDA A PRAZO. ENCARGOS INCIDENTES. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL. LEGALIDADE DA INCLUSÃO. COISA JULGADA. SÚMULA 7/STJ.*

*(...)*

3. *A orientação do STJ é de que, em matéria tributária, se a conclusão da sentença transitada em julgado "for em razão de ilegalidade do imposto em si mesmo, ou de sua inconstitucionalidade, ou referir-se a tributabilidade, então, tratando-se de imposto continuativo e de obrigação periódica, o julgado proferido conservará sua eficácia, protegido sob o manto da coisa julgada" (REsp 1.057.733/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 3/8/2011).*

Documento assinado digitalmente conforme **Art. 4º, Inciso I, da Lei nº 11.343/2006**. Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO. Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 991

*a determinado exercício (a exemplo dos casos onde houve a declaração de inconstitucionalidade somente do art. 8º, da Lei n. 7.689/88), aplica-se o enunciado n. 239 da Súmula do STF, por analogia, in verbis: 'Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores''' (destaquei).*

(...)

*(AgRg no AREsp 501.291/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 01/07/2015)*

Tal questão não passou despercebida pelo STJ ao prolatar o REsp 1.118.893, atinente ao tema da CSL ora sob julgamento, que assim consignou:

*"6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45)".*

Desse modo, a Súmula n. 239 do STF não obsta a fruição dos efeitos da coisa julgada obtida pelo contribuinte, não se prestando, portanto, como argumento para a manutenção dos lançamentos tributários impugnados.

## **2. Alterações na legislação enfrentada na ação judicial com trânsito em julgado. O rito dos recursos repetitivos e o REsp 1.118.893-MG.**

A imutabilidade inerente às decisões transitadas em julgado deve representar a certeza absoluta quanto à aplicação de um determinado regramento legal a uma situação potencialmente praticável pelo beneficiário da medida judicial. Trata-se, como se viu, de um direito fundamental, reconhecido pelo art. 5º, XXXVI, da Constituição, à estabilização das expectativas.

A autoridade da coisa julgada deverá ser observada de maneira absoluta, salvo na hipótese de observarem uma das seguintes condições:

**Fatores legislativos:** *O legislador não possui competência para fazer cessar pura e simplesmente os efeitos da coisa julgada sem alterar o estado de direito por ela tutelada (CF, art. 5º, XXXVI). No entanto, a modificação do estado de direito promovida pelo legislador torna ineficaz a norma prescrita pela sentença, que passará a ter como objeto um sistema normativo já revogado.*

**Fatores jurisdicionais:** *O Poder Judiciário, por meio de instrumento processual próprio (notadamente a ação rescisória) e em hipóteses restritas, tem competência para desconstituir a coisa julgada.*

Tanto o novo quanto o antigo Código de Processo Civil são expressos quanto a essas duas hipóteses para que cessem os efeitos jurídicos da decisão transitada em julgado que tutela relações jurídicas de trato continuado:

**Antigo Código de Processo Civil**

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

*I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*

(...).

**Novo Código de Processo Civil**

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

*I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;*

(...).

A aplicação da norma processual requer que se identifique quando há “modificação no estado de fato ou de direito”, isto é, em que hipótese haveria essa mudança substancial no esquema normativo capaz de tornar ineficaz a coisa julgada.

Para essa questão fulcral à solução do caso ora sob julgamento, há conceitos teóricos fundamentais que não podem ser desprezados, muitos deles retratados por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR<sup>10</sup> em trabalho publicado sobre o tema, da qual se destaca, *in verbis*:

*“Um regime jurídico é sempre um sistema significativo, isto é, conjunto de relações entre elementos, determinadas por regras (estrutura) e um conjunto de elementos determinados por regras (estrutura) e um conjunto de elementos, determinados por seus atributos (repertório), que conferem ao regime o seu sentido jurídico.*

*Um sistema é alterado quando sua estrutura é modificada, quer pela introdução de novas regras, que substituem ou acrescem as anteriores, o que pode acontecer pela introdução de novos elementos, que também substituem ou acrescem os anteriores, exigindo novas regras.*

Documento assinado por FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro Lei n.º 7.689/88. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 91.  
Autenticado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Mas nem toda alteração das regras ou dos elementos provoca uma mudança no sistema, isto é, muda o seu sentido. As relações (estrutura do sistema) são básicas ou secundárias, conforme sejam básicas ou secundárias as regras. Básicas são as regras cuja mudança mantém o sentido das relações. Por exemplo, admitindo-se que o jogo de xadrez é um sistema, a regra de que o cavalo se movimenta por duas casas em linha, com um terceiro movimento à casa esquerda ou direita é básica. Mudá-la é alterar a estrutura e o sentido do jogo (sistema). Já a regra que autoriza principiar o jogo com o movimento de um peão branco é secundária: se for combinado ao contrário, o sentido do jogo permaneceria.*

*(...) no sistema da língua normativa que disciplina a pesca por razões ambientais, em termos de direito público, a substituição da regra: é proibido pescar em lagos sob proteção ambiental sob pena de multa de R\$ 100,00 a ser recolhido ao Fundo Nacional de Pesca pela regra é permitido pescar em determinado lago antes submetido à proteção ambiental altera a relação entre o eventual pescador e autoridade (muda o regime jurídico); já a substituição pela regra: é proibido pescar em lagos protegidos sob pena de R\$ 200,00 a ser recolhido ao Fundo Nacional de Pesca não altera a relação (de proibição). Já os atributos, que definem os elementos, são essenciais ou contingentes. O atributo do recolhimento ao Fundo Nacional de Pesca é contingente, mas é essencial ao recolhimento a explicitação de algum destino a um determinado fundo público dado à multa. Esta é a base da colmatação das chamadas lacunas técnicas (no caso, quando se determina o recolhimento a um fundo, sem explicar qual).”*

A identificação de qual regra básica, cuja mudança seria capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, depende da análise do objeto da respectiva ação judicial.

A título de exemplo, pode-se cogitar de uma ação judicial promovida em face de uma lei municipal que estabelecesse alíquota de ISS no patamar de 15%, julgada procedente por decisão transitada em julgado, cujo pedido requeresse a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de cobranças superiores ao limite estabelecido por Lei Complementar, com fulcro no art. 156, § 3º, I, da Constituição Federal.

Nessa hipótese, a questão fundamental residiria em um elemento da obrigação tributária (e não da hipótese de incidência): a alíquota. Seriam indiferentes à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas atinentes a questões procedimentais ou vocacionadas ao melhor delineamento da hipótese de incidência. A abrangência do pedido tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada alterações na lei municipal que reduzissem a alíquota do ISS para 14% ou qualquer outro patamar superior àquele previsto pela Lei Complementar, notadamente no art. 8º, II, da Lei Complementar n. 116, no qual o atual limite é de 5%. A abrangência do pedido formulado também tornaria indiferente à autoridade da coisa julgada, por exemplo, alterações legislativas realizadas no texto da Lei Complementar 116, elevando o percentual máximo para 6% ou reduzindo-o para 4%. A autoridade da coisa julgada permaneceria hígida, devendo o novo percentual da lei complementar ser respeitado. Em todas essas situações, teríamos a tutela de “relação jurídica de trato continuado”, em que **NÃO** “sobreveio modificação no estado de fato ou de direito”, o que obriga o respeito à coisa julgada (CPC/2015, art. 505, I).

Nesse caso hipotético, fica claro como são restritas as hipóteses de modificação do *estado de direito* capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada. Para tanto, seria necessário, por exemplo, que o município passasse a exigir o ISS dentro dos limites previstos pela Lei Complementar ou, ainda, que houvesse uma Emenda Constitucional que revogasse a competência do Legislador Complementar para estabelecer limites máximos às alíquotas de ISS estabelecidas pelos municípios.

Outro exemplo ilustrativo é fornecido por HELENILSON CUNHA PONTES<sup>11</sup>, *in verbis*:

*“Imagine-se o efeito de uma lei que altera a alíquota ou a base de cálculo de um tributo em relação a um contribuinte que possui em seu favor declaração judicial transitada em julgado reconhecendo-lhe a isenção ou imunidade desse tributo enquanto preenchidas certas condições (juízo sobre a realidade). Nesse caso, embora o parâmetro legal existente à época da propositura da ação judicial pelo contribuinte tenha sido alterado por norma superveniente, tal modificação no estatuto jurídico da relação tributária não tem o condão de afastar a eficácia da coisa julgada antes existente.”*

Tratando-se da CSL, os questionamentos suscitados perante o Poder Judiciário em meados da década de 90 gravitaram geralmente em torno de dois eixos:

**Inconstitucionalidade formal:** *exigência de lei complementar para a criação do tributo, o que tornaria indevida sua exigência pela adoção lei ordinária (Lei n. 7.689, de 15.12.1988).*

**Inconstitucionalidade material:** *identidade da hipótese de incidência do IRPJ e da CSL, com a sobreposição de tributos sobre uma manifestação de riqueza.*

No caso dos autos, como se demonstrou acima, referida em **23.08.1993**, foi certificado o **TRÂNSITO EM JULGADO** da decisão proferida na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária promovida pela SAMARCO, reconhecendo-se, então, a **inconstitucionalidade material e formal** desse tributo (**fl. 244 do e-processo**).

No que se refere à *inconstitucionalidade formal*, a norma individual e concreta detida pelo contribuinte continuará a surtir os efeitos até que o *estado de direito* que foi objeto da respectiva ação judicial seja alterado, ou seja, até que sejam veiculadas por Lei Complementar as normas que prescrevem todos os elementos mínimos necessários à incidência, ao cálculo e a identificação do sujeito passivo da CSL.

Por sua vez, também foi declarada a *inconstitucionalidade material* da lei atinente à incidência da CSL, de modo a impedir que esse tributo tenha a mesma hipótese de incidência do IRPJ e onere duplamente a correspondente base de cálculo. A norma individual e concreta detida pelo contribuinte, então, lhe garante de forma imutável que não haja sobreposição do IRPJ e da CSL, afastando a incidência dessa última.

Atualmente, é opinião corrente que a aludida sobreposição é autorizada pelo Texto Constitucional. O ponto fulcral do caso sob julgamento, contudo, é que o objeto da ação judicial transitada em julgado em benefício ao contribuinte consiste justamente em impedir



que, em relação às partes processuais, haja a incidência da CSL sobre os signos de riqueza já onerados pelo IRPJ.

Quais reformas legislativas seriam substancialmente suficientes para a alterações ao estado de direito façam cessar os efeitos da coisa julgada? Resposta: reformas legislativas que alterem a matriz legal da CSL (“lucro”) de tal forma que a sua incidência não seja mais coincidente com a do IRPJ (“renda”), bem como que não sobreponha ônus sobre base de cálculo já tributada por aquele imposto.

Em tese, a alteração do estado de direito, requerida pelo CPC/2015 e pelo CPC/73 para que a coisa julgada deixe de surtir efeitos, poderia ser dar, por exemplo, se uma lei fosse produzida pela União, revogando a cobrança da CSL e transferindo a fonte de receitas derivadas para outras contribuições (PIS e COFINS, por exemplo), que onerem outras bases autorizadas pela regra de competência tributária do art. 195 da Constituição Federal (receita ou faturamento, por exemplo), mediante o aumento das alíquotas incidentes sobre estas;

Sem alterações no estado de direito desse jaez, a autoridade da coisa julgada permanece intacta. No tópico seguinte, serão analisadas criteriosamente as alterações legislativas realizadas na matriz legal da CSL, desde a sua criação até o período objeto do auto de infração sob julgamento.

## **2.2. A evolução legislativa da CSL: alterações realizadas sobre a Lei n. 7.689/88 até o período compreendido nos autos de infração.**

A Lei n. 7.689, de 15.12.1988, que instituiu a CSL, estabeleceu a matriz legal desse tributo, apresentando a seguinte redação original:

*Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.*

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:*

*a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

*b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;*

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:*

*1 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*

*2 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;*

*3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do*

*Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;*

*4 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.*

*§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.*

*Art. 3º A alíquota da contribuição é de oito por cento.*

*Parágrafo único. No exercício de 1989, as instituições referidas no art. 1º do , pagarão a contribuição à alíquota de doze por cento.*

*Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.*

*Art. 5º A contribuição social será convertida em número de Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, mediante a divisão de seu valor em cruzados pelo valor de uma OTN, vigente no mês de encerramento do período-base de sua apuração.*

*§ 1º A contribuição será paga em seis prestações mensais iguais e consecutivas, expressas em número de OTN, vencíveis no último dia útil de abril a setembro de cada exercício financeiro.*

*§ 2º No caso do art. 2º, § 1º, alínea b, a contribuição social deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente ao da incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.*

*§ 3º Os valores da contribuição social e de cada parcela serão expressos em número de OTN até a segunda casa decimal quando resultarem fracionários, abandonando-se demais.*

*§ 4º Nenhuma parcela, exceto parcela única, será inferior ao valor de dez OTN.*

*§ 5º O valor em cruzados de cada parcela será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em número de OTN, pelo valor da OTN no mês de seu pagamento.*

A Lei n. 7.738, de 09.03.1989, estabeleceu o vencimento da CSL para o último dia útil do mês de janeiro do exercício seguinte ao da apuração do resultado, facultado ao contribuinte o direito de optar pelo recolhimento parcelado de que tratava o art. 5º, §1º da Lei n. 7.689, de 15.12.1988:

*Art. 16. A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, serão pagos até o último dia do mês de janeiro do exercício financeiro, ressalvado o direito à opção prevista no art. 17.*

*Parágrafo único. As prestações da contribuição social, determinadas com base no balanço levantado em 31 de dezembro de 1988, pelos seus valores em cruzados, convertidos*

*em cruzados novos pela paridade de CZ\$ 1.000,00/NCz\$ 1,00, serão atualizados monetariamente com base no coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês de abril de 1989.*

*Art. 17. A partir do exercício financeiro de 1990, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento do saldo do imposto de renda, da contribuição social e do imposto de renda na fonte a que se referem o caput dos arts. 15 e 16, nos prazos de que tratam os arts. 3º, II e III, 6º e 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987, o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, o art. 5º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o art. 37 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, pelos seus valores atualizados monetariamente.*

*Parágrafo único. A atualização monetária será determinada mediante a multiplicação do valor em cruzados novos da quota do imposto de renda, da prestação da contribuição social ou do imposto de renda na fonte pelo coeficiente obtido com a divisão do índice do mês do efetivo pagamento pelo índice do mês do encerramento do período-base.*

*Art. 18. O imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas, a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e o imposto de renda na fonte de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, correspondentes a período-base encerrado a partir de 1º de janeiro de 1989, em virtude de incorporação, fusão ou cisão serão pagos até o último dia útil do mês em que ocorrer a incorporação, fusão ou cisão, ressalvado o direito à opção prevista no artigo seguinte.*

A Lei n. 7.799/89, de 10.07.1989 (conversão da MP n. 68/89) substituiu o índice de atualização monetária de ONT para BTN fiscal:

*Art. 42. A contribuição social de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, será convertida em BTN Fiscal, mediante a divisão de seu valor em cruzados novos pelo valor do BTN Fiscal no dia do encerramento do período-base de sua apuração.*

*§ 1º A contribuição social será paga segundo o disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 5º da Lei nº 7.689, estabelecendo-se que as referências feitas a OTN, nessa Lei, ficam substituídas para BTN Fiscal. (Vetado)*

*§ 2º Nenhuma parcela da contribuição social, exceto parcela única, será inferior ao valor de cinqüenta BTN Fiscal.*

*§ 3º O valor em cruzados novos de cada parcela da contribuição social será determinado mediante a multiplicação de seu valor, expresso em BTN Fiscal, pelo valor do BTN Fiscal no dia do pagamento.*

*§ 4º O valor da reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no*

*resultado do exercício, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social.*

A Lei n. 7.787, de 30.06.1989, também inseriu a regra de antecipação por estimativas para a CSL, à semelhança do IRPJ:

*Art. 8º A contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será paga, juntamente com as parcelas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, sob a forma de antecipações, duodécimos ou cotas, observadas, no que couber, as demais condições estabelecidas nos arts. 2º a 7º do Decreto-Lei nº 2.354, de 24 de agosto de 1987*

A Lei n. 7.856, de 24.10.1989, elevou a alíquota da CSL de 8% para 10%, e para 14% no caso de instituições financeiras, a incidir já sobre os resultados apurados em 31.12.1989:

*Art. 2º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota da contribuição social de que se trata o artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passará a ser de dez por cento.  
Parágrafo único. No exercício financeiro de 1990, as instituições referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.426, de 7 de abril de 1988, pagarão a contribuição à alíquota de quatorze por cento.*

A Lei n. 7.988, de 28.12.1989, incluiu o lucro decorrente de exportações beneficiadas com incentivos fiscais na base de cálculo da CSL:

*Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:  
I - passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988;  
II - o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;*

*Art. 9º Revogam-se o art. 8º da Lei nº 6.468, de 14 de novembro de 1977, o Decreto-Lei nº 1.692, de 29 de agosto de 1979, o § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.451, de 29 de julho de 1988, o n.º 3 da alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e demais disposições em contrário.*

A Lei n. 8.034, de 12.04.1990, deu nova redação à alínea “c”, § 2º, art. 2º, da Lei n. 7.689/88, promovendo a elevação da base de cálculo da CSL para inclusão dos itens ali arrolados, para os resultados apurados a partir de 01.01.1990:

*Art. 2º A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 2º.....*

*1º.....*

*c ) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:*

*1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*

*2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;*

*3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;*

*4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;*

*5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.*

A Lei n. 8.114, de 12.12.90, fixou a alíquota de 15% de CSL para as instituições financeiras:

*Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.426, de 07 de abril de 1988, pagarão a contribuição prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, à alíquota de quinze por cento.*

O Decreto n. 332, de 04.11.1991, ao regular a Lei nº 8.200 de 28.06.1991, fixou novas regras para a base de cálculo da contribuição social a incidir sobre os resultados de 31.12.91, determinando a adição dos valores referentes à parcela dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título, que corresponder à diferença de correção monetária pelo IPC e pelo BTN Fiscal:

*Art. 41. O resultado da correção monetária de que trata este capítulo não influirá na base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88 e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).*

*§ 1º Caso o resultado seja credor, sua distribuição a sócio ou acionista pessoa física acarretará a cobrança do imposto de renda na fonte, calculado segundo o previsto no art. 25 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, devendo essa incidência ocorrer, também, na hipótese da redução do capital aumentado*

*com parcela do referido resultado, na proporção do valor da redução.*

*§ 2º Os valores a que se refere o art. 39, computados em conta de resultado, deverão ser adicionados ao lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689/88) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713/88, art. 35).*

*3º Não será atribuído custo às ações ou quotas recebidas em bonificação pelos acionistas ou sócios em razão da capitalização do saldo credor da correção monetária das contas referidas neste capítulo.*

Em 24.07.1991, a Lei n. 8.212 elevou a alíquota geral da CSL de 8% para 10% e fixou a alíquota de 15% de CSL todas as pessoas jurídicas cuja constituição, organização funcionamento e operações são fiscalizadas pela SUSEP, atribuindo, assim, mesmo tratamento dado às instituições financeiras:

*Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:*

*I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9*

*II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. 10*

*§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). 11*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.*

No mesmo ano, a Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, elevou a alíquota da CSL exclusivamente das instituições financeiras e para as pessoas jurídicas sujeitas à fiscalização da SUSEP, de 15% para 23%:

*Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.*

*Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social*

sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Ainda naquele ano, a Lei n. 8.383, de 30.12.1991, introduziu modificações no parâmetro de atualização e prazo para pagamento da CSL, dispondo, ainda, sobre a possibilidade de compensação de créditos provenientes de pagamento indevido ou a maior:

*Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.*

*Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei n.º 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subseqüente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.*

*Art. 79. O valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991, será convertido em quantidade de Ufir diária, segundo o valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.*

*Parágrafo único. Os impostos e a contribuição social, bem como cada duodécimo ou quota destes, serão reconvertidos em cruzeiros mediante a multiplicação da quantidade de Ufir diária pelo valor dela na data do pagamento.*

*Art. 80. Fica autorizada a compensação do valor pago ou recolhido a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) acumulada entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento dos tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, pagos ou recolhidos a partir de 4 de fevereiro de 1991.*

*Art. 81. A compensação dos valores de que trata o artigo precedente, pagos pelas pessoas jurídicas, dar-se-á na forma a seguir:*

*(...)*

*II - os valores referentes à TRD pagos em relação às parcelas da contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988), do Finsocial e do PIS/Pasep, somente poderão ser compensados com as parcelas a pagar de contribuições da mesma espécie;*

*Art. 89. As empresas que optarem pela tributação com base no lucro presumido deverão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988):*

*I - relativos ao período-base de 1991, nos prazos fixados na legislação em vigor, sem as modificações introduzidas por esta*

*II - a partir do ano-calendário de 1992, segundo o disposto no art. 40.*

A Lei n. 8.541, de 23.12.1992, por sua vez, dispôs sobre a apuração e pagamento da CSL, estatuidando a base de cálculo do tributo em 10% da receita bruta mensal para empresas tributadas com base no lucro real, optantes pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa:

*Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta lei para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantida a base de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.*

*§ 1º A base de cálculo da contribuição social para as empresas que exercerem a opção a que se refere o art. 23 desta lei será o valor correspondente a dez por cento da receita bruta mensal, acrescido dos demais resultados e ganhos de capital.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição social será convertida em quantidade de Ufir diária pelo valor desta no último dia do período-base.*

*§ 3º A contribuição será paga até o último dia útil do mês subsequente ao de apuração, reconvertida para cruzeiro com base na expressão monetária da Ufir diária vigente no dia anterior ao do pagamento.*

*Art. 39. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, apurada no encerramento do ano-calendário, pelas empresas referidas no art. 38, § 1º, desta lei, será convertida em Ufir diária, tomando-se por base o valor desta no último dia do período.*

*§ 1º A contribuição social, determinada e recolhida na forma do art. 38 desta lei, será reduzida da contribuição apurada no encerramento do ano-calendário.*

*§ 2º A diferença entre a contribuição devida, apurada na forma deste artigo, e a importância paga nos termos do art. 38, §1º, desta lei, será:*

- a) paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual, quando positiva;*
- b) compensada, corrigida monetariamente, com a contribuição mensal a ser paga nos meses subsequentes ao fixado para entrega da declaração anual, se negativa, assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior.*

A Lei n. 8.981, de 20.01.1995, aproximando ainda mais a CSL do IRPJ, introduziu os seguintes enunciados prescritivos:

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas,*



*mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.*

*§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:*

- a) da receita bruta mensal;*
- b) das demais receitas e ganhos de capital;*
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;*
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.*

*§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.*

*§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.*

*§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.*

*Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.*

*Art. 59. A contribuição social sobre o lucro das sociedades civis, submetidas ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n° 2.397, de 1987, deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro de cada ano-calendário.*

*Art. 117. Revogam-se as disposições em contrário, e, especificamente:*

*(...)*

*II - parágrafo único do art. 44 e o art. 47 da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991;*

A Lei n. 9.065, de 20.06.1995, deu nova redação à alteração outrora introduzida pela Lei 8.981/95, estabelecendo a alíquota da CSL em 9% sobre a receita bruta ajustada, especificadamente para instituições financeiras:

*Art. 1º Os dispositivos da Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*(...)*

*Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.*

(...)

*§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor decorrente da aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.*

A Lei n. 9.249, de 26.12.1995, novamente alterou a alíquota da CSL, que passou a ser, em geral, de 8% e de 18% para as instituições arroladas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, e a base de cálculo da CSL mensal para 12% da receita bruta:

*Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.*

*Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário.*

A Lei n. 9.316, de 22.11.1996, por sua vez, vedou a exclusão do valor da CSL na sua própria base de cálculo:

*Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.*

*Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.*

*Art. 2. A contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, será calculada à alíquota de dezoito por cento.*

A Lei n. 9.430, de 27.12.1996, em especial, determinou:

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

*Art. 29 dessa última Lei determinou que a apuração da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido corresponderá [...] à soma dos valores:*

*I – de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.*

A Lei n. 9.532, de 10.12.1997, trouxe alterações em relação a inclusões e deduções da base de cálculo da CSLL:

*Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.*

Ao tutelar a tributação das controladas e coligadas no exterior, a MP n. 2158-35/2001 previu que para fim de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros, rendimentos e ganhos de capital seriam considerados disponibilizados na data do balanço no qual fossem apurados:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

A Lei n. 10.637, de 30.12.2002 fixou a alíquota da CSL em 9% para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2003.

*Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento).*

Por fim, houve ainda uma alteração legislativa em 2008, que não é aplicável ao caso concreto em vista do princípio da anterioridade, que impõe a sua vigência para fatos ocorridos a partir de 2009. No entanto, a referida alteração sequer influenciaria na análise ora empreendida:

*Art. 17. O art. 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 3º A alíquota da contribuição é de:*

*I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e*

*II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.”*

Como se pode observar, a Lei n. 11.727, de 23.06.2008 apenas alterou a alíquota da CSL para 15% para empresas de seguros privados, e de capitalização e para as instituições financeiras referidas nos incisos I a VII, e IX e X do art. 1º, §1º da Lei Complementar 105 de 2001, e para 9% para as demais pessoas jurídicas.

### **2.3. Inexistência de alterações substanciais sobre a legislação enfrentada na respectiva ação judicial: manutenção do “estado de direito” objeto da ação judicial.**

Analicamente, as reformas legislativas implementadas “**apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária**”. Nenhuma delas foi substancial a ponto de representar “modificação no estado de fato ou de direito” capaz de fazer cessar os efeitos da coisa julgada, conforme prescrito pelo art. 505, I, do CPC/2015.

No que é pertinente à *inconstitucionalidade formal*, é possível observar que apenas uma lei complementar tutelou a CSL até o momento. A Lei Complementar 70/91, como se viu, apenas elevou a alíquota da CSL em situações específicas, não se propondo a reger quaisquer outros aspectos do tributo. **Permanece inalterado, portanto, o estado de direito analisado pela decisão transitada em julgado, que reconheceu a aludida inconstitucionalidade formal do tributo.**

**Materialmente, do mesmo modo, não houve reforma legislativa capaz de modificar o estado de direito declarado materialmente inconstitucional pela decisão transitada em julgado detida pelo contribuinte.** As referidas reformas, como se pôde constatar, trataram de *questões procedimentais*, de *alíquotas* e de detalhes da *base de cálculo*.

Alterações na alíquota da CSL são completamente irrelevantes, mantendo a coisa julgada sua plena eficácia. Note-se que a alíquota da CSL sequer foi objeto da ação judicial transitada em julgado proposta pelo contribuinte.

A inconstitucionalidade material declarada *inter partes* atingiu outros elementos da “regra matriz de incidência tributária”<sup>12</sup>: o *critério material*, do antecedente normativo (hipótese de incidência, fato gerador), e o seu desdobramento na *base de cálculo*, do consequente normativo (obrigação tributária). Da autoridade da coisa julgada defluem efeitos que atingem etapas anteriores à aplicação da alíquota no processo de aplicação do Direito: como a decisão transitada em julgado impede a incidência da CSL sobre o contribuinte, então a alíquota, que seria relevante caso fosse possível a incidência da norma de incidência tributária, torna-se de todo irrelevante.

As alterações realizadas na *base de cálculo* da CSL igualmente não foram capazes de modificar o *estado de direito* tutelado pela ação judicial detida pelo contribuinte: referida norma individual e concreta impede que a CSL tenha como hipótese de incidência substrato que se sobreponha à hipótese de incidência do IRPJ, afastando a possibilidade de cobrança da contribuição. Por consequência, alterações pontuais na base de cálculo da CSL, que em nada modificaram a aludida sobreposição da CSL e do IRPJ, em nada modificam o *estado de direito* tutelado pela coisa julgada.

Desde a sua criação até os tempos atuais, a CSL não alterou a sua *hipótese de incidência*: a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (e as que lhe forem equiparadas) que vier a auferir lucro deverá apurar e recolher a contribuição social. **Nem sequer uma única reforma foi realizada no art. 1º da Lei 7.689/88, que prescreve o aspecto material da hipótese de incidência da CSL, qual seja, auferir lucro** (“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”).

**Também permaneceram inalterados elementos da obrigação tributária impugnados na ação transitada em julgado devido à sua conexão com o elemento material da hipótese de incidência da CSL.** Nenhuma alteração tampouco foi realizada no *caput* do art. 2º da Lei 7.689/88, segundo o qual “a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, o qual deve ser considerado antes mesmo da provisão para o imposto de renda. Em especial, o § 1º, “c”, embora tenha ganho nova redação em 1989, 1990 e 2014, manteve-se essencialmente inalterado.

Conforme a Lei 7.689/88, o art. 2º, § 1º, “c”, seja em sua redação original ou em sua mais atual, a base de cálculo da CSL consiste basicamente no “o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial”, ajustado por adições, exclusões e compensações.

A mesma diretriz da redação original da Lei 7.689 permanece inalterada desde a sua publicação, em 1988: a base de cálculo da CSL corresponde a *acréscimos patrimoniais*, ao “lucro” reconhecido pela legislação de regência.

A sobreposição com o IRPJ é evidente e jamais deixou de existir. Embora seja possível argumentar que a Lei Complementar tenha outorgado possibilidades até mais amplas, **não há dúvida que o legislador ordinário utiliza sistematicamente, como diretriz central do IRPJ, a teoria da renda enquanto acréscimo patrimonial**. A constatação é pragmática: as regras do imposto de renda brasileiro, de forma geral, conduzem a uma base tributável que tende ao *acréscimo patrimonial* realizado pelo contribuinte em um determinado intervalo de tempo.

Na *sistemática do lucro real*, a base de cálculo do IRPJ corresponde ao “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações

prescritas ou autorizadas” por lei. Da mesma forma da CSL, ainda, prevê a legislação que o lucro líquido será apurado “com observância das disposições das leis comerciais”.<sup>13</sup>

**Novamente, portanto, constata-se que a ação judicial transitada em julgado, por ter questionado justamente a sobreposição da hipótese de incidência da CSL e do IRPJ, permanece com plena eficácia técnica para normatizar o mesmo estado de direito da época de seu julgamento.**

É contudente notar que muitas das alterações realizadas sobre a base de cálculo da CSL se prestaram com constância para alinhá-la à base de cálculo do IRPJ. Tais alterações apenas evidenciam que a CSL e o IRPJ sempre permaneceram com hipóteses de incidência e bases de cálculo **sobrepostas**.

Essa mesma conclusão foi alcançada pelo Colegiado desta CSRF a respeito dessa temática. Na Sessão de 20.01.2015, quando se prolatou o acórdão n. 9101-002.087, o voto do i. Conselheiro Relator deu destaque à questão nos seguintes termos:

*“Ressalte-se que a decisão que ampara o contribuinte foi no sentido da inconstitucionalidade da Lei no 7.689/884, na parte em que tomou o mesmo fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, no caso o lucro. E, apesar de todas as alterações, a Contribuição Social manteve como fato gerador e base de cálculo, o LUCRO”.*

Mais evidente ainda é a insignificância, ao presente caso, das alterações de natureza meramente *procedimental*, atinentes à data ou à forma de recolhimento do tributo.

Ao analisar o período compreendido entre 1988 e meados de 2005, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR<sup>14</sup> obteve a mesma conclusão, explicitando fundamentos irretocáveis, *in verbis*:

*“(…) para haver mudança nos ‘termos da relação’ é preciso que a modificação daquela consequência ocorra por força da modificação do fato gerador e não por simples alteração da alíquota, mantendo-se a mesma hipótese de incidência.*

*Ora, a Lei n. 7.689/88 foi, de fato, submetida a inúmeras modificações. Nenhuma delas, porém alterou os ‘termos da relação’, de modo que, por se tratar de norma nova, pudesse ser ignorada a decisão transitada em julgado.*

*(…)*

*Ora, essa insistência na manutenção das demais normas da referida Lei aponta, justamente, para o cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne do esquema de ação julgado inconstitucional, cuja sentença transitou em julgado. Esse cerne está em que a Lei n. 7.689/88 é, toda ela, inconstitucional por violação dos artigos 146 – III, 154 – I, 165 §5º, inc. III e 195, §§4º e 5º da Constituição Federal de 1988. Não se trata de inconstitucionalidade por elevação de alíquota ou aumento de*

<sup>13</sup> Decreto 3000/00 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 247; Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 6; Lei no 8.981, de 1995, art. 37, §1.

Documento assinado por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Coisa julgada em matéria tributária e as alterações sofridas pela legislação da contribuição social sobre o lucro Lei n. 7.689/88. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 125. São Paulo: Dialética, 2006, p. 90 e seg. Autenticado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*tributo por alteração da base de cálculo, nem por ilegalidade nas disposições referentes à sua apuração etc. O cerne diz respeito à instituição de contribuição social por lei ordinária, por seu fato gerador ou sua base de cálculo coincidirem com impostos ou contribuições já existentes (lucro das pessoas jurídicas) e nesse cerne não se vê alterado pela legislação posterior que, a esse respeito, mantém as normas da Lei n. 7.689/88, o que, inclusive, é, reiterada e expressamente, disposto.*

(...)

*Em suma, deve-se entender que o caso da lei que instituiu a Contribuição sobre o Lucro Líquido (Lei n. 7.689/88) é exemplo típico de alteração legislativa que, por cingir-se a alterações nominais e acessórias, que não modificam o estado de fato ou de direito (CPC, art. 471, I) existente à época de sua edição, não caracteriza alteração de regime jurídico, não podendo prejudicar a coisa julgada.”*

Conclui-se, portanto, que **NÃO** houve reforma legislativa para a introdução de alterações substanciais, capazes de inaugurar um novo esquema normativo com a modificação do *estado de direito* que foi objeto da ação judicial proposta pelo contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.

#### **2.4. O REsp 1.118.893, decidido pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C, CPC/2015, arts. 1.036 a 1.040).**

A fundamentação deste voto, até aqui exposta, poderia ser suplantada com fundamento no art. 62, § 2º, do RICARF. Ocorre que o STJ, sob a sistemática dos recursos repetitivos, por meio do REsp 1.118.893, assentou decisão exatamente sobre o tema ora sob julgamento, como se observa de sua ementa:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.*

*1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.*

*2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma*

*discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).*

*3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.*

*4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.*

*5. Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos REsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).*

*6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).*

*7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).*

*8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.*

*(REsp 1118893/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/03/2011, DJe 06/04/2011)*



O STJ delimitou com clareza o *objeto* do REsp 1.118.893, que tem abrangência para tutelar, conforme as regras dos recursos repetitivos (CPC/2015, art. 543-C), “decisão judicial transitada em julgado declarando a **inconstitucionalidade formal e material** da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento”.

#### **2.4.1. A construção da norma geral e concreta emanada do STJ pelo rito dos recursos repetitivos: a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 que vincula os Conselheiros do CARF.**

*“Esta conclusão é inexorável em virtude da função que para nós exerce o STJ ao julgar o recurso especial: impor, ao resto do país, a obediência à interpretação que lhe parece a melhor (e, portanto, a única correta) acerca da lei federal”.*

TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER<sup>15</sup>

Os mecanismos processuais, vocacionados a oferecer aos indivíduos segurança e efetividade na composição de conflitos, vêm experimentando constante evolução no Direito brasileiro. E é esse o contexto do advento da Lei 11.672, de 08.05.2008 que, ao introduzir o art. 543-C ao CPC/73, regulamentou, no âmbito do STJ, o rito dos chamados “recursos repetitivos” ou “recursos representativos de controvérsia”.

No CPC/2015, o rito dos recursos repetitivos passou a constar em seus arts. 1.036 a 1.040, com alterações pontuais. Em comum no CPC de 1973 e no de 2015, há dois elementos fundamentais na aplicação do rito dos recursos repetitivos:

**(i) multiplicidade de recursos sobre a matéria.** Por meio deste aspecto quantitativo, faz-se a segregação dos casos que seguirão o procedimento comum dos recursos especiais submetidos ao STJ daqueles afetados ao rito dos *recursos repetitivos*.

**(ii) idêntica questão de direito.** As matérias afetadas pelo rito dos recursos repetitivos versam sobre questões de direito, de tal forma que a respectiva decisão do STJ terá eficácia sobre outras ações que apresentem pedido e causa de pedir equivalentes, sendo indiferentes aspectos subjetivos.

Em uma espécie de *juízo por amostragem*, são levados à apreciação dos i. Ministros do STJ tantos recursos especiais quanto sejam necessários para a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”<sup>16</sup>. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente do julgamento proclamado pelo STJ deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Atribui-se à decisão do STJ, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”<sup>17</sup>.

<sup>15</sup> WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 266.

<sup>16</sup> TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em [www.justen.com.br/informativo](http://www.justen.com.br/informativo).

<sup>17</sup> MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.  
Documento assinado digitalmente em 03/05/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO  
Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A norma enunciada pelo STJ, por meio de julgamento conduzido conforme o rito dos recursos repetitivos, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que, em massa, forem conduzidos perante o Poder Judiciário, com uma decisão *in concreto* sobre a questão controvertida (*ratio decidendi*). Trata-se, portanto, de *norma geral e concreta*<sup>18</sup>.

A força vinculante das referidas decisões condiz com a função do STJ de corte uniformizadora, obrigando a todos “em favor da segurança jurídica que o ordenamento deve e precisa proporcionar aos que convivem no grupo social, como o fazem as normas de caráter geral positivadas pela função legislativa”<sup>19</sup>.

E é de natural relevância ao presente julgamento notar que a norma em questão, emanada do STJ, não têm eficácia apenas perante os membros do Poder Judiciário. A referida *ratio decidendi* pode também influenciar os julgamentos de Tribunais Administrativos, como é o caso do CARF.

São relevantes as observações de SAMUEL MEIRA BRASIL JUNIOR<sup>20</sup>, *in verbis*:

*“Mas e a administração pública? Poderíamos dizer que a administração pública não está obrigada a seguir o entendimento do STJ? Poderíamos sustentar que a interpretação do STJ sobre determinada lei não precisa ser observada pela administração pública? Haveria espaço para “dois direitos” – se é que podemos chamar assim -, um ditado pelo STJ, outro advindo de interpretação contrária da administração pública? O STJ pode dizer que determinada exação tributária não incide e a administração pública pode dizer que incide, porque as decisões do STJ não vinculam? Os órgãos administrativos podem se recusar a reconhecer uma vantagem funcional (ou a reconhecê-la, e for o caso), quando os precedentes do STJ dizem o contrário? A administração pública pode insistir em manter um procedimento licitatório quando o STJ afirma que um requisito essencial, com a falta de competitividade, não foi atendido?”*

(...)

*A resposta a todas essas perguntas é um sonoro e convicto não! Não há como reconhecer a existência de duas interpretações para um só direito. A interpretação divergente de lei federal dada pela administração pública causa grave insegurança jurídica e acarreta a multiplicação desnecessária de processos. A interpretação unificadora do direito federal dada pelo STJ dever ser impositivamente observada, inclusive pela administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Se o tributo é inexigível, então a respectiva pessoa jurídica de direito público não poderá reclamá-lo, justificando que os precedentes do STJ não são vinculantes. O mesmo argumento pode ser usado para as demais relações com*

<sup>18</sup> Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

<sup>19</sup> PASSOS, Calmon de. Súmula vinculante. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, v. 9, n. 1, jan.- mar. 1997, p. 163-176.

<sup>20</sup> BRASIL JUNIOR, Samuel Meira, Precedentes vinculantes e jurisprudência dominante na solução das controvérsias. Tese de doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, USP, 2010, p. 299-300.

*a administração pública, sejam funcionais, contratuais ou outra qualquer.*

*Portanto, não se compreende o porque da administração pública não estar vinculada aos precedentes do STJ. É dizer que os juízes não podem decidir contra o STJ, mas a administração pública pode. Ora, isso é incongruente! Como justificar essa dualidade de ações? O direito é um só, seja aplicado pela administração pública, seja aplicado pelos juízes. Não é possível dizer que um sistema normativo convive com dois 'direitos' distintos, aquele dos juízes e aquele da administração pública."*

Em especial, o art. 62, § 2º, do RICARF, obriga aos seus Conselheiros que reproduzam as decisões do Supremo Tribunal Federal (doravante "STF") e do STJ, desde que tenham sido proferidas pela sistemática da repercussão geral (CPC/73, art. 543-B) e dos recursos repetitivos (CPC/73, art. 543-C).

O STJ, ao determinar a observância do REsp 1.118.893 conforme o regime dos recursos repetitivos, considerou o contexto da criação da CSL pela Lei n. 7.689/88 e de alterações legislativas realizadas na sua matriz legal. A decisão proferida prescreveu a sua abrangência a todas as situações em que leis supervenientes "apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária". **Esse é o critério de distinção estabelecido no REsp 1.118.893, representando o núcleo da ratio decidendi dotada de efeito vinculante e que, por dever de ofício, estão os julgadores do CARF obrigados a reproduzir.**

Além da enunciação da norma geral e concreta sob o regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*), também foi prolatada norma individual e concreta no julgamento do REsp 1.118.893, direcionada às partes do respectivo processual judicial cujo recurso especial foi selecionado. Naturalmente, a decisão individual e concreta em questão obedeceu a *ratio decidendi* de todos os demais litígios que versem sob a matéria.

Ao aplicar a *ratio decidendi* consagrada pelo rito dos recursos repetitivos àquele caso concreto, o STJ observou que os períodos de apuração cuja cobrança pretendia o fisco correspondiam a 1991 e 1992. Desse modo, adotando-se para o caso em questão o critério indicado para todos os demais casos que tratem da matéria, o STJ investigou a Lei n. 7.856/89, a Lei n. 8.034/90, a LC n. 70/91, a Lei n. 8.212. , a Lei n. 8.383/91 e a Lei n. 8.541/92, constando que nenhuma delas teve o condão de alterar de substancialmente o tributo que houvera sido objeto de decisão transitada em julgado, mas apenas modificaram alíquotas, alguns detalhes da base de cálculo ou dispuseram sobre a forma de pagamento. Para o caso concreto, então, concluiu que, "Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material".

Desse modo, não se pode confundir **(i)** a *ratio decidendi* da norma *geral e concreta* emanada pelo STJ conforme o rito dos recursos repetitivos, cuja reprodução é dever de ofício dos julgadores do CARF, **(ii)** com a norma individual e concreta veiculada no REsp 1.118.893 para a resolução do litígio estabelecido naquele específico processo, a qual consistiu na aplicação da *ratio decidendi* ao específico período de apuração ali discutido e cujo resultado interessa apenas às partes litigantes.

No presente julgamento administrativo, os valores exigidos do contribuinte a título de CSL se referem ao período de 2007 a 2008, fazendo-se necessário, então, verificar a natureza das alterações legislativas realizadas na matriz legal do tributo até esse período. Esse exercício, como se viu, decorre da necessidade da adoção do critério enunciado pelo STJ para a aplicação do REsp 1.118.893 à massa de casos concretos tutelados pelo regime dos recursos repetitivos (*ratio decidendi*).

Nesse mesmo sentido vem decidindo esta CSRF, como se constata dos acórdãos a seguir ementados

CSRF, Sessão de 20.01.2015, acórdão n. 9101-002.087.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005

RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADA EM AÇÃO JUDICIAL QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CSLL NOS TERMOS DA LEI Nº 7.689/88. COISA JULGADA. DECISÃO POSTERIOR EM AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. ALCANCE TEMPORAL. RECURSO ESPECIAL 1.118.893 MG (2009/00111359), SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543 C DO CPC. ARTIGO 62- A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Segundo entendimento do STJ proferido no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 MG, submetido ao artigo 543 C do CPC:

*Nos casos que envolvem relação jurídico tributária continuativa, a decisão transitada em julgado, declarando a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e o fisco, faz coisa julgada em relação a períodos posteriores.*

*Nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado, em controle difuso, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu determinado tributo, a decisão posterior, em controle concentrado, mediante Ação Declaratória de Constitucionalidade, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.*

CSRF. Sessão de 04.06.2012. Acórdão n. 9101-001.369

LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL - originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88 - , seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62-A do Regimento.

Processo nº 10680.721852/2011-47  
Acórdão n.º 9101-002.287

CSRF-T1  
Fl. 1015

É, portanto, equivocado cogitar que o REsp 1.118.893, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, teria eficácia técnica para alcançar exclusivamente lançamentos tributários realizados até os anos de 1991 e 1992. Tal interpretação destoa dos propósitos de segurança jurídica e de pacificação social em nossa sociedade de massa que justificam os *recursos repetitivos*, de forma a conduzir para a insegurança jurídica e, em última análise, ao abarrotamento do Poder Judiciário, cuja única solução possível – ao menos diante dos elementos atuais do sistema jurídico brasileiro – será a aplicação do REsp 1.118.893.

A *ratio decidendi* da norma competente emanada pelo STJ, como se evidenciou acima, é perfeitamente aplicável a quaisquer períodos, especialmente porque, até a presente data, não houve de fato alteração ao *estado de direito* atinente à CSL.

### 3. Os efeitos da ADIn. 15 sobre a coisa julgada detida pelo contribuinte.

Como não foram realizadas modificações substanciais na matriz legal da CSL, mantendo-se o *estado de direito* tutelado pela ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, deve ser acatada a autoridade da coisa julgada. A essa norma individual e concreta prescrita pela decisão judicial transitada em julgada deve ser dada plena eficácia, salvo na hipótese de uma outra decisão competente do Poder Judiciário lhe retira do sistema.

Para a solução do caso ora sob julgamento, portanto, é fundamental analisar a necessidade de ação rescisória para desconstituir a coisa julgada ou, como se sustenta no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, se da ADIn n. 15<sup>21</sup>, julgada pelo STF em 2007, surtiriam efeitos para desconstituir automaticamente a decisão transitada em julgada detida pelo contribuinte.

#### 3.1. O respeito à coisa julgada e a essencialidade de nova norma individual e concreta decorrente de ação rescisória.

*“(…) se a rescisória é cabível, é, antes, necessária; sendo necessária, não se pode, fora dela, obter-se o efeito jurídico que só por ela se pode licitamente obter.”*  
ADA PELLEGRINI GRINOVER<sup>22</sup>

<sup>21</sup> STF, ADI 15, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.2007, publicado em 31.08.2007. Ementa: ADIn: legitimidade ativa: "entidade de classe de âmbito nacional" (art. 103, IX, CF): compreensão da "associação de associações" de classe. Ao julgar, a ADIn 3153-Agr, 12.08.04, Pertence, Inf STF 356, o plenário do Supremo Tribunal abandonou o entendimento que excluía as entidades de classe de segundo grau - as chamadas "associações de associações" - do rol dos legitimados à ação direta. II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática, pois o pagamento da contribuição criada pela norma impugnada incide sobre as empresas cujos interesses, a teor do seu ato constitutivo, a requerente se destina a defender. III. ADIn: não conhecimento quanto ao parâmetro do art. 150, § 1º, da Constituição, ante a alteração superveniente do dispositivo ditada pela EC 42/03. IV. ADIn: L. 7.689/88, que instituiu contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, resultante da transformação em lei da Medida Provisória 22, de 1988. 1. Não conhecimento, quanto ao art. 8º, dada a invalidade do dispositivo, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal, em processo de controle difuso (RE 146.733), e cujos efeitos foram suspensos pelo Senado Federal, por meio da Resolução 11/1995. 2. Procedência da arguição de inconstitucionalidade do artigo 9º, por incompatibilidade com os artigos 195 da Constituição e 56, do ADCT/88, que, não obstante já declarada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 150.764, 16.12.92, M. Aurélio (DJ 2.4.93), teve o processo de suspensão do dispositivo arquivado, no Senado Federal, que, assim, se negou a emprestar efeitos erga omnes à decisão proferida na via difusa do controle de normas. 3. Improcedência das alegações de inconstitucionalidade formal e material do restante da mesma lei, que foram rebatidas, à exaustão, pelo Supremo Tribunal, nos julgamentos dos RRE 146.733 e 150.764, ambos recebidos pela alínea b do permissivo constitucional, que devolve ao STF o conhecimento de toda a questão da constitucionalidade da lei.

<sup>22</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. A marcha do processo. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 335.

A hipótese de ajuizamento de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada, em face de pronunciamento definitivo do STF em sentido contrário, pode encontrar fundamento no art. 485, V, do CPC/73

*Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:*

*(...)*

*V - violar literal disposição de lei;*

O CPC/2015 trata da ação rescisória especialmente em seu no art. 966. O inciso V desse dispositivo assim dispõe:

*Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:*

*(...)*

*V - violar manifestamente norma jurídica;*

O CPC/2015 também traz uma novidade aplicável à hipótese de execuções ajuizadas por particular contra as fazendas públicas.

*Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:*

*(...)*

*§ 5. Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.*

*§ 6. No caso do § 5, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica.*

*§ 7. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5 deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda.*

*§ 8. Se a decisão referida no § 5 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.*

Esse é o único exemplo previsto no Direito positivo para que haja a desconstituição de decisão transitada em julgado sem o manejo de ação rescisória: como resposta à execução forçada do particular para o recebimento de devolução de tributo declarado inconstitucional por decisão transitada em julgado após decisão do STF que tenha definitivamente julgado constitucional a cobrança.

A doutrina processualista é incisiva neste sentido. Confira-se o magistério de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR<sup>23</sup>:

*“Só por meio de outra decisão judicial é que, nos termos do próprio art. 471, I, do CPC, se admite reconhecer a cessação de eficácia de uma sentença transitada em julgado. O efeito da declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade não apaga, automaticamente, a coisa julgada. Em nome da segurança jurídica, a parte, para se subtrair à força da res iudicata, haverá de se valer da ação rescisória, ou de outro remédio processual equivalente, desde que ainda não atingido por preclusão ou decadência. É nesse sentido que se estabeleceu solidamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”*

Na mesma linha, assevera LEONARDO GRECO<sup>24</sup>:

*“A segurança jurídica, como direito fundamental, é limite que não permite a anulação do julgado com fundamento na decisão do STF. O único instrumento processual cabível para essa anulação, quanto aos efeitos já produzidos pela sentença transitada em julgado, é a ação rescisória, se ainda subsistir prazo para sua propositura.”*

Em igual sentido, NELSON NERY JÚNIOR<sup>25</sup> leciona:

*“O sistema jurídico brasileiro não admite a relativização (rectius: desconsideração) da coisa julgada fora dos casos autorizados em numeros clausus, pois nesse caso houve negação do fundamento da república do Estado democrático de Direito (art. 1º, caput, da CF), que é formado, entre outros elementos, pela autoridade da coisa julgada.”*

Dado o seu caráter excepcional, as restritas hipóteses de cabimento da ação rescisória há tempos é objeto de controle do STF. Assim, na Sessão Plenária de 13.12.1963, o STF proclamou a sua Súmula n. 343, que restou assim ementada:

*“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”*

A essência desse antigo enunciado sumular consiste na compreensão de que não se pode considerar que uma decisão transitada em julgado *ofenda literal disposição de lei* quando, no tempo de sua prolação, os Tribunais do país apresentavam entendimentos divergentes quanto ao conteúdo normativo controvertido. Se havia dissenso jurisprudencial,

<sup>23</sup> THEODORO JR., Humberto. Coisa julgada em matéria fiscal lastreada em reconhecimento de inconstitucionalidade de lei – posterior declaração positiva de constitucionalidade da mesma lei pelo STF – efeitos. In: Revista Síntese de Direito Civil e Direito Processual Civil, n. 80, nov./dez. 2012, p. 99-100.

<sup>24</sup> GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior, relativização da coisa julgada – enfoque crítico. Salvador: Jus Podivm, 2004, p. 156.

<sup>25</sup> NERY JR., Nelson. Coisa julgada e estado democrático de direito. In: Estudos em homenagem à Profª Ada Pellegrini Grinover. YARSHELL, Flavio Luiz et al (coord.). São Paulo: DPJ editora, 2005, p. 727. Nelson Nery, ainda aduz que em “havendo choque entre esses dois valores (justiça da sentença e segurança das relações sociais e jurídicas), o sistema constitucional brasileiro resolve o choque, optando pelo valor segurança (coisa julgada) que deve prevalecer em relação à justiça que será sacrificada.” (*op. cit.*, p. 717).

não seria possível afirmar ser “manifesta” a violação normativa. Assim se verificando, nos termos da Súmula n. 343 do STF, a ação rescisória fundada em ofensa a literal disposição de lei, em violação manifesta da norma jurídica, deve ser julgada improcedente ou sequer ser conhecida.

Sob o rito da repercussão geral, a referida Súmula n. 343 foi objeto de interpretação e, sob uma certa perspectiva, aparente flexibilização pela Suprema Corte. Assim restou ementado o RE 590.809, de 22.10.2014:

*AÇÃO RESCISÓRIA VERSUS UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. O Direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização da jurisprudência”. AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO. O Verbetes nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.*

*(STF, RE 590809, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014)*

Não obstante a prolação de decisão de mérito sob o rito da repercussão geral no RE 590.809, o STF aparentemente prossegue com a adoção de interpretação restritiva quanto às hipóteses de cabimento da ação rescisória. Destaca-se, nesse sentido, o posterior julgamento do segundo Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 1415, de 09.04.2015, assim ementado:

*SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. SÚMULA 343 DO STF. INCIDÊNCIA TAMBÉM NOS CASOS EM QUE A CONTROVÉRSIA DE ENTENDIMENTOS SE BASEIA NA APLICAÇÃO DE NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO.*

*1. Não cabe ação rescisória, sob a alegação de ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, nos termos da jurisprudência desta Corte.*

*2. In casu, incide a Súmula 343 deste Tribunal, cuja aplicabilidade foi recentemente ratificada pelo Plenário deste Tribunal, inclusive quando a controvérsia de entendimentos se basear na aplicação de norma constitucional (RE 590.809, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe de 24/11/2014).*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento.*

*(STF, AR 1415 AgR-segundo, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 09/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 28-04-2015 PUBLIC 29-04-2015)*



Merece destaque, ainda, o julgamento do Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 2370, julgada pelo STF em 22/10/2015, assim ementado:

*AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. RESCISÃO DE ACÓRDÃO QUE APLICOU JURISPRUDÊNCIA DO STF POSTERIORMENTE MODIFICADA. NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA COMO INSTRUMENTO DE UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL. PRECEDENTE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM RESCISÓRIA. FIXAÇÃO. 1. Ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE 590.809/RS, (Min. MARCO AURÉLIO, DJe de 24/11/2014), o Plenário não operou, propriamente, uma substancial modificação da sua jurisprudência sobre a não aplicação da Súmula 343 em ação rescisória fundada em ofensa à Constituição. O que o Tribunal decidiu, na oportunidade, foi outra questão: ante a controvérsia, enunciada como matéria de repercussão geral, a respeito do cabimento ou não da “rescisão de julgado fundamentado em corrente jurisprudencial majoritária existente à época da formalização do acórdão rescindendo, em razão de entendimento posteriormente firmado pelo Supremo”, a Corte respondeu negativamente, na consideração de que a ação rescisória não é instrumento de uniformização da sua jurisprudência. 2. Mais especificamente, o Tribunal afirmou que a superveniente modificação da sua jurisprudência (que antes reconhecia e depois veio a negar o direito a creditamento de IPI em operações com mercadorias isentas ou com alíquota zero) não autoriza, sob esse fundamento, o ajuizamento de ação rescisória para desfazer acórdão que aplicara a firme jurisprudência até então vigente no próprio STF. 3. Devidos honorários advocatícios à parte vencedora segundo os parâmetros do art. 20, § 4º, do CPC. 4. Agravo regimental da União desprovido. Agravo regimental da demandada parcialmente provido.*

*(STF, AR 2370 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 11-11-2015 PUBLIC 12-11-2015)*

É de extrema relevância para o julgamento do presente caso observar que o núcleo de todo esse debate no âmbito do STF consiste na interpretação restritiva ou ampliativa das hipóteses de cabimento da ação rescisória, consagrando a imprescindibilidade desta específica ação para a desconstituição da coisa julgada. **A jurisprudência do STF, ao discutir a expansão ou não das hipóteses de ajuizamento de ações rescisórias, reafirma a consagrada imprescindibilidade da propositura deste específico instrumento processual para a competente desconstituição da coisa julgada.**

Sem decisão em ação rescisória, a higidez da autoridade da coisa julgada é plena de eficácia. **É justamente devido a esse monopólio detido pela ação rescisória que as hipóteses de seu ajuizamento são discutidas de forma tão elevada perante o STF.**

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

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente

em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A imprescindibilidade de ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada corresponde a uma regra fundamental do sistema jurídico brasileiro. A autoridade da coisa julgada decorre essencialmente da necessidade da sociedade contar com decisões imutáveis que permitam a previsibilidade dos negócios jurídicos (*perspectiva política*), cujo paralelo jurídico encontra repouso no princípio da segurança jurídica e da certeza do direito (*perspectiva jurídica*).

Há aqui uma relação interessante: caso a regra de desconstituição da coisa julgada não seja ela própria respeitada e aplicada nos estritos termos prescritos pelo legislador, com incerteza e insegurança quanto à sua extensão, logicamente rui a segurança jurídica e a certeza do direito de todo o sistema (*perspectiva jurídica*), com nefastas consequências à sociedade, como crises no mercado e na economia nacional (*perspectiva política*). **Não há outra solução possível: devem ser coerentemente aplicáveis, do início ao fim, regras objetivamente prescritas pelo CPC/73 e, agora, pelo CPC/2016, para a tutela do específico instrumento processual de desconstituição da coisa julgada (ação rescisória).**

Como se pode aferir dos autos (fls. 488 e seg. do e-processo), a PFN ajuizou duas ações rescisórias (n. 94.01.12738-7 e n. 95.01.15194-8), ambas fundadas no art. 485, V, do CPC/73 e na declaração de constitucionalidade proferida pelo STF na ADIn n. 15, requerendo ao Poder Judiciário a desconstituição da coisa julgada na ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária n. 90.0003670-4.

**As duas ações rescisórias em questão foram julgadas IMPROCEDENTES pelo Poder Judiciário, com decisões transitadas em julgado em 1996 e 1997 (fls. 488 e seg. do e-processo).**

Os autos apresentam, então, uma **peculiaridade eloquente**. A União não se quedou inerte, mas provocou o Poder Judiciário por duas vezes para a desconstituição da coisa julgada detida pela SAMARCO, que lhe desobriga da CSL. E por duas vezes o Poder Judiciário manteve a autoridade da aludida coisa julgada.

O pleito da União nos presentes autos, então, consiste na desconsideração da coisa julgada à revelia de autorização do Poder Judiciário, que por duas vezes repudiou ações rescisórias propostas. Não há como deferir tal pretensão. Afinal, repita-se que, dada a essencialidade da ação rescisória, “*não se pode, fora dela, obter-se o efeito jurídico que só por ela se pode licitamente obter.*”<sup>26</sup>

### **3.2. Os efeitos da ADIn n. 15, julgada pelo STF em 2007, sobre decisões judiciais anteriormente transitadas em julgado.**

É preciso ter muito claro quais são as consequências de uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, sobre uma decisão obtida no passado pelo contribuinte.

O STF, em julgados como o do RE 592.912 AgR, prolatado em 03.04.2012, tem afirmado que “a superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia “ex tunc” (...) não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, “*in abstracto*”, da Suprema Corte”. O referido julgamento restou assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - COISA JULGADA EM SENTIDO MATERIAL - INDISCUTIBILIDADE, IMUTABILIDADE E COERCIBILIDADE: ATRIBUTOS ESPECIAIS QUE QUALIFICAM OS EFEITOS RESULTANTES DO COMANDO SENTENCIAL - PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL QUE AMPARA E PRESERVA A AUTORIDADE DA COISA JULGADA - EXIGÊNCIA DE CERTEZA E DE SEGURANÇA JURÍDICAS - VALORES FUNDAMENTAIS INERENTES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO - EFICÁCIA PRECLUSIVA DA "RES JUDICATA" - "TANTUM JUDICATUM QUANTUM DISPUTATUM VEL DISPUTARI DEBEBAT" - CONSEQUENTE IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE CONTROVÉRSIA JÁ APRECIADA EM DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO, AINDA QUE PROFERIDA EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - A QUESTÃO DO ALCANCE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 741 DO CPC - MAGISTÉRIO DA DOCTRINA - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.

- A sentença de mérito transitada em julgado só pode ser desconstituída mediante ajuizamento de específica ação autônoma de impugnação (ação rescisória) que haja sido proposta na fluência do prazo decadencial previsto em lei, pois, com o exaurimento de referido lapso temporal, estar-se-á diante da coisa soberanamente julgada, insuscetível de ulterior modificação, ainda que o ato sentencial encontre fundamento em legislação que, em momento posterior, tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quer em sede de controle abstrato, quer no âmbito de fiscalização incidental de constitucionalidade.

- A superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de diploma normativo utilizado como fundamento do título judicial questionado, ainda que impregnada de eficácia "ex tunc" - como sucede, ordinariamente, com os julgamentos proferidos em sede de fiscalização concentrada (RTJ 87/758 - RTJ 164/506-509 - RTJ 201/765) -, não se revela apta, só por si, a desconstituir a autoridade da coisa julgada, que traduz, em nosso sistema jurídico, limite insuperável à força retroativa resultante dos pronunciamentos que emanam, "in abstracto", da Suprema Corte. Doutrina. Precedentes.

- O significado do instituto da coisa julgada material como expressão da própria supremacia do ordenamento constitucional e como elemento inerente à existência do Estado Democrático de Direito.

(RE 592912 AgR, Relator Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 03.04.2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-229 DIVULG 21.11.2012 PUBLIC 22.11.2012)

Outros julgados do STF seguiram de maneira uniforme para a mesma conclusão, como se observa das ementas a seguir:

*AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. DESAPROPRIAÇÃO. BENFEITORIAS. PAGAMENTO EM ESPÉCIE. DISPOSITIVOS LEGAIS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. É certo que esta Suprema Corte declarou a inconstitucionalidade de dispositivos que autorizam o pagamento, em espécie, de benfeitorias fora da regra do precatório. Isso não obstante, no caso dos autos, esse pagamento foi determinado por título executivo que está protegido pelo manto da coisa julgada, cuja desconstituição não é possível em sede de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido em processo de embargos à execução. Precedente: RE 443.356-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence. Agravo regimental desprovido.*

*(RE 473.715-AgR, rel. Min. CARLOS BRITTO, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)*

*Desapropriação: recurso do INCRA contra decisão proferida em execução, onde se alega impossibilidade do pagamento de benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório: rejeição: preservação da coisa julgada. Malgrado o Supremo Tribunal Federal tenha se manifestado, por duas vezes, quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos legais que autorizam o pagamento das benfeitorias úteis e necessárias fora da regra do precatório (ADIn 1.187- MC, 09.02.1995, Ilmar; RE 247.866, Ilmar, RTJ 176/976), a decisão recorrida, exarada em processo de execução, tem por fundamento a fidelidade devida à sentença proferida na ação de desapropriação, que está protegida pela coisa julgada a respeito. (RE 431.014- AgR, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, DJe de 25-05-2007)*

Mais recentemente, no RE 730.462, sob a sistemática da repercussão geral, o STF novamente afirmou que as suas decisões não se prestam a automaticamente rescindir sentenças já transitadas em julgado, sendo imprescindível o ajuizamento de ação rescisória para tal fim. O aludido acórdão restou assim ementado:

*CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.*

1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito.

2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "I", da Carta Constitucional.

3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional.

4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado.

5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, a significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(STF, RE 730462, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015)

Como se pode observar, o Ministro TEORI ZAVASCKI, relator do RE 730.462, achou por bem ressaltar do quanto decidido as relações jurídicas de trato continuado. A ressalva, no entanto, atua como *obiter dictum*, tão só para delimitar os traços do caso analisado sob o rito da repercussão geral. Significa dizer que, aquele julgado em específico, nada diz respeito a relações jurídicas de trato continuado.

Sobre o cabimento de ação rescisória na hipótese de julgamento definitivo e diverso pelo STF:

*Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional.*

*6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.*

*(RE 328812 ED, Relator Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 06/03/2008, DJe-078 DIVULG 30-04-2008 PUBLIC 02-05-2008 EMENT VOL-02317-04 PP-00748 RTJ VOL-00204-03 PP-01294 LEXSTF v. 30, n. 356, 2008, p. 255-284)*

Nesse cenário, **uma decisão do STF, em sede de ADIn, ADC ou sob a sistemática da repercussão geral, pode corresponder a um ponto de partida (i) para uma discussão: se seria este um fato suficiente para surja a legitimidade para o ajuizamento de ação rescisória.** Para se ultrapassar esse debate, será preciso demonstrar que há o contexto ao ajuizamento de ação rescisória, qual seja: uma decisão transitada em julgado que “violou literal disposição de lei” (CPC/73), “violou manifestamente norma jurídica” (CPC/2015). Caso se compreenda que há legitimidade para a propositura da ação rescisória, então esta deve ser efetivamente ajuizada **(ii)**. Somente após a prolação de decisão judicial suspensiva ou efetivamente desconstitutiva da coisa julgada é que esta deixaria de emanar os seus efeitos com toda a sua autoridade **(iii)**.

A ADIn n. 15, do STF, corresponde, então, a um possível antecedente para o ajuizamento de ação rescisória pela Fazenda Nacional. No entanto, ao contrário do que se parece crer no Parecer PGFN/CRJ n. 492/2011, a aludida declaração de constitucionalidade **NÃO** desencadeia, por si só e sem o intermédio de específica ação rescisória, efeitos imediatos sobre o contribuinte que obteve a seu favor decisão judicial transitada em julgado. A desconstituição da coisa julgada é justamente uma das **possíveis** consequências da ação rescisória, sendo a outra consequência pode ser, naturalmente, a sua manutenção (improcedência da ação rescisória).

Todas essas reflexões apenas conduzem à constatação da absoluta imprescindibilidade da ação rescisória para a desconstituição da coisa julgada, apenas colocando-se em dúvida em quais hipóteses a ação rescisória pode ser ajuizada.

### 3.3. A inexistência de decisão de mérito do STF com repercussão geral quanto ao tema do presente recurso especial.

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/04/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 03/05/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 02/05/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente

em 03/05/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se pôde constatar, a autoridade da coisa julgada pode ser afastada por razões de ordem (i) legislativa e (ii) jurisdicional. Em relação à primeira, se o legislador não pode se voltar contra a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), a modificação do *estado de direito* – promovida pelo legislador – torna ineficaz a norma prescrita pela sentença que teve como objeto de sua tutela um sistema normativo já revogado. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico “2”, acima), não houve alteração substancial nas normas que tutelam a CSL e que foram objeto da decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Em relação à segunda, o sistema jurídico brasileiro elege a *ação rescisória* como instrumento processual competente para que o Poder Judiciário desconstitua a coisa julgada, nas hipóteses e condições previstas em lei. **No presente caso, como se pôde concluir (tópico “3.1”, acima), não havia à época dos lançamentos tributários debatidos neste processo administrativo, como sequer há hoje enquanto julgamos o presente recurso especial, qualquer decisão obtida pela União em sede de ação rescisória para desconstituir a decisão judicial proferida em benefício do contribuinte e que goza da autoridade da coisa julgada.**

Não obstante, ainda em relação a uma posterior atuação do Poder Judiciário, cogita-se de um segundo instrumento, que supostamente poder-se-ia utilizar para a desconstituição da coisa julgada à revelia da propositura de ação rescisória. Para o rompimento desse monopólio, cogita-se que o STF, ao analisar recurso extraordinário afetado pela sistemática da repercussão geral, possa proclamar que a declaração de constitucionalidade da CSL por meio da ADIn 15, em meados de 2007, tornou legítima a cobrança do referido tributo mesmo em face de contribuintes dotados de decisões judiciais transitadas em julgado que reconheceram a sua inconstitucionalidade e que sequer tenham sido desafiadas por ação rescisória.

**Trata-se, contudo, de questão meramente teórica e sem consequências efetivas para o julgamento do presente recurso especial.** Ocorre que o STF, até o presente momento, **NÃO** proferiu nenhuma decisão sob o rito da repercussão geral quanto ao aludido mérito, de forma que não há, por esse meio, norma que atribua à União legitimidade para desconsiderar os efeitos da coisa julgada obtida por decorrência automática da ADIn 15, isto é, à revelia de competente ação rescisória.

A recente afetação do RE 949.297 (2016) como recurso representativo de repercussão geral, especificamente quanto ao tema objeto do presente recurso especial, é prova cabal de que o STF não possui decisão de tal magnitude.

Se hoje não há decisão de mérito, mas mera afetação da matéria ao rito da repercussão geral, a segurança jurídica consagrada pelo instituto da coisa julgada conduz justamente ao dever de respeitar-se a decisão judicial transitada em julgado na ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, proposta pelo contribuinte, o que é mandatário aos conselheiros do CARF.

#### 4. Síntese conclusiva e parte dispositiva do voto.

No presente caso, não há qualquer permissivo para que a administração fiscal desconsidere a decisão transitada em julgado a favor do contribuinte, à revelia de decisão do Poder Judiciário proferida em sede de competente ação rescisória. **Mas para que pudesse prosperar o lançamento tributário impugnado no caso concreto, seria preciso que**

**houvesse, ao tempo da lavratura do AIIM, decisão competente em ação rescisória promovida pela União desconstituindo a coisa julgada detida pelo contribuinte, que declarou, *inter partes*, a inexistência de de relação jurídico-tributária atinente à CSL.**

Diante da inexistência de alterações substanciais na matriz legal da CSL, com a manutenção do *estado de direito* objeto da ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária n. 90.0003670-4, garante-se ao contribuinte a plena eficácia da coisa julgada, tornando a todos cogente o respeito à sua autoridade.

Restando evidenciado, ainda, que o caso sob julgamento está abrangido pela hipótese de incidência da norma geral e concreta do REsp 1.118.893, os julgadores administrativos que compõem o CARF estão vinculados à mandatória reprodução da decisão do STJ proferida pela sistemática dos recursos repetitivos (CPC, art. 543-C). Reproduzir a *ratio decidendi* do REsp 1.118.893 não é uma opção aos Conselheiros do CARF, mas sim um dever prescrito expressamente pelo art. 62, § 2º, do RICARF.

Por esses fundamentos, com fulcro no art. 67, §12, II, do RICARF, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do recurso especial interposto pela PFN.

Por ter restado vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO, a fim de que sejam cancelados os autos de infração lavrados em afronta à decisão judicial com trânsito em julgado obtida pelo contribuinte, que lhe garante o direito à não incidência de CSL sobre as suas atividades.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Lúis Flávio Neto







Multa isolada em razão de compensação indevida -  
qualificação





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

**Processo n°** 10830.725869/2012-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-001.261 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de março de 2015  
**Matéria** Multa - Compensação Indevida  
**Recorrente** ITAMBÉ INDÚSTRIA DE PRODUTOS ABRASIVOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011, 2012

COMPENSAÇÃO INDEVIDA. MULTA.

CRÉDITOS DE TERCEIROS E DE NATUREZA NÃO TRIBUTÁRIA. NÃO DECLARAÇÃO E FRAUDE. Sujeita-se à multa isolada, em sua forma qualificada, quem declara compensação com crédito que, além de não ter natureza tributária e ter sido cedido por terceiros, é informado como originário de processo administrativo, mas decorre de operações notoriamente conhecidas como meio para postergar a cobrança de créditos tributários ou ensejar sua prescrição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

## Relatório

ITAMBÉM INDÚSTRIA DE PRODUTOS ABRASIVOS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 26/09/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 1.976.610,83.

A exigência decorre da aplicação da multa de 150% sobre o valor de débitos compensados indicados em Declarações de Compensação - DCOMP apresentadas com fraude, consoante exposto na conclusão do Termo de Verificação Fiscal à fl. 21:

*A fiscalizada protocolou as DCOMP em comento a partir de 29/04/2011, submetendo-se, pois, à legislação acima citada. O malfadado crédito, utilizado nos procedimentos compensatórios, adveio única e exclusivamente do processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, que, conforme exaustivamente comprovado, não traz direito creditório algum reconhecido em seus autos, - apesar do que tentou fazer crer o sujeito passivo - além de referir-se a litígio de caráter cível em que não figuram como partes nem a União, nem o contribuinte em tela. Ademais, salienta-se a expedição das Notas PGFN/CRJ/Nº 145/2009 e PGFN/CRJ/Nº 552/2012, aduzindo que o processo nº 10168.001414/2002-77 é alvo de diversas denúncias de fraude. Por todos esses motivos, as respectivas DComps foram consideradas não declaradas, com base no art. 74, §12, II, "a" e "e" da Lei nº 9.430/96, e art. 34, §3º, I, "a" e "e", da IN/RFB nº 900/08, sujeitando o contribuinte em foco ao lançamento de ofício da multa isolada prevista no art. 39, §6º, da IN/RFB nº 900/08, como exposto alhures.*

As DCOMP foram analisadas nos autos do processo administrativo nº 10166.002850/2011-74 e restaram não-declaradas porque *comprovada a inexistência dos créditos postulados, além de, mesmo se existentes, desprovidos de caráter tributário (não administradas pela RFB) e pertencentes a terceiros (adquiridos de terceiros).*

As declarações foram apresentadas em papel, consignando-se no campo destinado à origem e valor do crédito utilizado a seguinte referência: *PROCESSO ADMINISTRATIVO JUNTO À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOB O NRO: 10168.001414/2002-77. A contribuinte juntou às declarações pedido de compensação/quitação de título executivo judicial "precatório" asseverando ser legítimo possuidor de Crédito Tributário, constituído por meio de Cessão Pública de Crédito junto ao Tabelionato do 2º Ofício de Notas, protesto, Registro de Pessoas Jurídicas, Títulos e Documentos de Alexânia - GO, 1º Translado, Livro 90 - E, folhas 182 a 183, do Direito Creditório nº. 10168.001414/2002-77, transitado em julgado, Prazo da Rescisória vencido e já Homologado junto a RFB (Receita Federal do Brasil) através do Protocolo de número 00.21.1008.88, cujas Escrituras originais seguem anexado à presente inicial. Referida escritura pública tem por objeto direitos de crédito oriundos do processo que tramitaram na 1ª Vara de Fazenda Pública de Curitiba-PR, e apelações Cíveis nºs 28.635 e 35.521, transitado em julgado pelo Supremo Tribunal Federal por Carta de Sentença, bem como da certidão expedida pelo Superior Tribunal de Justiça referente ao Recurso Especial nº 37.056/PR (registro nº 93/0020316-9), transitado em julgado em sessão de 18 de junho de 1998.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 20/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 20/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No despacho decisório de não-declaração das DCOMP, a autoridade fiscal afirmou tratar-se da *já desgastada e combatida tese de direitos oriundos da gleba Apertados*, cujo descabimento *já foi, inclusive, motivo de matéria jornalística, publicada no jornal Valor Econômico em 17/01/2005*, bem como no Jornal Diário do Nordeste (Paranavai/PR), em 15/12/2005. Complementou que:

*De fato, trata tal ação de litígio iniciado no século XIX, em que são partes pessoas físicas e o Estado do Paraná, em torno de direitos sobre a gleba rural então conhecida como "Fazenda Apertados". Pelo que se conclui da leitura da Escritura Pública de fls. 31 e 32, direitos ao pretensão crédito sofreram transferências com o passar do tempo, tendo a interessada adquirido supostos direitos que montam em R\$ 1.000,000 de FINANCE BUSINESS & SERVICES LTDA, CNPJ: 09.452.149/0001-86. Ora, do estudo do objeto da ação judicial representativa do crédito posto em compensação, conclui-se, indubitavelmente, acerca de seu caráter cível, pois cuida de direito indenizatório.*

Considerando que o crédito não tinha natureza tributária e foi objeto de transferência por parte de terceiros, a não declaração restou fundamentada no art. 74, §12, inciso II, alíneas "a" e "e", da Lei nº 9.430/96. A autoridade fiscal também entendeu presente fraude, porque:

*No caso vertente, o epígrafado contribuinte escriturou em suas DComp o processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 como originário do indébito compensado. Conforme fls. 280/88, por meio das quais trazem-se à baila as Notas PGFN/CRJ/nº 145/2009 e PGFN/CRJ/Nº 552/2012, o processo creditório em questão - nº 10168.001414/2002-77 - é alvo de diversas denúncias de fraude, vez que nunca existiu crédito algum ali reconhecido. Corrobora com tal assertiva o fato de o contribuinte, ao ser inquirido acerca do indébito compensado, ato contínuo ter apresentado pedido de desistência das DComp apresentadas. Está claro o dolo, pois o sujeito passivo incluiu em documentação fiscal informações que sabia inverídicas com a cristalina intenção de burlar o fisco, abstando-se de pagar débitos tributários. E conclusão outra não pode prosperar, vez que não se pode conceber erro quando fatos, que em verdade nunca ocorreram, são descritos tão pormenorizadamente como tentou fazer o interessado. Nessa toada, vale consignar que o sujeito passivo chegou ao ponto de afirmar, em sua petição - "1-Breve Resenha dos Fatos" - que se tratava de crédito já homologado pela RFB, reconhecido definitivamente nos autos do processo nº 10168.001414/2002-77! Como comprovado nos autos, tal fato nunca ocorreu.*

Impugnando a exigência, a contribuinte afirmou violado seu direito à ampla defesa e ao contraditório, por não poder exercer seu direito de recurso contra o despacho decisório de não-declaração das DCOMP, bem como por inexistir no Auto de Infração, mas apenas no Termo de Verificação Fiscal, menção ao fundamento legal que justifica o percentual da multa aplicada. Argumentou que a desistência da habilitação do crédito anularia qualquer ato dele consequente, e discordou dos fundamentos apresentados para rejeitar sua desistência, dado que procurou substituir o crédito utilizado por outro, formalizando novas compensações objeto do processo administrativo nº 10166.002455/2012-72, também consideradas não declaradas, com aplicação de nova penalidade, objeto do processo administrativo nº 10830.724988/2012-29, em evidente *bis in idem*. Justificou a desistência da utilização do crédito aqui referido, e defendeu a inaplicabilidade da multa, sem que seja aferida sua culpabilidade, além de seu evidente caráter confiscatório.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2011, 2012*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.*

*Incabível a argüição de nulidade do lançamento de ofício quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente.*

*Quando presentes a completa descrição dos fatos e o enquadramento legal, mesmo que sucintos, de modo a atender integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.*

*CANCELAMENTO PER/COMP.*

*A desistência do PER/DCOMP pode ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento e antes da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.*

*CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.*

*Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a DCOMP será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela unidade da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.*

*IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.*

*Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/03/2014 (fl. 555/556), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 04/04/2014 (fls. 558/578), no qual reпрisa os argumentos apresentados na impugnação.

Assevera que além lavratura deste auto de infração aplicando multa em razão da não consideração da compensação, o valor do débito compensado já deverá ser inscrito em dívida ativa e objeto de cobrança judicial, sem que tenha sido permitido à Impugnante a chance de se manifestar contra as razões que fundamentaram tal decisão, nos termos do Decreto 70.235/72. Argumenta que o entendimento da Fazenda Nacional contra a possibilidade de recurso contra a não-declaração da compensação, e a ausência da devida fundamentação legal quanto ao percentual decorrente da penalidade aplicada configuram violação ao Decreto nº 70.235/72 e ao princípio da legalidade. Transcreve excertos da decisão recorrida e se opõe ao que ali consignado, na medida em que os arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72 exigem a indicação do fundamento legal no auto de infração. Acrescenta que:

*Dizer que o fato do presente auto de infração possuir fundamentação e fatos semelhantes ao que teria o auto de infração que deveria ser lavrado, mas não o foi sob o fundamento do art. 74, da Lei nº 9.430/96, chega a ser escarmio ao fato de vivermos num Estado de Direito.*

*O fato do parágrafo 13º desta Lei estabelecer que as regras aplicadas a compensação não homologada, presentes nos §§2º e 5º a 11º do referido artigo, não se aplica às hipóteses previstas no §12 deste artigo, relativas a compensação não declarada, não implica em entender que não há possibilidade de recurso contra tal decisão.*

*O direito a ampla defesa e ao contraditório, constitucionalmente consagrado, não permite a interpretação de que foi negado o direito ao recurso contra decisão que considerar como não declarada uma compensação, mas tão somente que os procedimentos para exercício de tais direitos que não serão aqueles previstos para as compensações não homologadas.*

Complementa que a competência para legislar sobre compensação não autoriza disposições sobre *direitos constitucionalmente consagrados*, e que há omissão na norma que deve ser preenchida nos termos do art. 108 do CTN. Entende que *o débito objeto da compensação não declarada tem que ser lançado em Auto de Infração competente, para a partir de sua negativa ser aplicada a multa objeto desta autuação, porque lhe é acessória*, sob pena de ser impedido o exercício de seu direito à ampla defesa e ao contraditório, restando eivados de nulidade os atos daí consequentes.

Cita o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal, lições de Sacha Calmon Navarro Coelho, e discorda da aplicação do art. 59 da Lei nº 9.784/99 em detrimento aos arts. 14, 15 e seguintes do Decreto nº 70.235/72, vez que resta assegurada a ampla defesa da contribuinte e não há efeito suspensivo. Conclui que o lançamento é nulo porque lavrado com preterição do direito de defesa da contribuinte, nos termos do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Invoca os arts. 37, *caput* e 150, inciso I, ambos da Constituição Federal; art. 97, inciso I e art. 142, parágrafo único, ambos do CTN; e art. 2º da Lei nº 9.784/99 para afirmar que todo ato administrativo *deve possuir uma fundamentação correta*, cuja omissão ou equívoco impede o direito de defesa do autuado. Diz que *no presente caso, foi aplicada uma multa de 75%. Não há no Enquadramento Legal do referido auto de infração, norma que justifique a aplicação deste percentual... Por que não 20%, 50%, etc...?* E conclui que a nulidade do lançamento não pode ser afastada frente a *uma violação clara e objetiva, que deve ser observada pelo administrador, nos termos do art. 4º do CTN, uma vez que a lei não permite discricionariedade e não excetua sua aplicação em caso de apresentação de defesa por parte do contribuinte.*

Passando ao mérito, reporta-se à habilitação prevista no art. 71 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, asseverando que sua observância era necessária, na medida em que o crédito utilizado em compensação tinha por origem decisão judicial transitada em julgado. Por sua vez, a habilitação prévia competia à PGFN, *uma vez que o processo originário do crédito lá tramita*, de modo que *a burocracia e a comunicação interna existentes nos órgãos administrativos do Ministério da Fazenda não podem ser utilizados como desculpas nem argumentos para impedir o contribuinte de exercer o seu direito*. Acrescenta que sua manifestação expressa e inequívoca pela desistência da compensação deve ser considerada como ato de boa-fé, e não resultar em *ato punitivo ou meramente arrecadador*. Conclui que *o cancelamento da habilitação do crédito decorrente das petições protocoladas no dia 16/05/2012 colocou fim em qualquer procedimento compensatório que o utilizou para extinguir créditos tributários* perante a RFB, e entende que este ato enseja o afastamento da multa por falsidade na declaração.



Reporta-se a excerto da decisão recorrida que não transcreve e ressalta que *sem a devida habilitação prévia, nos termos da lei, é nula a compensação efetuada, por falta de atendimento a este requisito legal, não podendo sequer ser recepcionada*. Assim, se a compensação é nula na origem, não pode ser considerada existente para ser julgada declarada ou não-declarada e, por conseguinte, ensejar a penalidade aqui questionada.

Na sequência, *por mero exercício do princípio da eventualidade*, dada a desistência do crédito utilizado em compensação, opõe-se à imputação de fraude ou de falsidade defendendo que o crédito utilizado é de natureza financeira, *objeto de pedido de conversão em renda, pois foi dinheiro emprestado a União e tem que ser pago em dinheiro e neste caso a compensação é amplamente admitida*, conforme doutrina que cita. Aliás, neste sentido, em se tratando de pagamento, e não de compensação, haveria erro na fundamentação jurídica da não-declaração.

Diz ser indiferente a questão constitucional suscitada e utilizada como fundamento para afastar o mérito do pedido, porque o importante, e que não foi objeto de análise por parte do julgamento de primeira instância, é que a norma utilizada como embasamento para não declarar a compensação e, por conseguinte, a aplicação da multa objeto da presente autuação (art. 74, da Lei nº 9.430/96), versa sobre compensação tributária, não possuindo incidência no presente caso, uma vez que se trata de PAGAMENTO! Observa que o pagamento e a compensação são tratados em dispositivos diferentes no CTN, e que a doutrina admite a quitação de tributos por meio de títulos públicos ou *outro bem que não a moeda em curso legal no país*. Cita o art. 6º da Lei nº 10.179/2001 e o art. 78, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, defendendo a aplicabilidade imediata deste, como já reconhecido pelo Poder Judiciário. Acrescenta referências à Lei nº 10.072/2000, acerca de refinanciamento da Dívida Pública Mobiliária Federal, para argumentar que *o pagamento de tributos utilizando-se os títulos, não teria assim a União qualquer prejuízo*, bem como se refere ao art. 1º, inciso III da Lei nº 9.665/98, que concederia ao Poder Executivo a competência necessária para receber o título da Dívida Externa em pagamento. Menciona, ainda, despacho do Ministro da Fazenda, publicado no Diário Oficial do dia 1º de abril de 2002, exarado nos autos do processo nº 10168.005347/87-88, deferindo pedido análogo, dirigindo o processo à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para as providências complementares, conforme cópia anexa, e finaliza consignando que:

*Assim, no presente caso, o que se tem é que a lei atribui à Fazenda Nacional a competência para receber os títulos da dívida externa como pagamento, bem como a instrumentalização desta utilização. Ocorre que, dentro do Ministério, tal competência foi repartida entre o Tesouro Nacional ou a Procuradoria da Fazenda Nacional, no caso de reconhecimento do título, e a Receita Federal, para a sua efetiva utilização em pagamento.*

*Com relação ao crédito utilizado, há o pedido de reconhecimento e conversão, dirigida ao Ministro da Fazenda, conforme requerimento protocolado em anexo, o qual não foi analisado; bem como possui o pedido de utilização do mesmo, dirigido à Receita Federal, que indevidamente indeferiu o pedido, já objeto de recurso.*

Acrescenta que no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 o detentor do crédito requereu a conversão do débito da Fazenda Pública Federal em Títulos Públicos Federais, para fins de cessão e quitação de tributos federais, nos termos do inc. II, do art. 1º c/c arts. 2º e 6º, todos da Lei 10.179/01.

Defende que a vedação contida no inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 alcança apenas créditos de terceiros de natureza tributária, diversamente do que consignado no despacho decisório de não-declaração da compensação, sob pena de violação dos arts. 108 e 111 do CTN, *porque não cabe interpretação literal para legislação tributária sobre compensação, enquanto meio de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN*. Menciona violação ao art. 110 do CTN e conclui que em momento algum *tentou levemente utilizar crédito para compensação*, mas sim entendia *haver o direito ao crédito e sua liquidez*, além da *viabilidade jurídica do pedido e da compensação*, e ausência de qualquer *indeferimento* no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, sendo que a decisão de substituir o crédito utilizado decorreu de cautela, *ante aos indícios de fraude e a possibilidade de que tais indícios promovessem um despacho desfavorável no referido processo*.

Observa que os julgadores de 1ª instância reconhecem que *toda a fundamentação do voto está baseada na aplicação de 75% de multa e não de 150%*, evidenciando-se o erro na decisão recorrida que *reformou a multa aplicada na lavratura do auto de infração de 150% para 75%, nos termos da fundamentação apresentada*.

Cita doutrina acerca da necessidade de se *auferir a culpabilidade do contribuinte* (sic) para imputação da multa de mora, dada sua natureza penal, afirma correta a redução da multa aplicada, e reafirma que *se é verdade que não existe crédito reconhecido, é igualmente verdadeiro que não crédito negado*, vez que o processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 ainda estava em andamento, e se ali houvesse fraude, ou se constatada a inexistência do crédito, *já teria sido julgado pelo indeferimento do pedido e arquivado*. A ausência desta decisão dá *causa a que terceiros de boa-fé sejam vítimas na aquisição e uso de um suposto crédito fraudulento, contribuinte pela suposta falsidade na declaração*. Acrescenta que não foi intimada das Notas PGFN/CRJ nº 145/2009 e 552/2012 citadas no lançamento, e que a desistência da habilitação foi apresentada logo depois da segunda nota, iniciando-se a *substituição do crédito supostamente inidôneo*. Por tais razões, pede a improcedência do lançamento quanto à *imputação da multa e da conclusão de falsidade na declaração*.

Discorre sobre o caráter confiscatório da multa, citando doutrina e arguindo danos às atividades empresariais caso exigida sua quitação, defendendo a possibilidade de o julgador reduzir a multa excessiva e reportando-se a manifestação do Superior Tribunal de Justiça neste sentido. Diz que a manutenção da exigência resultará na violação do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, do inciso I do art. 156 do CTN e do art. 312 da Instrução Normativa INSS/DC nº 070/2002, e afirma seu direito à *aplicação de atenuante à penalidade*, com sua consequente desconsideração.

Pede, assim, a declaração de nulidade do lançamento ou, então, a declaração de inexistência da pretensa relação jurídica obrigacional.

**Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Preliminarmente esclareça-se que o litígio nestes autos circunscreve-se à penalidade imputada à recorrente em razão de compensação indevida declarada nos autos do processo administrativo nº 10166.002851/2011-474 entre 29/04/2011 e 08/06/2012. Não se discute, aqui, os créditos tributários que retomaram sua exigibilidade em razão da não-declaração da compensação, as referências a exigências correlatas e a pretensão de *aplicação de atenuante à penalidade*, prevista na legislação previdenciária, que regeria parte dos débitos compensados.

E isto porque a penalidade aqui exigida não decorre do descumprimento da obrigação tributária principal, mas sim do uso indevido da Declaração de Compensação - DCOMP como meio extintivo do crédito tributário. A falta de recolhimento dos débitos compensados sujeita-se a multa de mora se eles estiverem declarados, ou à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, se a falta de recolhimento for cumulada com falta de declaração. Todavia, na compensação indevida por meio de DCOMP há também uma outra infração a ser punida com multa isolada, independentemente das providências adotadas para satisfação da obrigação tributária principal.

Esta distinção fica evidente, desde a edição da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que determina duas providências em face da inadmissibilidade das compensações veiculadas em DCOMP:

*Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"Art. 74. ....*

[...].

*§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.*

*§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.*

[...].

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

§ 1º Nas hipóteses de que trata o **caput**, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 2º A multa isolada a que se refere o **caput** é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.

§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

[...]

Nestes termos, a autoridade competente, quando rejeita uma DCOMP, deve promover: a cobrança dos débitos indevidamente compensados e o lançamento de ofício de multa isolada se, além da inadmissibilidade da compensação, restar configurado, dentre outras hipóteses, que o crédito utilizado não era passível de compensação por expressa disposição legal, ou se ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A cobrança dos débitos indevidamente compensados, quando declarados, faz-se com os acréscimos cabíveis em caso de procedimento espontâneo: multa de mora e juros de mora, como previsto no art. 61 da Lei nº 9.430/96. E tal cobrança, com multa de mora, não é incompatível com a aplicação de multa isolada, pois esta não representa exigência, em separado, do acréscimo que seria aplicável ao débito, em lançamento de ofício, se ele não estivesse declarado. Trata-se, sim, de penalidade específica, e decorrente do uso indevido da DCOMP como meio de extinção do crédito tributário, nas hipóteses ali mencionadas.

De fato, não é possível cogitar que um mesmo débito sofra a aplicação de multa de ofício e de multa de mora em razão de falta de recolhimento; elas são excludentes. Na exigência de débitos declarados há, tão só, acréscimos moratórios, inclusive de multa de mora, como, aliás, já pacificado no Superior Tribunal de Justiça:

*TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXISTÊNCIA. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA.*

*Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AGRG no RESP 463.050/RS, Rel. Min. Francisco Falcão)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. SÚMULA 168/STJ.*

[...]

*2. Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de "não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente." (AgRg no EREsp 636.064/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 05.09.2005) (Embargos de Divergência em RESP Nº 511.340 – MG, Rel. Min. Luiz Fux)*

Processo nº 10830.725869/2012-93  
Acórdão n.º 1101-001.261

SI-CITI  
Fl. 11

Todavia, o legislador pode identificar, no procedimento que conduz à falta de recolhimento do tributo declarado, infração que mereça penalidade específica, e isolada, na medida em que o principal já está constituído e sujeito à cobrança com acréscimos moratórios.

Neste caso, a multa isolada por compensação indevida, prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, embora associada à falta de recolhimento do débito compensado, decorre do abuso de forma na apresentação de DCOMP, em hipóteses frontalmente contrárias à lei que autorizou sua utilização.

E isto porque a DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando a extinção do crédito tributário, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002).

Aliás, a evidenciar a distinção entre as hipóteses de aplicação da multa de ofício em acréscimo ao principal e da multa isolada, destaque-se ser possível, até mesmo, a coexistência das duas penalidades em razão de uma mesma compensação que resulte indevida. De fato, a multa isolada por compensação indevida, nas hipóteses de não-declaração criadas com a Lei nº 11.051/2004 (mediante inclusão do § 12 no art. 74 da Lei nº 9.430/96), pode conviver com o lançamento de ofício dos débitos compensados, dado que a DCOMP, nestes casos, deixa de ter o caráter de confissão de dívida (§ 13, incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 11.051/2004), e o valor compensado pode não ter sido confessado em outra declaração.

Em tais condições fica evidente que duas condutas estão sendo punidas: a falta de declaração e recolhimento do tributo (da qual decorre o lançamento de ofício do principal e da multa de ofício acessória) e o uso abusivo e/ou fraudulento da DCOMP como meio extintivo do crédito tributário (do qual decorre o lançamento de ofício da multa isolada).

Veja-se que é admissível, inclusive, a aplicação da multa de ofício isolada sobre valor representativo de multa de mora, nos casos em que a compensação, mediante DCOMP, se faça com débito em atraso, dado que a multa por compensação indevida tem por base de cálculo o total do débito compensado. Aliás, a multa de ofício isolada pode incidir, até mesmo, sobre multa de ofício acessória de principal devido, nos casos em que tributo lançado de ofício for objeto de compensação, e reste caracterizado o abuso de forma ou a fraude na apresentação da DCOMP.

A multa isolada pune o uso indevido da DCOMP, quando presentes as circunstâncias gravosas previstas em lei, e é proporcional aos efeitos da conduta praticada, qual seja, o valor dos débitos que o sujeito passivo pretendeu extinguir. Neste sentido, inclusive, já se firmou o entendimento administrativo de que a multa isolada de que trata o art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser considerada uma nova penalidade, e pode ter como base de cálculo tributos de diferentes espécies, multas e juros, na medida em que é aplicável sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Logo, a exigência da multa isolada por compensação indevida é compatível com a exigência de multa (moratória ou de ofício) sobre os débitos indevidamente compensados.

Passando ao mérito da multa isolada aqui aplicada, a autoridade lançadora justifica a exigência no fato de a compensação ter sido considerada não declarada e porque comprovada fraude na declaração apresentada. A não declaração da compensação resultou da classificação do crédito como de terceiros e de viés cível, e a fraude restou evidenciada pela referência ao processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, *alvo de diversas denúncias de fraude, vez que nunca existiu crédito algum ali reconhecido.*

Como antes mencionado, a multa por compensação indevida é uma penalidade nova, criada pela Medida Provisória nº 135/2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput é a prevista nos incisos I e II ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso.*

*§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.*

Como se vê, o *caput* originalmente previa a aplicação de multa isolada se a compensação fosse indevida em razão de *o crédito ser de natureza não tributária* ou em que *ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.* Na seqüência, o §2º definia que o cálculo da multa se faria nos mesmos percentuais previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo que para as hipóteses de evidente intuito de fraude a referida lei assim dispunha:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

[...]

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.*

Já com a Lei nº 11.051/2004, a estipulação da penalidade passou a estar assim redigida:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado.*

*§ 4º A multa prevista no caput deste artigo também será aplicada quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

A alteração da redação se fez necessária em razão do novo procedimento imposto às compensações envolvendo, dentre outros, créditos de terceiros ou de natureza não tributária:

*Art. 74.....*

[...]

*§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:*

[...]

*II - em que o crédito:*

*a) seja de terceiros;*

*b) refira-se a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;*

*c) refira-se a título público;*

*d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou*

*e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF.*

*§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.*

Naqueles termos, a multa isolada para a hipótese de não-declaração de compensação com crédito de terceiros ou de natureza não tributária (art. 18, § 4º da Lei nº 10.833/2003 c/c art. 74, § 12, II, "c" da Lei nº 9.430/96) passou a ser a mesma aplicável aos casos de não-homologação com evidente intuito de fraude (art. 18, *caput* da Lei nº 10.833/2003). Para além disso, a inovação legislativa operou efeitos significativos no campo da exigibilidade dos débitos compensados, a qual, em razão da nova redação dada ao §13 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, c/c §11 do mesmo dispositivo, deixou de ser suspensa em face de eventual recurso contra a inadmissibilidade da compensação, agora veiculada em ato de não-declaração, e não mais de não-homologação.

Mais à frente, a Lei nº 11.196/2005 deu nova redação ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

*Art. 18. ....*

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

Autenticado digitalmente em 20/03/2015 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/03/2015

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/03/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos:

I - no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

II - no inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas no § 4º deste artigo." (NR)

[...]

Referida alteração esclareceu que a multa isolada por compensação não declarada somente se sujeitaria a multa qualificada se caracterizado o evidente intuito de fraude, e adotou outra forma de redação: ao invés de tomar por empréstimo os percentuais aplicáveis à penalidade prevista para os casos de não-homologação de compensação com evidente intuito de fraude, prevista no § 2º do art. 18, trouxe a indicação, no próprio inciso II do § 4º do percentual aplicável. Além disso, no inciso I do §4º, passou a cogitar de casos de não-declaração de compensação sujeitos a multa sem qualificação.

As infrações em tela foram cometidas de 29/04/2011 a 08/06/2012, quando o art. 18 da Lei nº 10.833/2003 já sofrera outra alteração, decorrente da nova redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96. O art. 18 da Lei nº 10.833/2003, então, passou a ter a seguinte redação, vigente até hoje:

*Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 1º Nas hipóteses de que trata o caput, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*§ 2º A multa isolada a que se refere o caput deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicado em dobro, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.*

*§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de*



*27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 5º Aplica-se o disposto no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, às hipóteses previstas nos §§ 2º e 4º deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Não há dúvida, portanto, que a não declaração da compensação, fundamentada nas hipóteses do inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, é motivo suficiente para a aplicação da multa isolada minimamente no percentual de 75%. Somente o cancelamento da DCOMP, promovido espontaneamente pelo sujeito passivo antes de qualquer intimação fiscal, poderia impedir a aplicação da penalidade, pois em regra este procedimento desfaz a extinção do débito compensado e permite sua cobrança por parte do Fisco, caso ele esteja, por outro meio, declarado. Outras condutas do sujeito passivo, ainda que tendentes à extinção definitiva dos débitos irregularmente compensados, não produzem o mesmo efeito, pois enquanto a DCOMP estiver ativa, os débitos estarão extintos por compensação, e a segunda extinção do mesmo débito poderia, a qualquer momento, ser arguida como indevida, inclusive com pedido de repetição dos valores eventualmente pagos.

No presente caso, consta dos autos que a contribuinte teria apresentado as petições de fls. 310/330 em 28/06/2012, requerendo a *renúncia ao direito e a consequente desistência e cancelamento do pedido de compensação*, mas isto depois de ser intimada, em 18/06/2012, a prestar esclarecimentos a cerca das compensações em tela (fls. 306/309). Em sua defesa, há menção, também, a desistência de habilitação no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, mas sem juntada do documento correspondente. De toda sorte, o fato é que não há qualquer prova do cancelamento das DCOMP que deflagraram as multas aqui aplicadas, sendo certo que a legislação vigente à época estipulava, para o cancelamento, a observância da mesma forma adotada na declaração da compensação. Neste sentido a Instrução Normativa RFB nº 900/2008:

*Art. 82. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário em meio papel, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido de restituição, o pedido de ressarcimento, o pedido de reembolso ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.*

*Parágrafo único. O pedido de cancelamento da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado após intimação para apresentação de documentos comprobatórios da compensação.*

Registre-se também não ter lugar, aqui, a discussão acerca da ilegalidade da cobrança dos débitos compensados sem prévia discussão administrativa da compensação considerada não declarada, ou da necessidade de prévio lançamento de ofício dos débitos compensados. Como antes demonstrado, o presente litígio circunscreve-se à aplicação de multa isolada por compensação indevida, e a contribuinte deve dirigir aqueles questionamentos contra os atos de cobrança ou de inadmissibilidade de manifestação de inconformidade contra a rejeição da compensação declarada. A multa aqui aplicada decorre do abuso de forma/fraude na declaração da compensação, e não se confunde com as penalidades devidas ou outras consequências administrativas da falta de recolhimento/declaração dos débitos compensados.

A recorrente também afirma a nulidade do lançamento porque, *no presente caso, foi aplicada uma multa de 75%. Diz que não há no Enquadramento Legal do referido auto de infração, norma que justifique a aplicação deste percentual... Por que não 20%, 50%, etc...?* Contudo, o auto de infração não só faz referência ao art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e às suas alterações até a Lei nº 11.488/2007, como também no Termo de Verificação Fiscal estão apontados os fatos que justificam o percentual adotado e a referência à consolidação legislativa exposta na Instrução Normativa RFB nº 900/2008, destacando o excerto abaixo negreado:

*Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.*

*§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.*

*§ 2º Nos casos previstos no caput e no § 1º, a declaração ou o pedido será analisado em caráter definitivo pela autoridade administrativa.*

*§ 2º Às hipóteses a que se refere o caput e o § 1º não se aplica o disposto nos §§ 2º e 4º do art. 34 e nos arts. 37 e 66, sem prejuízo da aplicação do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1224, de 23 de dezembro de 2011)*

*§ 3º A compensação considerada não declarada implicará a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*

*I - não extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento; e*

*II - é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*

*§ 4º Nas hipóteses a que se refere o § 1º não se aplica o disposto no inciso V do § 3º do art. 34.*

*§ 5º Verificada a situação a que se refere o caput em relação à parte dos débitos informados na Declaração de Compensação, somente a esses será dado o tratamento previsto neste artigo.*

*§ 6º Será exigida multa isolada sobre o valor total do débito cuja compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso I do § 3º do art. 34, aplicando-se o percentual de:*

*I - 75% (setenta e cinco por cento); ou*

*II - 150% (cento e cinquenta por cento), quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.*

*§ 7º As multas a que se referem os incisos I e II do § 6º passarão a ser de 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar documentos ou arquivos magnéticos.*

*§ 8º O lançamento de ofício da multa isolada de que tratam os §§ 6º e 7º será efetuado por AFRFB da unidade da RFB que considerou não declarada a compensação.*

Por sua vez, o art. 34, §3º, inciso I da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 reporta-se às hipóteses que, na forma do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, autorizam a não declaração de compensações:

*Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.*

[...]

*§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:*

*I - o crédito que:*

- a) seja de terceiros;*
- b) se refira a "crédito-prêmio" instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;*
- c) se refira a título público;*
- d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;*
- e) não se refira a tributos administrados pela RFB; ou*
- f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*
  - 1 - tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*
  - 2 - tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*
  - 3 - tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*
  - 4 - seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009)*

[...]

Assim, a acusação fiscal validamente fundamenta a penalidade na apresentação de DCOMP considerada não declarada por veicular crédito de terceiros e de natureza não tributária, e justifica o percentual aplicado de 150% em razão da fraude evidenciada pela origem do crédito compensado. A multa assim fundamentada encontra amparo no art. 18 da Lei nº 10.833/2003 e nos atos normativos expedidos pela Receita Federal, de forma que inexistente qualquer deficiência a macular o lançamento.

Em sua defesa, a recorrente também procura negar efeitos à compensação declarada, ante a inexistência de prévia habilitação de crédito exigida pelo art. 71 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008. Ocorre que as DCOMP foram, mesmo assim, apresentadas em papel, e ainda que a partir do ato de não declaração deixem de produzir qualquer efeito em relação aos débitos compensados, a conduta contrária à lei foi praticada, e as demais

disposições legais que procuram impedir sua prática não podem ser invocadas para anular a penalidade prevista, justamente, para os casos de infração à lei. Aliás, a alegação assim produzida pela defesa somente evidencia a inquestionável intenção do sujeito passivo de contornar os controles administrativos e criar a aparência de compensação de um crédito objeto de outro processo administrativo existente, submetido à apreciação administrativa.

A autuada também faz referências à demora da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em se manifestar sobre o pleito a ela dirigido no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77, e pede que seja considerado como ato de boa-fé a desistência manifestada naqueles autos. Ora, não bastasse a contribuinte ter apresentado DCOMP em papel fazendo referência a um crédito demonstrado em processo administrativo, com o qual alcançou a extinção imediata dos débitos compensados, pretende, agora, que outra petição encartada àquele mesmo processo administrativo, desacompanhada do cancelamento das correspondentes DCOMP, associada à demora da Fazenda Nacional em apreciá-lo, se preste como evidência da boa-fé de quem não poderia ter outro objetivo senão contar com os efeitos da extinção dos débitos compensados enquanto a análise do processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 não se verificava.

Os demais argumentos deduzidos pela defesa contra a imputação de fraude também em nada lhe socorrem. De fato, ao defender que o crédito utilizado teria natureza financeira e corresponderia a pagamento, e não a compensação, a contribuinte apenas agrega outras justificativas para a total inadmissibilidade das DCOMP. Em verdade, todas as referências feitas pela recorrente acerca da natureza do crédito utilizado somente conduzem à conclusão de que o direito supostamente a ela cedido poderia, no máximo, autorizar a pretensão de uma dação em pagamento, correspondente à quitação de tributos por meio de títulos públicos ou *outro bem que não a moeda em curso legal no país*, inclusive com base no art. 6º da Lei nº 10.179/2001, no art. 78, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e nas Leis nº 9.665/98 e 10.072/2000.

A recorrente ainda vislumbra na lei a possibilidade de compensação de créditos de terceiros que não tenham natureza tributária, invocando as disposições do Código Tributário Nacional acerca da interpretação das leis tributárias. Olvida-se, porém, da amplitude das vedações expressas no inciso II do §12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que alcançam créditos de terceiros de qualquer natureza, e créditos de natureza não tributária de qualquer titularidade, em razão da própria dicção do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, em compatibilidade com o art. 170 do CTN.

Argumenta, também, que em momento algum *tentou levemente utilizar crédito para compensação*, mas sim entendia *haver o direito ao crédito e sua liquidez*, além da *viabilidade jurídica do pedido e da compensação*. Todavia, como demonstrado na acusação fiscal, não se pode cogitar de boa-fé frente à utilização de créditos que há anos são noticiados na imprensa como destituídos de qualquer validade para fins de compensação tributária, criados por uma verdadeira *indústria de direitos creditórios*, com vistas a postergar a cobrança, ou até alcançar a prescrição de débitos, mediante formalização de compensações indevidas. Não é crível que diante deste cenário amplamente divulgado pela imprensa, a contribuinte somente tenha suspeitado da fraude em maio/2012, quando teria apresentado petição de desistência junto ao processo administrativo nº 10168.001414/2002-77.

Quanto à alegação de que a autoridade julgadora de 1ª instância teria reformado *a multa aplicada na lavratura do auto de infração de 150% para 75%*, não é o que

se constata às fls. 533/553, em argumentação na qual é declarada improcedente a impugnação e, especificamente em relação à qualificação da penalidade, consigna-se que:

*38.1 Em síntese, todos os procedimentos adotados pelo contribuinte ao longo do tempo indica seu total conhecimento das irregularidades cometidas, afastando qualquer hipótese de boa-fé alegada; ao contrário, o comportamento do contribuinte demonstra a sua clara intenção de eximir-se do pagamento do tributo.*

*39. Por outro lado, os dispositivos legais utilizados pelo fisco quando do lançamento, além de vedar a utilização de precatórios na extinção de débitos tributários pela compensação e a utilização de crédito de terceiros, vai mais além, prevê – expressamente – a aplicação de multa isolada quando intentada. Vejamos:*

[...]

*40. Como se vê, a compensação tributária prevista no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 é uma faculdade do contribuinte no recebimento de seus créditos para com a União com mais celeridade. Contudo, assim como prescreve o art. 170 do CTN, a compensação tributária somente pode ocorrer nas condições e sob garantias estipuladas em lei; exatamente neste sentido, o legislador criou a multa isolada para coibir a compensação indiscriminada, desprovida de amparo legal, unicamente para suprimir ou retardar o pagamento do tributo.*

*41. No presente caso, o contribuinte – ciente da ilegalidade de seu ato – apresenta DCOMP onde indica como origem de crédito processo protocolizado por terceiros, que nada tem haver com restituição/ressarcimento: nas declarações apresentadas pelo contribuinte não há indicação da origem do crédito – títulos da dívida pública e de terceiros. O ato praticado tem a nítida intenção de impedir ou retardar o pagamento do tributo devido, mediante apresentação de informações falsas.*

*41.1 Cabe lembrar que, na hipótese de utilização de crédito reconhecido judicialmente, a primeira providência a ser tomada pelo sujeito passivo é o “pedido de habilitação do crédito”. Mesmo ciente deste procedimento, o sujeito passivo esquivou-se de apresentá-lo à RFB, indicando a sua clara intenção de ludibriar o fisco.*

Por todo o exposto, o fato de inexistir decisão indeferindo o crédito apontado no processo administrativo nº 10168.001414/2002-77 é irrelevante para reduzir a penalidade aplicada. Como bem exposto na acusação fiscal, era de conhecimento público a imprestabilidade dos créditos referidos pela contribuinte, e para ocultar sua utilização a recorrente valeu-se da apresentação de DCOMP fazendo referência a outro processo administrativo, no qual inexistia qualquer direito reconhecido. Irrelevante, assim, se a contribuinte não foi cientificada das Notas PGFN/CRJ nº 145/2009 e 552/2012, ou se a desistência da habilitação foi apresentada logo depois da segunda nota. A contemporaneidade da desistência com o referido ato não exclui o descompasso de sua conduta com fato que já era notório muitos anos antes. Ademais, para manifestar sua boa-fé a contribuinte deveria ter requerido o cancelamento das DCOMP antes de ser intimada pela autoridade fiscal, o que não se verificou.

Quanto ao caráter confiscatório da multa, importa apenas reiterar que a lei estipula o percentual aplicado, e nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

Processo nº 10830.725869/2012-93  
Acórdão n.º **1101-001.261**

**SI-CITI**  
Fl. 20

Assim, por todo o exposto, o presente voto é no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.


*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

CÓPIA







Multa regulamentar por atraso no cumprimento de obrigação acessória. Inaplicabilidade da denúncia espontânea







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

**Processo nº** 10980.007792/2005-23  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-001.897 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 20 de março de 2014  
**Matéria** DCTF  
**Recorrente** NETSITE CONSTRUÇÕES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2002

DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade; por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea.

Recurso Especial do Contribuinte negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente Substituto.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

EDITADO EM: 23/04/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes,

Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Meigan Sack Rodrigues, André Mendes de Moura, Marcos Vinicius Barros Ottoni e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte contra o Acórdão 302-39.006, que manteve o lançamento de ofício constitutivo de crédito tributário referente à multa por atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, relativa ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2002.

O acórdão foi assim ementado:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Ano-calendário: 2002*

*DCTF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade; por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.*

Inconformada a recorrente, às fls. 72/99, apresenta Recurso Especial por divergência pedindo a exclusão da exigência da cobrança de multa moratória invocando a aplicação do instituto da denúncia espontânea.

O recurso foi admitido pela presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes (fls. 130/132).

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 135/140) ao recurso.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

Entendo que a divergência restou comprovada e por isso conheço do especial.

A discordância objeto do recurso especial é a aplicação do art. 138 do CTN (denúncia espontânea) às obrigações acessórias.

Passados os argumentos do recorrente e das contrarrazões apresentadas pela PGFN, há que se concordar com o argumento de que nesses casos não incide a denúncia espontânea.

Documento assinado digitalmente por Marcos Aurélio Pereira Valadão em 05/05/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por HENRIQUE PINH

Autenticado em 23/04/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por HENRIQUE PINH EIRO TORRES

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

espontânea, mormente porque não se trata de tributo (obrigação de dar), e sim de obrigação acessória, ou instrumental (obrigação de fazer), que uma vez não adimplida no prazo legal, subsiste ainda a obrigação de sua entrega, e quando esta ocorre a destempo, antes ou depois do início da ação fiscal, continua sendo devida a multa correspondente.

Caso a obrigação acessória pudesse ser adimplida a destempo sem a penalidade pelo atraso, tal fato corresponderia, na verdade, a não ter prazo. Por outro lado, restaria a imposição à Administração Tributária, da pantagruélica obrigação de verificar se todos os contribuintes teriam cumprido sua obrigação a tempo, o tempo todo; caso em que se aplicaria a multa quando verificada uma inadimplência. A função da multa é fazer com que o sujeito passivo cumpra a obrigação acessória no prazo previsto na legislação, e não, simplesmente, cumpra a obrigação antes que a Administração Tributária verifique a ocorrência.

Não é outro o sentido da jurisprudência do STJ manifestada em diversas decisões, *verbi gratia*:

*AgRg no REsp 1279038/MG*

*(Julg. 02/02/2012, 2ª T., Min. Peçanha Martins)*

*PROCESSO CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ADMINISTRATIVA. PRETENSÃO JÁ ACOLHIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.*

*1. Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil, no qual se pleiteia o não pagamento das penalidades pecuniárias (multas), em razão da não entrega das Declarações de Imposto Retido na Fonte (DIRF's) dos anos de 1994 e 1997.*

*2. Segundo orientação firmada nesta Corte, 'a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas' (AgRg no AREsp 11340/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.9.2011, DJe 27.9.2011).*

*3. A Corte de origem reconheceu que é 'legítima a exigência da multa administrativa', afastando a aplicação da denúncia espontânea.*

*Assim, as alegações no sentido que não ocorreu denúncia espontânea em relação à multa administrativa é infundada, pois tal pretensão já foi acolhida pela Corte Regional, revelando-se, portanto, a falta de interesse recursal da recorrente.*

*Agravo regimental improvido.*

**AgRg no AREsp 11340/SC**

*(Julg. 13/09/2011, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira )*

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido.

REsp 1129202/SP

(Julg. 17/06/2010, 2ª T., Rel. Min. Castro Meira)

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas. Precedentes.

2. Recurso especial não provido.

**AgRg no REsp 884939/MG**

(Julg. 05/02/2009, 1ª T., Rel. Min. Luiz Fux)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE OPERAÇÕES IMOBILIÁRIAS. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA.

1 - A entrega das declarações de operações imobiliárias fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária, apta a atrair o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional. Do contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

2 - A entrega extemporânea das referidas declarações é ato puramente formal, sem qualquer vínculo com o fato gerador do tributo e, como obrigação acessória autônoma, não é alcançada pelo art. 138 do CTN, estando o contribuinte sujeito ao pagamento da multa moratória devida.

3 - Precedentes: AgRg no REsp 669851/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.02.2005, DJ 21.03.2005; REsp 331.849/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 09.11.2004, DJ 21.03.2005; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; REsp 504967/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 24.08.2004, DJ 08.11.2004; EREsp nº 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 23/04/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Documento assinado digitalmente em 23/04/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 09/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*20.08.2001; EREsp n.º 246.295-RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 20.08.2001; RESP 250.637, Relator Ministro Milton Luiz Pereira, DJ 13/02/02.*


*4 – Agravo regimental desprovido.*

Assim, em decorrência dos argumentos expostos acima, nego provimento ao recurso do contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão





Multa isolada. Aplicação concomitante com a multa de ofício imposta ao final do ano-calendário por falta de pagamento de estimativas mensais do IRPJ e do CSLL







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

**Processo n°** 15504.727453/2012-25  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-002.438 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2016  
**Matéria** PENALIDADES - MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Demetrius Nichele Macei, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

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

Autenticado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/20

16 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal De Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à Conselheira Nathália Correia Pompeu), Luis Flavio Neto e Cristiane Silva Costa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

### Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado por meio do Recurso Especial de e-fls 2.105/2.124, contra o Acórdão nº 1102-001.192 (e-fls. 2.097/2.103), de 28 de agosto de 2014, que no mérito, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário apresentado pela interessada, para afastar a aplicação da multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas.

A multa objeto do recurso em questão decorre da falta de pagamento de estimativas mensais de CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no curso dos anos-calendário de 2008 e 2009. Tal exigência tem origem no processo nº 15504.724900/2012-94, no qual foram cobradas a CSLL no ajuste anual dos mesmos anos-calendário 2008 e 2009, em razão de a pessoa jurídica ter deduzido da base de cálculo da referida contribuição as seguintes parcelas: (i) tributos com exigibilidade suspensa; (ii) doações e patrocínios de caráter cultural e artístico; (iii) multas diversas.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Ano-calendário: 2009, 2010*

*ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. APLICAÇÃO SIMULTÂNEA DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CANCELAMENTO DA MULTA ISOLADA EM FACE DE INDEVIDO BIS IN IDEM.*

*Não se admite a imposição simultânea da multa de ofício e da multa isolada, sob pena de consolidação de indevido bis in idem.*

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício. Transcrevem-se as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

Acórdão nº 1401-000.761:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007*

*IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração*

*tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.*

**MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.**

*Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso de recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.*

**PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADES DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.**

*As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.”*

Acórdão nº 9101-00.947:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Havendo obscuridade no acórdão embargado, acolhe-se os embargos de declaração interpostos para suprir a omissão apontada. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996.*

Em suas razões recursais, a PFN defende a possibilidade de cumulação da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício, mormente após a mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, alegando, em síntese, o seguinte:

a) que, embora o contribuinte tenha optado por recolher o IRPJ e a CSLL com base no lucro real anual, com pagamentos de estimativas mensais, descumpriu as regras do regime, deixando de recolher integralmente as estimativas, sem justificativa pelo não recolhimento pela a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução;

b) que "há equívoco na afirmação de que o Fisco estaria exigindo duas multas sobre uma única infração ou estaria ocorrendo no caso uma 'dupla punição'", uma vez que o contribuinte praticou duas infrações tributárias diferentes, às quais se aplicam duas penalidades distintas. Aduz que a aplicação da multa de ofício "resultou de infrações às regras de determinação do lucro real relativo ao ano-calendário de 2007 (falta de recolhimento do tributo e/ou declaração inexata)", cuja penalidade encontra fundamento no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96; enquanto a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, tem por base legal o art. 44, II, alínea "b", da mesma lei, aplicada "em razão do descumprimento, pelo recorrido, do modo de pagamento do IRPJ sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96), relativa ao ano-calendário de 2007". Dessa forma, a "multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte" e a "multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa", além de possuírem bases de cálculo distintas, sendo "indevida a aplicação do princípio da consunção";

c) que o acórdão recorrido teria inovado no ordenamento jurídico, criando "nova hipótese de dispensa de multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo". Afirma que tal entendimento decorreu de um juízo de equidade do julgador incompatível com o Código Tributário Nacional;

d) que após a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a discussão foi superada, "em face da clareza do texto legal". Logo, sendo o fato gerador do presente processo posterior ao advento da nova legislação, "não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa".

Ao final requer a Recorrente seja o recurso especial admitido e provido, "reconhecendo-se a plena validade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas".

O Recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 2.127/2.130, sendo a divergência reconhecida tão somente em relação ao primeiro paradigma. Quanto ao segundo paradigma, a conclusão foi de que não poderia ser admitido por se referir a ano-calendário anterior a 2007 (ano-calendário de 1998).

A Contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 2.135/2.144), defendendo, preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial pelas seguintes razões:

a) existência de entendimento sumulado do CARF "em sentido contrário à pretensão da Recorrente" (Súmula CARF nº 105);

b) recurso prejudicado em função do cancelamento parcial do crédito tributário original. Afirma a Recorrida que "a autuação original (Processo nº 15504.724900/2012-94), da qual decorreu o lançamento ora combatido, foi julgada improcedente, em parte, pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho, inexistindo infração nesse ponto, conforme Acórdão nº 1102-000.963".

Com relação ao mérito, sustenta a Contribuinte, em síntese, que os argumentos apresentados pela Procuradoria não se prestam "a sustentar a aplicação concomitante de ambas as penalidades", ao tempo em que discorre acerca da sistemática de aplicação das multas. Afirma que "a aplicação da penalidade para recolhimento irregular sob

*o regime de estimativa (...) está adstrita ao encerramento do ano-calendário", porém, "encerrado o ano-calendário, os recolhimentos por estimativas são absorvidos pela apuração anual, quando se constata, então, eventual recolhimento a menor, ensejando a multa de ofício, já aplicada nos autos do PTA nº 15504.724900/2012-94". Nesse sentido, rechaça o argumento de que o entendimento da não concomitância configuraria em violação ao art. 97 do CTN ou em emprego de equidade.*

Com relação ao advento da Lei nº 11.488/2007, a Recorrente afirma que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou acerca da matéria *"em julgamento realizado em 17/03/15, tendo decidido pela ilegalidade da exigência concomitante"*. Aduz que a referida Lei *"não teve o condão de permitir a incidência concomitante da multa de ofício, em razão do não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo devido e a multa isolada por eventual irregularidade nos recolhimentos por estimativa"*.

Ao final, a Recorrida requer seja *"inadmitido o Recurso Especial"* e, *"no mérito, que lhe seja negado provimento"*.

É o relatório.

## Voto

O Recurso Especial manejado é tempestivo. Com efeito, para fins de ciência do acórdão recorrido, os presentes autos foram enviados à Fazenda Nacional em 30/03/2015 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 2.104). De acordo com o art. 7º, § 5º, da Portaria MF nº 527/2010, tratando-se de processo eletrônico, o prazo para a interposição do recurso especial pela PGFN será contado a partir da data da intimação pessoal presumida ou em momento anterior, se o Procurador da Fazenda Nacional se der por intimado antes da data prevista no § 3º (30 dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN) mediante assinatura no documento de remessa e entrega do processo administrativo. Na hipótese, o despacho de encaminhamento dos autos do processo digital à PGFN data de 30/03/2015 (e-fl. 2.104). Assim, a intimação presumida da PGFN ocorreu em 29/04/2015. Já o prazo de 15 (quinze) para interposição de recurso especial tem como termo inicial o dia 30/04/2015 e final o dia 14/05/2015. Desse modo, é tempestivo o recurso especial anexado ao e-processo em 9/4/2015 (encaminhamento do processo e-fl. 2.125).

No que diz respeito ao conhecimento, em Contrarrazões, a interessada acrescenta que o Recurso Especial aviado pela PFN, contra o acórdão do colegiado *a quo*, não poderia ser admitido porque afrontaria o enunciado da Súmula CARF nº 105: *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício*.

Com a devida *vênia*, vejo que o entendimento do colegiado *a quo* e da interessada é equivocado, porque a multa isolada foi aplicada com base em fundamento legal distinto daquele mencionado na Súmula CARF nº 105, eis que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Lei nº 11.488, de 2007. Por ocasião da análise do mérito, enfrente com mais detalhes essa diferença. Por ora, o fato de o enquadramento legal da autuação ser diferente daquele a que se refere a súmula, por si só, já é condição suficiente para rejeitar a preliminar de não conhecimento.

Como preliminar, a Recorrida aduz decorrência do presente processo com aquele protocolizado sob o número 15504.724900/2012-94, cujo julgamento foi parcialmente mantido.

Compulsando os autos, verifico que em procedimento de auditoria fiscal, apurou-se que a interessada, nos anos-calendário 2008 e 2009, deduziu, das bases de cálculo da CSLL, valores referentes a tributos com exigibilidade suspensa, despesas com patrocínios, e multas por infrações. Tais despesas foram consideradas indedutíveis, o que implicou a lavratura de auto de infração para exigência da CSLL que deixou de ser recolhida sobre esses montantes, que foram adicionados às bases de cálculo da CSLL apuradas em 31/12/2008 e 31/12/2009. Sobre os montantes devidos foi acrescida a multa de ofício, calculada em 75%, acrescidos de juros de mora. Tudo isto se deu no âmbito do processo nº 15504.724900/2012-94 (vide Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 9 a 20).

Contudo, no presente processo, está sendo exigida multa isolada de 50% sobre os valores devidos a título de estimativas mensais de CSLL, que deixaram de ser recolhidas, em razão dos acréscimos à base de cálculo decorrentes das infrações apuradas nos autos do processo nº 15504.724900/2012-94 que, de acordo com a Recorrida, foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste Conselho, havendo o crédito tributário sido exonerado em parte.

Com efeito, analisando-se o acórdão 1102-000.963, de 6/11/2013, que já transitou em julgado, verifica-se que o colegiado afastou a exigência da CSLL relativa à multa por infrações e manteve o crédito tributário lançado sobre as outras duas infrações. Contra essa decisão não foi apresentado Recurso Especial pela PFN, razão pela qual tal exoneração transitou em julgado. Naqueles autos, a contribuinte também apresentou Recurso Especial contra o Acórdão nº 1102-000.963, que manteve o crédito tributário lançado sobre as outras duas infrações - tributos com exigibilidade suspensa e despesas com patrocínio (Lei Rouanet). Referido recurso foi julgado em 05/05/2016, pela 1ª Turma da CSRF, que negou-lhe provimento, mantendo, assim, o crédito tributário atinente a estas duas infrações.

Assim, entendo que devemos prosseguir na análise do mérito, haja vista que para as demais infrações, persistiu o acréscimo à base de cálculo da CSLL a ensejar o lançamento também da multa devida sobre os valores mensais devidos a título de estimativa.

No mérito, a questão a ser dirimida diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a*

*aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas, calculadas com base em balanço/balancete de suspensão/redução, como declarado nas DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009.

Referida penalidade encontrou fundamento nos arts. 2º e 43, da Lei nº 9.430, de 1996, como também no art. 44, inciso II, alínea "b", da mesma Lei nº 9.430, de 1996, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007. É o que se verifica do auto de infração às e-fls. 2 a 8.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado *a quo*, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender ser indevida a aplicação simultânea de penalidades - a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício pela falta de pagamento do tributo devido no ajuste anual. De



acordo com a tese do relator *a quo*, a incidência de ambas as penalidades caracterizaria *bis in idem*.

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que *a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora*. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal.

Vejamos mais uma vez a redação original do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*

[...]

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

*V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)*

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

*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:*

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

*Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.*

*Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):*

*O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.*

*Dai porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):*

*Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.*

*Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):*

*Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:*

*[...].*

*Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.*

*Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.*

*Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.*

*Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.*

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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

*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:*

*[...].*

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente<sup>1</sup>.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

<sup>1</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.  
Documento assinado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009<sup>2</sup>**

[...]

ANEXO I

*I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:*

[...]

**12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:***Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.*

[...]

**PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012<sup>3</sup>**

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

*II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:*

[...]

**17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:***Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.**Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*

[...]

*III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:*

[...]

**22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:***Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.**Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.*<sup>2</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.<sup>3</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Documento assinado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/20

16 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

**PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013<sup>4</sup>**

[...]

**ANEXO I***I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:*

[...]

**9º. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**

*Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.*

[...]

**PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014<sup>5</sup>**

[...]

**ANEXO I**

[...]

*II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:*

[...]

**13º. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA**

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.*

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

<sup>4</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

<sup>5</sup> Diário Oficial da União, Seção 1, p. 42, de 25 de novembro de 2014.

Documento assinado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/20

16 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em referência, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares<sup>6</sup> à parcela do litígio já pacificada.

<sup>6</sup> Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF nº 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.



Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

**Acórdão nº 9101-001.261:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — 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.*

**Acórdão nº 9101-001.203:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Exercício: 2000, 2001*

*Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.*

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

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

Autenticado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/20

16 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Acórdão nº 9101-001.238:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF*

*Exercício: 2001*

[...]

*MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.*

**Acórdão nº 9101-001.307:**

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998*

[...]

*MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — 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.*

**Acórdão nº 1402-001.217:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

[...]

*MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).*

[...]

**Acórdão nº 1102-000.748:**

Processo nº 15504.727453/2012-25  
Acórdão n.º 9101-002.438

CSRF-T1  
Fl. 2.185

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2000, 2001*

*Ementa:*

[...]

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.*

[...]

**Acórdão nº 1803-001.263:**

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2002*

[...]

*APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA 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.*

Frete a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

*A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.*

*Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:*

*“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”*

*Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em*

*obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.*

*Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.*

*Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:*

*“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.*

*O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)*

*Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.*

#### **A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES**

*A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:*

[...]

*A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:*

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.*

*1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

*2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

*3. Recurso especial improvido.”*

*(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)*

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.*

*É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.” (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341)*

*Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.*

*Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia*

*prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.*

*Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".*

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos<sup>7</sup> e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração

<sup>7</sup> Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos. Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

*TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.*

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).*

*2. Agravo Regimental não provido.*

Todavia, referido julgado, que aliás foi trazido nas contrarrazões pela Recorrida, não é de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

***Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção***

*O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.*



*Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.*

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Herald Garcia Vitta<sup>8</sup>:

*O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.*

*A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.*

*Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.603, de*

<sup>8</sup> [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=2644](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644)  
Documento assinado digitalmente em 07/10/2016 por ATENA JORGE DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 07/10/2016 por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 11/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO  
Impresso em 11/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]*

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delíto-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

*Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.*

*Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.*

*Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):*

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

*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:*

[...];

*Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.*

*Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.*

*Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.*

*O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)*

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações

tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

*Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.*

[...]

*Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.*

*Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.*

*Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor,*

*nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.*

*Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.*

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor<sup>9</sup>. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

<sup>9</sup> Lei nº 9.430, 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes descon siderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

*A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

*Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.*

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

*Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:*

[...]

*Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.*

*Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.*

*A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.*

*Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.*

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

*O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.*

*Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.*

*Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 - R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.*

*Abaixo, segue a discriminação dos valores:*

*Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79*

*Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45*

*Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72*

*Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55*

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ambas as multas são devidas, porém a base de cálculo da presente autuação deve ser reajustada em razão da exoneração de parcela do lançamento que exigia acréscimos à base de cálculo da CSLL, nos termos em que foi decidido no processo nº 15504.724900/2012-94.

Por todos estes fundamentos, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, para reformar a decisão do colegiado *a quo*, e manter a penalidade isolada, recalculando-se os valores devidos com base nos ajustes a serem efetuados em razão da exoneração da parcela do crédito tributário nos autos do processo nº 15504.724900/2012-94.

É como voto.

Adriana Gomes Rêgo







