



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

Processo nº 10580.013061/2004-49
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.218 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2017
Matéria Decadência do Lançamento e Glosa de Despesas Desnecessárias
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ASB PARTICIPACOES S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, 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 ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexistia declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos prevista no artigo 543-C do CPC e na Resolução STJ nº 8, de 2008, e nos termos do que determina o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

O excesso de juros pagos em contrato firmado com sociedade com ações ao portador sediada no exterior (Montevidéu - Uruguai), cujos procuradores, no Brasil, são o próprio Recorrente e o sócio desta, a taxas significativamente superiores (112,91% a.a.) às do mercado financeiro (21,32% a.a.), conforme atestado pela autoridade monetária do país, não é dedutível como despesa operacional, para fins fiscais, por não ser usual e normal no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência tempestivamente interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), 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 Acórdão nº 1101-00.222, proferido pela Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, na sessão de julgamento de 6 de novembro de 2008, e que foram integralmente admitidos pela presidência da mesma Câmara.

Por bem descrever os fatos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 389/408, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA, de fls. 360/375, que julgou procedentes os lançamentos de IRPJ e CSLL de fls. 122/128, relativos ao ano-calendário 1999, do qual a contribuinte tomou ciência em 15.12.2004.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 620.264,40, já inclusos juros de mora e multa de ofício de 75%. O lançamento tem origem na dedução indevida de despesas desnecessárias na apuração do lucro real, referentes ao excesso de juros pagos em letras de câmbio, sob o

fundamento de que as taxas praticadas pela contribuinte seriam superiores às taxas de mercado.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 113/118, a parte favorecida nas negociações das Letras de Câmbio foi a empresa GIO S/A, sediada em Montevideu-Uruguai, que, segundo informação do BACEN, tinha como procuradores, no Brasil, a própria contribuinte e sócio desta, o Sr. Jorge Raab.

Segundo o documento DESUP/GABIN, às fls. 13/14, o BACEN afirmou que as taxas praticadas pela contribuinte eram significativamente superiores às aquelas praticadas no mercado financeiro.

A contribuinte emitiu duas letras de câmbio, com valores de aplicação de R\$ 2.635.485,15 e R\$ 31.154,89, respectivamente, em 11.08.99 e 06.09.1999, com vencimento para 12.08.2002, à taxa de 6,5% a.m. ou 112,91% a.a., com respectivos valores de resgate de R\$ 26.359.948,90 e R\$ 293.821,45.

A Fiscalização apurou a maior das taxas de juros vigente no mercado no período, então equivalente a 21,32% a.a., que, no caso, totalizaria R\$ 209.143,43 de despesas financeiras, e, assim, glosou as despesas financeiras da contribuinte que excederam a aludido valor. A despesa contabilizada pela contribuinte correspondeu a R\$ 924.316,40.

Concluiu que as negociações de letras de câmbio efetuadas com a GIO S/A foram realizadas em condições de favorecimento, visando transferir a maior parte do lucro da contribuinte para o exterior. Tal fato é confirmado do comparativo das taxas praticadas com seus clientes, que foi de 14,33% a.a., enquanto que a praticada com a GIO S/A foi de 112,91% a.a.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 324/340. Em suas razões, a contribuinte afirmou que o auditor-fiscal, ao demonstrar o valor de mercado das taxas de câmbio, indicou a remuneração de papéis de grande liquidez: (i) Letras do Banco Central; (ii) Letras Financeiras do Tesouro; (iii) Letras do Tesouro Nacional; (iv) Bônus do Banco Central; (v) Títulos da Dívida Estadual; e (vi) Certificados de Depósitos Bancários. No entanto, a fiscalização não indicou o valor de remuneração de letras de câmbio emitidas para resgate em 36 meses, aplicável ao presente caso. Foi demonstrado um mercado de papéis totalmente diferente daquele cujo custo glosou.

No mercado financeiro, as taxas de letras de câmbio correspondem à realidade do mercado, no momento da emissão, levando-se em consideração a data da operação, o seu prazo e a capacidade econômica e financeira do tomador do empréstimo. Como exemplo, cita que, em 27.11.2002, para títulos de prazos semelhantes, o Brasil pagava taxa de juros cinco vezes superior à do Chile.

A autoridade fiscal partiu da premissa equivocada de que o custo do dinheiro corresponde à taxa média de juros, sendo

aplicável para todos os participantes do mercado. Para que isso fosse verdade, seria necessário que todos os participantes captassem os recursos no mesmo horário, prazo, volumes e possuísem o mesmo grau de risco.

Acrescentou que a contribuinte não capta recursos para mantê-los em carteira, mas para emprestá-los a seus clientes, mediante margem (spread), por meio de letras de câmbio, com altas taxas de juros; ou mediante cessão aos bancos (repasse) dos créditos perante seus clientes, sendo esta forma mais restrita, haja vista que os bancos impõem limites, devido à grande inadimplência.

Afirmou que a fiscalização, ao glosar parte dos custos financeiros derivados da venda de letras de câmbio, subverteu a realidade do mercado financeiro, pois nivelou os custos de captação de grandes e pequenas instituições, sem considerar volumes, riscos e prazos.

A contribuinte, quando intimada pelo BACEN a se manifestar sobre as taxas praticadas com a GIO S/A, esclareceu que a taxa de 6% ao mês estava condizente com a realidade de mercado. Não há mercado para papéis pré-fixados de 36 meses no Brasil, não podendo se falar em preços de mercado.

As taxas praticadas pela contribuinte com seus clientes são, em média, de 14% ao mês, possibilitando captar à taxa de 6% e, ainda assim, obter resultados. A propósito, em 28.01.1999, sete meses antes de obter a aplicação em letras de câmbio, a contribuinte propôs a uma prestadora de serviços sua, que possuía crédito junto ao Banco Safra, que tomasse crédito naquele banco por 70 dias e aplicasse na contribuinte. A taxa praticada pelo Banco Safra foi de 4,92% ao mês. Assim, concluiu que a taxa de 6% ao mês para três anos não é nada gravosa se os bancos cobram 4,92% ao mês para o prazo de 90 dias. Os esclarecimentos prestados ao BACEN foram tacitamente aceitos, tendo em vista que nenhuma penalidade foi imposta à contribuinte.

Defendeu a inaplicabilidade do art. 464 do RIR a atos de gestão praticados com pessoas estranhas à direção da sociedade. Caso o fisco entenda que os custos pactuados com pessoas estranhas à sociedade foram excessivos, cabe a ele investigar e provar que parte do custo não foi efetivo. Ainda que fosse aplicável, o valor de mercado é variável, em face das características do bem negociado.

Quanto ao art. 299 do RIR/99 invocado pela fiscalização, este refere-se à natureza da despesa, e não ao seu montante. A avaliação extensiva da autoridade fiscal extravasou o tipo legal da norma.

Por fim, alegou que, por uma questão de isonomia, cabe ao Fisco comprovar, de maneira inequívoca, que os valores utilizados pela contribuinte não estavam em conformidade com os índices aplicados na época.

A DRJ julgou procedentes os lançamentos, às fls. 360/375. Em suas razões, afirmou que a questão não se refere à prática ou não de taxas de juros acima do valor de mercado, haja vista que o fato foi confirmado pelo BACEN. A questão presente refere-se à repercussão tributária do uso de taxas significativamente superiores às de mercado; se essas satisfazem os requisitos para serem consideradas dedutíveis na apuração do lucro real.

É permitido à contribuinte contratar empréstimos bancários e realizar operações com empresas ligadas, mas o valor correspondente ao excesso de encargos, atestado pela autoridade financeira do país, não pode ser considerado despesa necessária à sua atividade para fins fiscais, não merecendo reparo a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

A contribuinte, devidamente intimada da decisão em 25.10.2007, conforme AR de fls. 384, interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 389/408, em 19.11.2007. Em suas razões, a contribuinte afirmou que a decisão recorrida deixou de apreciar as razões apresentadas em sua impugnação, tendo se restringido a afirmar que não cabe, no presente caso, a análise da taxa de juros utilizada, por haver manifestação do BACEN no sentido de que os índices praticados pela contribuinte foram acima daqueles utilizados no mercado.

O entendimento manifestado pela primeira instância alçou a declaração do BACEN à condição de presunção absoluta, o que não é permitido em nosso ordenamento em relação a uma mera declaração. De acordo com o art. 219 do Código Civil, a declaração do BACEN não poderia constituir prova contra a contribuinte, muito menos atribuir-lhe presunção absoluta de veracidade dos fatos nela constantes.

Afirmou que a decisão recorrida trouxe novos fatos inverídicos aos autos. Não é verdade que a GIO S/A. era a única aplicadora em letras de câmbio da contribuinte, tendo a instituição realizado aplicações, a taxas idênticas e por prazo superior a 2 anos, no Banco Fonte Cindam. Obviamente, tais custos não foram glosados, tendo em vista que não faria sentido a fiscalização alegar que a contribuinte estaria beneficiando instituição financeira muito maior que a sua.

Igualmente, não é verdade que a empresa GIO S/A seja empresa ligada à contribuinte. Tal fato sequer foi mencionado no auto de infração, nem os dispositivos legais tidos como infringidos se reportam a empresas ligadas.

No mérito, a contribuinte ratificou as alegações de sua impugnação. Acrescentou que a própria fiscalização reconheceu a inadequação do método utilizado, ao afirmar que as taxas utilizadas como parâmetro referem-se a juros de curto prazo (única disponível no mercado), enquanto que as captadas pela fiscalizada tinham perfil de longo prazo.

Por fim, alegou que não houve processo administrativo perante o BACEN nem a imposição de penalidade à contribuinte. Assim, o

parecer do Inspetor do BACEN não pode fazer prova contra a contribuinte.

O acórdão recorrido assim se manifestou em seu voto condutor:

Por se tratar de matéria de ordem pública, passo ao exame, de ofício, da decadência parcial do crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 973.733, entendeu que, nos casos em que não há pagamento antecipado, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, decisão esta que está submetida ao regime do artigo 543-C do CPC, que dispõe sobre os recursos repetitivos.

Entendo, contudo, que a decisão em referência não se aplica aos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua DIPJ, pois, neste caso, não haveria imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado. Nesta hipótese, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que dispõe:

[...].

De acordo com a DIPJ/2000, às fls. 183/220, no período fiscalizado, a contribuinte era tributada com base no lucro real trimestral, de modo que, a cada trimestre, será apurada a tributação definitiva do período, devendo ser esse o termo inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese do artigo 150, § 4º, do CTN.

Assim, tendo em vista que o auto de infração somente foi lavrado em 15.12.2004, entendo que, à época, já havia ocorrido a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário 1999, conforme disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

No mérito, o lançamento refere-se à glosa de despesas desnecessárias, relativamente ao excesso de juros pagos em contrato firmado com empresa ligada, sediada no exterior.

A contribuinte defende que as taxas praticadas estão compatíveis com as de mercado, tanto que nenhuma penalidade foi imposta à contribuinte pelo BACEN. Inicialmente, entendo que o fato de nenhuma penalidade haver sido imposta por aquele órgão não afeta o resultado do presente processo. No presente processo administrativo, discute-se a dedutibilidade ou não dos juros praticados face à legislação tributária.

Tem-se que a empresa Gio S/A é uma sociedade com ações ao portador e é administrada pela própria contribuinte, em conjunto com um de seus sócios. Segundo a Procuração de fls. 64/66, a Gio S/A conferiu à contribuinte, dentre outros, os seguintes poderes:

(i) *constituir empresas em seu nome, subscrevendo ou integralizando ações ou cotas do capital, nomeando ou designando diretores ou dirigentes;*

(ii) *representá-la nas Juntas Comerciais em que a Gio S/A seja acionista ou sócia, nas assembleias ordinárias e extraordinárias transformando ações ao portador em ações nominativas, recebendo dividendos e bonificações, entre outros, das empresas “Acesita Cia. de Aços Especiais de Itabira”, “Sementes Agroceres S/A”, “Aracruz Celulose S/A”, “Banco do Estado de São Paulo S/A”, “Banco do Brasil S/A”, “Petróleo Brasileiro S/A”, “Companhia Vale do Rio Doce S/A” e outras;*

(iii) *comprar e vender ações, cotas de capital ou outros ativos financeiros, depositando e retirando títulos de custódia;*

(iv) *representá-la perante as Juntas Comerciais e BACEN, assinando qualquer documento necessário e toda classe de formulários exigidos pelas autoridades da República Federativa do Brasil;*

(v) *abrir contas bancárias e realizar movimentos de depósitos e retiradas de fundos; e*

(vi) *substabelecer, reservando-se a faculdade de reassumir a representatividade.*

De acordo com o art. 244 do RIR/99, será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando ambas estiverem sob controle societário ou administrativo comum.

Com relação aos juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, o art. 22 da Lei nº 9.430/96 dispõe o seguinte:

[...].

Segundo o art. 300 do RIR/99, aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros. Os contratos realizados entre empresas ligadas deve possuir tratamento tributário idêntico àquele dispensado em relação às contratações realizadas com terceiros.

Assim, em que pese o art. 22 da Lei nº 9.430/96 autorize a dedução da taxa de juros indicada nos contratos realizados entre pessoas vinculadas, quando registrados perante o BACEN, dita norma deve ser interpretada em conjunto com o art. 299 do Decreto nº 3.000/99, que dispõe o seguinte:

[...].

No presente caso, a contribuinte emitiu duas letras de câmbio, com valores de aplicação R\$ 2.635.485,15 e R\$ 31.154,89, respectivamente, em 11.08.99 e 06.09.1999, com vencimento para 12.08.2002, à taxa de 6,5% a.m. ou 112,91% a.a., com respectivos valores de resgate de R\$ 26.359.948,90 e R\$ 293.821,45.

Tomando-se por base a maior taxa praticada no mercado à época (21,32% ao ano), conforme apurado pela fiscalização (às fls. 113/118), tem-se que a taxa pactuada pela contribuinte era mais de 5 vezes superior. Não se enquadra no conceito de normalidade e usualidade — nem seria razoável — a captação de recursos de empresa sob controle comum da contribuinte em que, no prazo de 3 anos, o débito corresponda a quase dez vezes a dívida originalmente pactuada.

Esclareça-se, ademais, que a apuração de taxa de curto prazo pela fiscalização, como parâmetro para a apuração da glosa, beneficiou a contribuinte, haja vista que as taxas pactuadas a longo prazo são, em regra, inferiores do que as taxas pactuadas a curto prazo.

Referido acórdão está assim ementado:

IRPJ — DECADÊNCIA — ART 150, § 4º, DO CTN.

O IRPJ é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se, assim, ao lançamento por homologação de que trata o art. 150 do CTN, se a autoridade fiscal tem conhecimento da atividade assim exercida pela contribuinte, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Foram tempestivamente interpostos Embargos de Declaração pelo sujeito passivo, rejeitados pela presidência da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Em seu Recurso Especial, a Fazenda Nacional argumentou, em síntese, que *a ausência de apuração de saldo de imposto a pagar na DIPJ não retira o fato de que o contribuinte não recolheu qualquer parcela do tributo cujo pagamento deveria ter sido antecipado.*

Devidamente cientificado, o sujeito passivo, oportunamente, apresentou Contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que o Recurso Especial da PGFN não pode ter seguimento, de acordo com o § 10 do art. 67 do Regimento Interno do CARF;

b) que, em que pese o Recurso Especial da Fazenda Nacional ter se embasado em decisões proferidas pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 18.02.2004, e pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 01.07.2008, trata-se de posição minoritária e ultrapassada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já superada pela própria Segunda Turma, e hoje também não adotada tanto pela Primeira Turma, que nunca a adotou, quanto pela Terceira Turma, que não a adota mais; e

c) que, ainda que o Recurso Especial da PGFN possa ser conhecido, ele não deve ser provido, uma vez que o entendimento adotado pelo acórdão recorrido — ao contrário do que pretende sustentar o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional — sustenta-se com base no argumento de que o objeto da homologação, por parte das autoridades administrativas, é a atividade exercida pelo contribuinte, no sentido de verificar a ocorrência do

fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável e calcular o imposto devido.

Em seu Recurso Especial, o sujeito passivo alegou, em suma, que *os juros praticados pela Recorrente nas operações em questão são compatíveis com aqueles praticados pelo mercado, tendo a fiscalização, para justificar a suposta anormalidade de tais despesas, se pautado em uma comparação inadmissível, com base em taxas de juros absolutamente distintas, de modo que, não havendo a efetiva comprovação de que a taxa de juros praticada seria anormal, não há qualquer razão para a manutenção da glosa dessas despesas, sob pena de se admitir um lançamento com base em meros indícios*. Ao final, requereu que, *caso seja negado provimento ao presente recurso especial, seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no art. 161 do Código Tributário Nacional*.

Devidamente comunicada, a Fazenda Nacional, no prazo, ofereceu Contrarrazões, a seguir sintetizadas:

a) que a essência da questão não é saber se a instituição financeira praticou ou não taxas acima daquelas praticadas pelo mercado quando da emissão de títulos, uma vez que o fato já foi confirmado pela instituição máxima do país, no exercício de suas atribuições de fiscalização do mercado financeiro, o Banco Central do Brasil;

b) que importa, no presente processo, concluir sobre a repercussão tributária do uso de taxas significativamente superiores às praticadas pelo mercado financeiro, se os juros pagos com base nessas taxas satisfazem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade para que sejam considerados dedutíveis na apuração do lucro, fato gerador do imposto de renda e da CSLL; e

c) que é permitido à contribuinte contratar empréstimos bancários e efetuar empréstimos ou manter créditos junto a empresas ligadas, pagando e recebendo, a título de encargos, os valores livremente fixados entre as partes, mas o valor correspondente ao excesso de encargos, atestado pela autoridade financeira do país, não pode ser considerado despesa necessária à sua atividade, para fins fiscais, não merecendo reparos a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator

As matérias postas à apreciação desta Câmara Superior referem-se à:

a) decadência do lançamento nos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (**Fazenda Nacional**);

b) glosa de despesas desnecessárias, relativamente ao excesso de juros pagos em contrato firmado com empresa ligada, sediada no exterior (**sujeito passivo**); e

c) impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada (**sujeito passivo**).

Procedo, inicialmente, ao reexame dos pressupostos de admissibilidade de ambos os Recursos Especiais interpostos.

Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

Para caracterizar a divergência jurisprudencial apta à admissão do Recurso Especial (alínea “a” supra), a Fazenda Nacional apontou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 105-14.294, de 2004:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CONTRIBUINTE QUE NÃO APURA IMPOSTO A PAGAR NA DECLARAÇÃO - DECADÊNCIA - CONTAGEM - ART. 173, I, CTN - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o IRPJ, o que a Fazenda Pública homologa é o ato do contribuinte de “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o imposto devido”. Tendo o contribuinte apurado na declaração que não havia imposto a pagar, não há o que submeter à homologação fazendária, descabendo falar em lançamento por homologação e, conseqüentemente, em aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Contagem do quinquênio legal a partir do “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 173, I, CTN).

Acórdão nº CSRF/02-03.331, de 2008:

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

TERMO INICIAL: (a) Primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, se não houve antecipação do pagamento (CTN, ART. 173, I); (b) Fato Gerador, caso tenha ocorrido recolhimento, ainda que parcial (CTN, ART. 150, § 4º).

Com relação ao **primeiro acórdão paradigma** (Acórdão nº 105-14.294, de 2004), verifico que foi, ele, **reformado** por esta Câmara Superior, por meio do Acórdão CSRF nº 9101-00.119, de 11 de maio de 2009, anteriormente ao Recurso Especial ora interposto (2 de março de 2010) — efeito substitutivo das decisões —, embora esse último acórdão, por sua vez, tenha sido também posteriormente reformado pelo Pleno da CSRF, mediante o Acórdão nº 9900-000.331, de 28 de agosto de 2012.

Quanto ao **segundo acórdão paradigma** (Acórdão nº CSRF/02-03.331, de 2008), considero **comprovada** a divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária (alínea “a” acima), pelo que **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em sede de Contrarrazões, o sujeito passivo arguiu preliminar de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, alegando que a tese jurídica por ela defendida já foi superada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas três turmas.

Contudo, é importante registrar que a regra regimental que tratava dessa questão de superação de tese pela CSRF (art. 67, § 10, do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009) não foi reproduzida no RI/CARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, em razão da dificuldade de se fixar um critério objetivo para a sua aplicação.

Uma decisão da CSRF bastaria para se considerar que determinada tese está superada? Quantas decisões seriam necessárias para isso? A decisão posterior teria que fazer menção expressa às decisões anteriores cuja tese foi superada?

Atualmente, o RI/CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com suas alterações posteriores, não mais declara que não servirá como paradigma o “*acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF*”.

O que o Regimento atual dispõe é que “*não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente*” (art. 67, § 15, incluído no atual RI/CARF pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Evidentemente, verificar se o “próprio” acórdão paradigma foi ou não reformado na matéria que aproveitaria ao Recorrente é procedimento que não traz os mesmos problemas da regra regimental anterior.

É importante registrar que o acórdão paradigma nº CSRF/02-03.331, de 2008, não foi reformado, e nem o será, porque configura decisão definitiva, sem possibilidade de alteração na esfera administrativa.

Portanto, de acordo com as regras atuais, a referida decisão não encontra óbices para servir como paradigma de divergência.

Desse modo, **rejeito** a preliminar de não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

Para evidenciar os dissensos jurisprudenciais hábeis ao acatamento do Recurso Especial (alíneas “b” e “c” supra), o sujeito passivo indicou os seguintes acórdãos paradigmas:

Acórdão nº 1302-00.074, de 2009:

DESPESAS DEDUTÍVEIS.

A legislação de regência não permite que a fiscalização arbitre taxas de juros em operações financeiras realizadas com empresas em países que não são considerados de tributação favorecida (Uruguai) e entre empresas que não são formalmente ligadas, para considerar as despesas com juros indedutíveis.

A existência de indícios deve levar ao aprofundamento das investigações, em especial, quando ausente qualquer presunção legal que permita arbitrar limite de juros.

Acórdão nº 1302-00.086, de 2009:

DESPESAS DEDUTÍVEIS.

A legislação de regência não permite que a fiscalização arbitre taxas de juros em operações financeiras realizadas com empresas em países que não são considerados de tributação favorecida (Uruguai) e entre empresas que não são formalmente ligadas, para considerar as despesas com juros indedutíveis.

A existência de indícios deve levar ao aprofundamento das investigações, em especial, quando ausente qualquer presunção legal que permita arbitrar limite de juros.

Acórdão nº 9101-00.722, de 2011:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Trata-se os **dois primeiros paradigmas** (Acórdãos nº 1302-00.074, de 2009, e 1302-00.086, de 2009) de acórdãos relativos ao próprio Recorrente e ao mesmo tipo de operações, diferenciando-se, apenas, quanto ao ano-calendário objeto de lançamento (anos-calendário de 2000 e 2001, sendo o presente caso relativo ao ano-calendário de 1999).

Considero **comprovado** o correspondente dissenso jurisprudencial na interpretação da legislação tributária (alínea “b” acima), pelo que **conheço** do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nesta parte.

Já quanto ao **terceiro acórdão paradigma** (Acórdão nº 9101-00.722, de 2011), trata-se de matéria que não foi prequestionada.

Basta se ver que, no voto condutor do acórdão recorrido — integralmente transcrito no relatório deste acórdão —, não há qualquer manifestação sobre essa matéria.

Assim, não tendo sido instada a turma recorrida a se posicionar a respeito — nem mesmo por meio dos competentes Embargos de Declaração —, e, pois, inexistindo qualquer pronunciamento do acórdão recorrido sobre a matéria suscitada (“impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada”), não há como se efetuar o confronto entre esse acórdão e o acórdão paradigma apontado, visando caracterizar eventual divergência jurisprudencial na interpretação da legislação tributária.

Não considero comprovado o correspondente dissenso jurisprudencial na interpretação da legislação tributária (alínea “c”), pelo que **não conheço** do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo nesta parte.

Passo ao mérito.

a) decadência do lançamento nos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (Fazenda Nacional)

Entendeu o acórdão recorrido que *a decisão em referência* [Recurso Especial nº 973.733, do STJ] *não se aplica aos casos em que o contribuinte não tenha apurado saldo de imposto a pagar em sua DIPJ, pois, neste caso, não haveria imposto a ser antecipado e, portanto, pagamento a ser realizado. Nesta hipótese, aplicar-se-ia o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.*

Porém, como defendido pela Fazenda Nacional, em seu Recurso Especial, *a ausência de apuração de saldo de imposto a pagar na DIPJ não retira o fato de que o contribuinte não recolheu qualquer parcela do tributo cujo pagamento deveria ter sido antecipado.*

É que o Recurso Especial nº 973.733 do STJ, proferido na sistemática de recursos repetitivos, não faz qualquer menção a essa situação (ausência de apuração de saldo de imposto a pagar na DIPJ), mas apenas à “declaração prévia do débito” (instrumentos de confissão de dívida: DCTF, DCOMP, GFIP, etc.), como segue:

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).

[...].

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

De acordo com o STJ, mesmo não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, deve-se aplicar o artigo 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo incorre e inexistente declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.

No sentido inverso, não havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, há ainda duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN: 1) haver pagamento; ou 2) haver declaração prévia que constitua o crédito tributário.

Não se pode, portanto, deixar de reconhecer a relevância da existência ou não de pagamento ou declaração/confissão (ainda que parciais) para fins de definição do critério para a contagem de prazo decadencial.

Aliás, vale frisar que todo esse debate em torno da relevância do pagamento ou da confissão de débito para análise de decadência de lançamento posteriormente realizado pelo Fisco pressupõem pagamento e/ou confissão parciais mesmo. Até porque o Fisco não realizaria nenhum lançamento de ofício para constituir crédito tributário que já foi, em momento anterior, integralmente pago ou confessado pelo contribuinte.

No caso em análise, o acórdão recorrido, ao tratar da decadência das exações fiscais, considerou que a regra do art. 150, § 4º, do CTN (decadência contada a partir do fato gerador) poderia ser afastada na ausência de apuração de saldo de imposto a pagar na DIPJ, pelo que essa decisão merece ser reformada.

Com efeito, está comprometido o seu fundamento, amparado num entendimento já superado, de que, na ausência de apuração de saldo de imposto a pagar na DIPJ, seria aplicável o art. 150, § 4º, do CTN.

Vê-se que, em sede de Contrarrazões, o sujeito passivo procura insistir na antiga jurisprudência do CARF, dando relevância apenas à atividade exercida pelo sujeito passivo (homologação de procedimento), e não à presença ou ausência de pagamento ou de declaração prévia que constitua o crédito tributário, mas esta jurisprudência está totalmente superada, principalmente em razão da referida decisão do STJ, na sistemática dos recursos

repetitivos, que deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

b) glosa de despesas desnecessárias, relativamente ao excesso de juros pagos em contrato firmado com empresa ligada, sediada no exterior (sujeito passivo)

Entendo que não se trata, no caso, de ter a fiscalização, por iniciativa própria, arbitrado taxa de juros, e, daí, ter considerado excessivas as despesas correspondentes, glosando-as, mas, sim, de ter sido a Receita Federal (Administração Tributária) acionada pelo Banco Central do Brasil (Autoridade Monetária), em face de situação atípica constatada por essa Autarquia no exercício de suas atribuições de fiscalização do mercado financeiro, conforme por ela relatado (e-fls. 13):

O BANCO CENTRAL DO BRASIL, no exercício de suas atribuições legais, apurou que a empresa ASB S.A. – CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, instituição financeira estabelecida na Rua Barão de São João Nepomuceno, 202, na cidade de Juiz de Fora (MG), inscrita no CNPJ/MF sob o nº 59.987.370/0001-07, pactuou letras de câmbio, em 11.8.99 e 6.9.99, a taxas significativamente superiores às do mercado financeiro, com a empresa GIO S.A., sediada em Montevideu, Uruguai, cujos procuradores no Brasil são a própria ASB S.A. – CFI e o sócio desta, Sr. Jorge Raab.

Ou seja, foi a própria Autoridade Monetária quem detectou irregularidades nas negociações das letras de câmbio aceitas pelo sujeito passivo e, de pronto, comunicou-as à Receita Federal, com fundamento no § 2º do art. 9º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001:

Art. 9º [...].

[...].

§ 2º Independentemente do disposto no caput deste artigo [comunicação ao Ministério Público, esclareço], o Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários comunicarão aos órgãos públicos competentes as irregularidades e os ilícitos administrativos de que tenham conhecimento, ou indícios de sua prática, anexando os documentos pertinentes.

Também a indicação das taxas médias de juros pela fiscalização, aplicáveis à época — das quais se selecionou a maior delas para efeito de comparação, frise-se —, se deu com base em informes de fontes especializadas, ou seja do SISBACEN, da ANDIMA e da ANBID, não se tratando, pois, de meros indícios, como quer fazer crer o Recorrente.

De se destacar, ainda, que a comunicação feita pelo Banco Central do Brasil à Receita Federal se deu após a apresentação de esclarecimentos por parte do Recorrente àquela Autarquia (e-fls. 449 a 453) e que foram, portanto, considerados, por ela, improcedentes (e-fls. 13 a 15). Assim, não cabem o argumentos do Recorrente de que *os esclarecimentos prestados*

ao BACEN foram tacitamente aceitos, tendo em vista que nenhuma penalidade foi imposta à contribuinte e de que não houve processo administrativo perante o BACEN nem a imposição de penalidade à contribuinte.

Por outro lado, não se pode ter por *pessoas estranhas à direção da sociedade* empresa sediada em Montevideu - Uruguai, que tinha como procuradores no Brasil o próprio Recorrente e o sócio desta, o Sr. Jorge Raab, e cujas ações eram ao portador.

Quanto ao art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), este, ao tratar das despesas necessárias, esclarece, em seu § 2º, que *as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Destarte, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de “usualidade” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio* (Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981, publicado no DOU em 19 de agosto de 1981).

Ora, não se pode ter por *usual, normal, comum, costumeiro, ordinário ou habitual* o valor excedente de encargos financeiros decorrentes de empréstimos contratados no exterior, em condições de favorecimento a pessoa ligada, e a taxas muito superiores à maior praticada no mercado interno.

Nego provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Do exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por **dar-lhe provimento**, e por **conhecer, em parte**, do Recurso Especial do sujeito passivo e, no mérito, por **negar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo