



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

Processo nº 10972.720051/2014-21
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.672 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2016
Matéria IRPJ. Custos/despesas não necessárias. Adições não computadas. IRRF. Pagamento sem causa. Rendimentos de não residentes.
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste preterição do direito de defesa quando toda a matéria fática e legal foi extensivamente descrita na autuação e tão bem compreendida que a empresa autuada não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para a sua defesa.

ARGUMENTOS NÃO VEICULADOS PELAS PARTES. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

Cabe ao julgador a análise das provas contidas nos autos. Porém, para demonstrar a sua convicção, muitas vezes, o julgador deve fazer uso de argumentos ainda não veiculados pelas partes. Isso se faz necessário porque o processo intelectual de interpretação dos fatos e normas é naturalmente subjetivo. Não se trata de inovar, mas, apenas, de indicar as razões da formação de seu livre convencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTOS. MATÉRIA DE MÉRITO.

A alegação de postergação de pagamentos é matéria de mérito. Se procedente a alegação, haverá erro de enquadramento dos fatos à norma aplicável. Não justificará a anulação, mas, sim, o cancelamento (total ou parcial) do lançamento.

PAGAMENTOS. CLÁUSULAS CONTRATUAIS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis os pagamentos justificados em cláusulas contratuais relacionadas às condições negociais do caso concreto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Afasta-se o lançamento do imposto na fonte por pagamentos sem causa quando estes são justificados em cláusula contratual relacionada às condições negociais do caso concreto e contida no próprio estatuto social do beneficiário.

IRRF. DISTRIBUIDOR NO EXTERIOR. COMISSÕES. ALÍQUOTA ZERO.

As comissões pagas a distribuidor no exterior constituem rendimentos tributáveis deste último. Para que sejam beneficiadas pela alíquota zero prevista no inciso II do artigo 691 do RIR/99, há que se verificar o registro dessas operações no SISCOMEX.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar todas as infrações relacionadas aos pagamentos para a empresa COMIPA.

Documento assinado digitalmente.

Antônio 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, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO contra acórdão proferido pela DRJ/Juiz de Fora-MG que concluiu pela procedência parcial da impugnação. 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/Uberaba-MG, referentes ao IRPJ, CSLL e IRRF, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2009 e 2010, totalizaram o valor de R\$ 77.612.550,81. No tocante ao IRPJ e à CSLL, a autuação foi motivada pela glosa de custos/despesas consideradas não necessárias e pela não inclusão de adições na apuração do lucro real. Quanto ao IRRF, a autuação foi motivada pela verificação de pagamentos de rendimentos a não residentes e pela existência de pagamentos sem causa.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Todo o procedimento Fiscal está detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.417 a 1.452, culminando com a apuração das infrações abaixo especificadas:

1) relativamente ao IRPJ e à CSLL

IV.I IRPJ – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DESPESAS/CUSTOS NÃO NECESSÁRIOS

Temos duas ocorrências para essa infração:

PRIMEIRA OCORRÊNCIA - Nessa ocorrência trataremos dos custos/despesas apropriados pelo contribuinte em decorrência da apropriação das notas fiscais emitidas pela COMIPA de janeiro a novembro/2009 listadas na Tabela I.

SEGUNDA OCORRÊNCIA - Nessa ocorrência trataremos de todos os valores registrados como despesas decorrentes da renegociação entre o contribuinte e a CITIC apropriadas nos anos-calendário 2009 e 2010.

IV.II AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - Nessa ocorrência trataremos dos valores registrados como redução de receitas decorrentes da renegociação entre o contribuinte e a CITIC apropriadas nos anos-calendário 2009 na conta 0041108001 DESCONTOS CONCEDIDOS.

2) no tocante ao IRRF

IV.III RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDA E

PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

IV.IV IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA

(...)

Ao impugnar a exigência, a contribuinte alega que:

(...)

Nesse contexto, extrai-se que a COMIPA está inserida em um conjunto de contratos complexos e conexos que tem como finalidade precípua e exclusiva maximizar a exploração dos direitos minerários concedidos à CODEMIG e à impugnante. É importante ainda entender que o equilíbrio destes contratos é tal que a alteração de um deles pode impactar em toda a estrutura da parceria que já perdura por mais de 40 (quarenta) anos com sucesso e harmonia entre as partes.

De acordo com a escritura, restou acordado que a COMIPA obriga-se por extrair o minério (considera-se extração do minério todas as atividades necessárias para que a COMIPA coloque o minério em condições de utilização no processo produtivo da impugnante, o que inclui as etapas de decapeamento, retirada de estéril, homogeneização e bitola) e a vendê-lo exclusivamente à impugnante sob as condições estabelecidas na referida escritura pública, de modo que a impugnante proceda ao seu beneficiamento e industrialização para posterior venda dos produtos de nióbio a seus clientes. É o que revela o art. 20, inserido no Capítulo V, do estatuto social da COMIPA, consolidado na citada escritura pública, dispositivo cuja redação é reproduzida abaixo (fl. 160 dos autos):

"Capítulo V - Das Operações - Art. 20 - O minério extraído pela sociedade será vendido exclusivamente à Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração (CBMM), em quantidade fixada mensalmente entre a sociedade e a CBMM, tendo em vista a demanda do mercado e o programa de produção e venda desta.

Parágrafo 1º - O minério será entregue à CBMM nas suas instalações industriais em Araxá.

Parágrafo 2º-O preço a ser pago pela CBMM pelo minério recebido da sociedade será calculado e reajustado mensalmente e corresponderá aos custos da extração e da entrega do minério, acrescidos de 10% (dez por cento) e do imposto único sobre minerais".

O exame do dispositivo transcrito, especialmente o parágrafo 2º, demonstra que a COMIPA deve ser remunerada pela impugnante mensalmente sobre a totalidade dos custos incorridos com as atividades de mineração (que inclui decapeamento, desmonte, transporte para pilhas, homogeneização e transporte para o ponto de alimentação, além de custos indiretos), acrescidos de margem de lucro de 10% (em 1989 a margem de lucro foi reduzida para 5%, ...

Além de arrendar à COMIPA, mediante remuneração, a mina cuja concessão de lavra lhe foi outorgada, a impugnante ainda se obrigou a locar à COMIPA, também mediante remuneração, equipamentos de mineração, necessários à lavra do pirocloro, de modo a viabilizar a atividade constitutiva do objeto social da COMIPA.(...)

Note-se que a COMIPA se obrigou a locar equipamentos adquiridos pela impugnante, obrigando-se também a arcar com as despesas de conservação e manutenção destes equipamentos, que se mostrassem necessárias frente ao uso e ao consequente desgaste dos referidos bens.(...)

*A auditoria fiscal, quando fundamenta a sua autuação na hipótese de que, por parte da impugnante, teria havido apropriação de custos e despesas de terceiros (i.e, da COMIPA), parece desconsiderar, sem motivos aparentes ou expressos em seu Termo de Verificação Fiscal, a determinação contida no art. 20, parágrafo 2º, do estatuto social da COMIPA, que contém a forma de remuneração da COMIPA pela impugnante pela execução de suas atividades. Na medida em que a COMIPA foi constituída pela impugnante e pela CODEMIG com a única finalidade de executar as atividades de mineração de pirocloro - minério que será posteriormente vendido com exclusividade para a impugnante para sua industrialização - optaram as suas sócias por remunerá-la **mensalmente** através de um critério pautado nos custos totais de tais atividades, sejam diretos ou indiretos, sejam de produção ou administrativos, consagrando este critério por meio de expressa previsão estatutária.*

A fiscalização também não notou que, em 2009, tendo a COMIPA sido afetada pela crise econômica mundial, parte de seu maquinário e de seus funcionários ficou ociosa, motivo pelo qual eles foram alocados à impugnante, em suas atividades produtivas de rotina.

Portanto, nada do que a impugnante pagou à COMIPA em 2009 o foi sem causa, ou por liberalidade.(...)

2.2. Da atividade de mineração e dos custos com o minério

As atividades de mineração exercidas pela COMIPA compreendem atividades desde a remoção de estéril (ou seja, a terra ou o minério que não se prestam à recuperação e à industrialização eficiente para a obtenção de produtos de nióbio), a lavra propriamente dita do minério (sua remoção do seu local natural, através de tratores de esteira, pás-escavadeiras, caminhões e outros equipamentos), a disposição do minério em pilhas dentro da área da mina, a mistura dessas pilhas tendo em vista a homogeneização do teor de nióbio presente no minério e o transporte do minério homogeneizado até os pontos de alimentação que transportarão o minério, através de correias transportadoras, até as instalações produtivas da impugnante. (...)

Veja-se que em análise "in loco" das atividades da COMIPA e da impugnante, o Sr. AFRFB constatou que a primeira se obrigou perante a segunda a lavar o minério, entregando-lhe o material homogeneizado, isto é, com o mesmo teor de concentração de nióbio, o que a COMIPA obtém a partir da mistura do minério disposto em pilhas após sua extração.

Ocorre que não necessariamente todas estas atividades de mineração (i.e., remoção de estéril, lavra, disposição em pilhas, mistura/homogeneização e transporte até pontos de alimentação) ocorrem simultaneamente. Elas podem e certamente ocorrerão muitas vezes em meses diferentes e até em exercícios diferentes como foi o caso do ano de 2009 onde a impugnante, pela diminuição da demanda de seus produtos, optou pela operação com pilhas que estavam prontas para serem consumidas.(...)

Por essa razão, a escritura pública que formalizou o ajuste entre as partes determinou que a remuneração seria **mensal** e que o valor pago pela CBMM seria custo acrescido de 5%, independentemente de que atividade fosse executada em qual mês, já que todas elas fazem parte da atividade de mineração conduzida com a finalidade precípua de ao final realizar a entrega exclusiva do minério necessário às atividades da CBMM.(...)

Dessa forma, em decorrência dos efeitos da crise econômica mundial, a impugnante não recebeu minério de pirocloro da COMIPA durante alguns meses de 2009. No entanto, o não recebimento de minério de pirocloro não significa a interrupção completa das atividades de mineração da COMIPA - como explicado, a mineração não consiste na atividade imediata subsequente de lavra e entrega de minério, como parece entender superficialmente a fiscalização, mas envolve etapas que se prolongam no tempo. (...)

E logicamente, em atendimento ao disposto no art. 20 do estatuto social da COMIPA, transcrito acima, os custos das atividades de mineração (diretos e indiretos, de produção e administrativos) - ai incluídos os custos das atividades de formação de pilhas, mistura e homogeneização de minério - incorridos nos meses de 2009 foram cobrados **mensalmente** da impugnante, com o acréscimo da margem de lucro contratualmente pactuada.(...)

Contudo, a fiscalização pareceu se confundir pela constatação de que não houve entrega de minério em 2009 e estabeleceu uma equivalência entre a entrega do minério e toda a atividade de mineração. O Sr. AFRFB não observou que as atividades de mineração não são simples a ponto de a lavra e a entrega do minério ocorrerem de forma imediatamente subsequente, podendo haver meses em que há atividades de mineração mesmo sem entrega do minério (como atividades de mistura e homogeneização). Tendo havido atividades de mineração, a COMIPA cobrou-as da impugnante, nos termos preconizados pelo art. 20, parágrafo 2º, do seu estatuto. Resta evidente que o a impugnante **não** se apropriou de custos e despesas de terceiros que não eram necessários às suas atividades como alegado pelo auditor fiscal. Pelo contrário, conforme demonstrado acima, não só o procedimento adotado pela impugnante encontra respaldo na escritura pública, quai) as despesas de mineração são necessárias para suas atividades.

2.3. Do reembolso de custos e despesas

É importante ainda observar que, em virtude da crise no ano de 2009, nem todo o pessoal e nem todos os equipamentos da COMIPA foram empregados em atividades de mineração, visto que, mesmo considerando a manutenção das atividades de mineração durante aquele período, a demanda por tais atividades não envolvia todo o pessoal da COMIPA.

Diante da ociosidade de parte dos funcionários e das máquinas da COMIPA nesse período, a impugnante - cuja atividade, embora afetada pela crise, se manteve - ajustou com a COMIPA que ela utilizaria os equipamentos de sua propriedade, mas locados à COMIPA, em serviços rotineiros de sua produção, dentre eles o transporte e a disposição da escória gerada na produção. Também foi negociado que, sempre que possível, estes equipamentos seriam manuseados por funcionários da COMIPA, quer porque alguns destes funcionários estavam ociosos, quer porque eles estavam habituados ao manuseio dos referidos equipamentos.

Como alocou em suas atividades funcionários e equipamentos da COMIPA, a impugnante convencionou com aquela companhia que lhe reembolsaria os custos relativos à locação dos equipamentos, à sua manutenção e à sua conservação, bem como os custos e demais encargos relativos àqueles funcionários.

Era natural que a impugnante e a COMIPA ajustassem o reembolso, pela primeira, dos custos relativos a equipamentos e funcionários da segunda, já que ambos estavam alocados em atividades da impugnante. De fato, como os referidos equipamentos e funcionários estavam à disposição e a serviço da impugnante, e não da COMIPA, os custos a eles inerentes foram arcados pela impugnante, o que era coerente com a decisão de alocar aqueles equipamentos e funcionários ociosos em atividades produtivas da impugnante.(...)

A fiscalização insistiu, no curso do procedimento fiscal e também no termo de verificação fiscal que acompanhou os autos de infração ora combatidos, que a impugnante não teria logrado comprovar o aludido reembolso de custos - o que é até contraditório, visto que a própria fiscalização confirma a ocorrência dos pagamentos feitos a este título (fl. 1249 dos autos), bem como as atividades empreendidas, conforme relatório de visitas (fls. 261/262).(...)

Como se pode verificar, o Sr. AFRFB constatou que a impugnante rotineiramente deve remover e transportar a escória gerada em seu processo produtivo, o que fez, em 2009, com auxílio dos equipamentos e dos funcionários da COMIPA. Veja-se: não se tratou propriamente de serviço prestado pela COMIPA à impugnante, conforme esclarecido às fls. 267/268 dos autos. Na verdade, a COMIPA cedeu temporariamente seus equipamentos e seus funcionários à impugnante, motivo pelo qual foi reembolsada dos custos a eles inerentes.

As explicações feitas até aqui, inclusive, e principalmente, aquelas feitas pelo próprio Sr. AFRFB em visita às instalações da COMIPA e da impugnante, denotam que não se pode falar em liberalidade na realização desses pagamentos, porquanto a COMIPA foi reembolsada pelos custos que competiam à impugnante e que estavam diretamente vinculados às atividades diuturnas da impugnante. Estes custos tinham sido arcados pela COMIPA, em virtude de ela ser contratual e legalmente responsável pela manutenção dos equipamentos em sua posse e pelo pagamento do seu pessoal. No entanto, como tais equipamentos e funcionários foram alocados nas atividades da impugnante, competia a ela incorrer nos respectivos custos, como de fato incorreu, sem qualquer liberalidade.

2.4. Dos "custos de paralisação"

(...)

Assim, a CBMM registrou a parte do valor faturado pela COMIPA, denominaria "-os de "custos de paralisação" (conta de despesas 31301006), não porque estivesse assumindo custos de terceiros, mas, sim, porque possuía obrigação contratual de pagá-lo; nos termos da estrutura de faturamento estabelecida no art. 20, parágrafo 2º, do estatuto social da COMIPA..(...)*

Portanto, não procede a alegação da fiscalização de que as despesas incorridas pela impugnante representam liberalidade, ou de que seu pagamento não possui causa, ou representa apropriação de despesas de

terceiros, não necessários e indedutíveis, por desatendimento ao art. 299 do RIR/99, e sujeitas à tributação do IRRF à alíquota de 35%, nos termos do art. 674 do RIR/99.

2.5. O atendimento ao art. 299 do RIR/99

Os gastos incorridos pela impugnante, conforme demonstrado no item anterior, estão diretamente vinculados às suas atividades típicas e rotineiras e decorrem de obrigação contratual firmada em 1972, vigente e válida há 42 anos. Além disso, estes mesmos gastos são normais, diante das atividades desenvolvidas em conjunto pela COMIPA e pela impugnante e também da circunstância específica e extrema vivenciada pela COMIPA durante a crise econômica mundial.

Dá porque a dedutibilidade dos pagamentos em foco atende ao disposto no art. 299 do RIR/99 (...)

A glosa da dedutibilidade dos pagamentos feitos à COMIPA, como dito, baseada exclusivamente no art. 299 do RIR/99, o qual cuida da dedução das despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Tal glosa não teve lastro no art. 304 do RIR/99, que trata da indedutibilidade dos pagamentos feitos ser causa ou a beneficiários não identificados.

Isso revela, se não a nulidade dos autos de infração, por deficiência em sua motivação e em sua capitulação legal, a incoerência do Sr. Agente Fiscal, que não fundamentou a glosa da despesa no art. 304 do RIR/99, mas justificou a cobrança do IRRF no art. 674, parágrafo 1º, do RIR/99, que cuida dos pagamentos sem causa.(...)

A fragilidade, se não a nulidade, dos autos de infração também é revelada pelo fato de os gastos incorridos pela impugnante, e glosados pela fiscalização, corresponderem, em sua maioria, a custos, e não a despesas, o que não autoriza a glosa com amparo no art. 299 do RIR/99.

A despeito dessas inconsistências, a impugnante acredita ter demonstrado acima, a partir dos esclarecimentos relativos às suas atividades, às atividades da COMIPA e às conseqüências advindas da crise econômica mundial, que os pagamentos feitos à COMIPA possuíam, sim, uma causa e foram necessários, usuais e normais ao desenvolvimento das atividades da empresa, sendo, portanto, dedutíveis. Sem prejuízo, a impugnante acrescentará algo mais a seguir a este propósito.(...)

O Parecer Normativo CST n. 32/81, no qual o termo de verificação fiscal se louvou, interpretou a conceito de necessidade, inclusive perante o parágrafo 2.do art. 47 da lei que fundamenta o referido art. 299, segundo a qual "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa". (...)

Os dispêndios incorridos pela impugnante, como se pode notar, não eram de terceiros, tampouco eram desprovidos de causa e nem tampouco foram incorridos por mera liberalidade da impugnante, como afirmou a fiscalização. Tratava-se, isto sim, de gastos previstos contratualmente, necessários às atividades habituais da impugnante, porque diretamente vinculados à produção do nióbio, e normais diante da necessidade de homogeneização do minério e do uso dos equipamentos e da alocação de

funcionários da COMIPA à impugnante e também do contexto de crise econômica do período.

Conforme esclarecido no item anterior, com a alocação de equipamentos e funcionários, permitiu-se a racionalização de custos, em momento crítico dos negócios da COMIPA, tendo em vista que esta companhia foi duramente afetada pela crise mundial, tanto que sua produção foi temporariamente interrompida, do que resultou a ociosidade de suas máquinas e de seu pessoal. As dificuldades da COMIPA, é importante que fique claro, afetavam diretamente a impugnante, já que a atividade de uma está diretamente relacionada e vinculada à atividade da outra. Daí a normalidade do acordo celebrado entre ambas.

Nesse particular, vale a pena trazer à baila a Solução de Divergência n. 23, de 23.9.013, da COSIT,(...)

Na verdade, a impugnante agiu dentro contexto em que ela e a COMIPA operam e diante da conjuntura econômico-financeira atípica do período.(...)

Como se vê, a análise acerca da necessidade, ou não, de uma despesa não pode variar ao sabor de julgamentos individuais e pessoais, sob pena de se criar um cenário de incerteza e insegurança que o artigo 47 da Lei n. 4506 certamente não visou atingir.

Perante esses postulados é que a jurisprudência proclamou que o conceito de necessidade é objetivo, não subjetivo, no sentido de que é apurado pela conexão da despesa com as atividades da empresa, e não por critérios de conveniência ou outros pelos quais o fiscal ou o julgador pudessem achar desnecessária uma despesa que a empresa achou necessário assumir.

Há inúmeras decisões do antigo 1º Conselho de Contribuintes neste sentido, dentre as quais podem ser citadas, exemplificativamente, as seguintes (...)

Por fim, é importante contestar o argumento da fiscalização de que o acordo firmado entre a impugnante a COMIPA ofenderia o art. 123 do Código Tributário Nacional, (...)

Ora, no caso dos autos, o art. 123 não tem aplicação, porque a impugnante e a COMIPA não pactuaram a responsabilidade pelo pagamento de tributos e, principalmente, porque nada do que elas convencionaram teve o condão ou a intenção de modificar a sujeição passiva tributária.

2.6. A inexigibilidade do IRRF - Inaplicabilidade do art. 674, parágrafo 1º, do RIR/99

(...) Como se vê do texto normativo acima reproduzido, o caput do art. 674, ao tratar da hipótese de beneficiários não identificados, pressupõe a impossibilidade de aferir-se a destinação dos pagamentos realizados pela pessoa jurídica.

Realmente, o art. 674 tem como finalidade permitir ao fisco a exigência de imposto de renda na fonte nas hipóteses em que a autoridade não possui elementos para fiscalizar o destinatário dos pagamentos.

Veja-se que o caput daquele dispositivo faz referência expressa a pagamentos efetuados a "beneficiários não identificados" e o parágrafo 1º do art. 674 complementa a regra do caput, esclarecendo que ela se aplica aos

pagamentos ou à entrega de recursos na hipótese em que "não for comprovada a operação ou a sua causa".

É precisamente essa a interpretação do próprio fisco acerca da aplicabilidade do art. 674 do RIR/99, conforme se infere do seguinte trecho da Solução de Consulta Interna n. 11, de 8.5.2013, da COSIT, na qual foi dito que o referido dispositivo só tem aplicação em situações extremas de incerteza, nas quais não se sabe quem é o beneficiário do pagamento ou sua causa, dificultando e trazendo incertezas sobre o fato passível de tributação (...)

Na hipótese vertente, não ocorre a situação extrema e excepcional que autoriza a aplicação do art. 674 do RIR/99. É que não houve pagamento imotivado e sem causa e nem a beneficiário não identificado. Pelo contrário: os pagamentos foram motivados pela alocação de equipamentos e funcionários da COMIPA às atividades da impugnante e pelas atividades de mineração (homogeneização de minério) de acordo com o previsto na escritura pública.(...)

Isso porque, como já demonstrado, os pagamentos em questão referem-se a meros reembolsos de custos arcados pela COMIPA, mas cabíveis à impugnante, diante da alocação de equipamentos e pessoal da primeira em suas atividades e a gastos decorrentes da atividade de mineração (homogeneização de minério) feita pela COMIPA a seu pedido de acordo com previsão contratual (acrescido de 5% de margem de lucro). A causa dos pagamentos, então, corresponde justamente ao cumprimento da obrigação contratual, ao faturamento de custos relacionados a atividade de mineração (homogeneização) e a reembolsos de custos de equipamento e pessoal. E o beneficiário é a COMIPA, como reconhece a fiscalização.(...)

Sendo assim, estando caracterizado o beneficiário dos pagamentos e também a sua causa, e estando demonstrada a dedutibilidade destes pagamentos frente ao art. 299 do RIR/99, também este item do auto de infração não pode prosperar, não encontrando amparo no art. 674 do RIR/99.

2.7. A impossibilidade de aplicação do art. 674 do RIR/99 em conjunto com a multa de ofício - Dupla penalidade pelo mesmo fato.

(...)

3. Pagamentos efetuados à CITIC

Conforme esclarecido nos autos, a CITIC é distribuidora dos produtos finais de nióbio produzidos pela impugnante, atuando junto a clientes situados no território chinês.(...)

O preço de venda estabelecido pela impugnante é informado periodicamente à CITIC por meio de fax ou outro meio escrito, sendo este preço válido a partir do início do mês seguinte à entrega da comunicação à CITIC e permanece válido até que a CBMM informe à CITIC outro preço. Na fixação do preço, devem ser consideradas as condições previstas no capítulo do contrato relativo à nomeação e remuneração da CITIC, especialmente a margem de 8% assegurada à CITIC nas vendas por ela realizadas.

Confira-se (...)

Assim, diante da obrigação contratual de fixar o preço dos produtos de nióbio de forma a garantir as condições de remuneração (i.e., a margem de 8%) da CITIC (obrigação esta prevista na cláusula 4.1, "in fine", do contrato) e considerando as condições de mercado que implicaram redução dos preços de nióbio diante do cenário de crise econômica, a impugnante e a CITIC reajustaram os preços dos produtos aos clientes finais que já haviam sido entregues pela impugnante à CITIC.

Com efeito, identificou-se, na ocasião, que a CITIC havia feito pagamentos à impugnante em quantia superior àquela que lhe era realmente devida. Diante disto, a impugnante providenciou a devolução dos valores que lhe foram pagos a maior. Este excedente afetou o resultado da impugnante, afetando também, de conseguinte, a apuração do IRPJ e da CSL, até porque a impugnante havia oferecido à tributação o montante que lhe havia sido pago pela CITIC (doc. 05).

Não obstante a devolução feita pela impugnante não represente acréscimo patrimonial para a CITIC, muito menos represente liberalidade daquela em favor desta, mas aplicação do contrato de distribuição que ambas celebraram, a fiscalização houve por bem exigir IRRF sobre o montante devolvido, calculado sobre base de cálculo reajustada, além de ter glosado a dedutibilidade da respectiva despesa.

Isso é o que ocorre nas transações levadas a efeito entre a CITIC e a impugnante, estando de acordo com a cláusula 4.2.1 e também com a intenção das partes, consistente em assegurar à impugnante o recebimento do preço pago pelo cliente e, por sua vez, assegurar à CITIC o recebimento da comissão que lhe compete, calculada sobre aquele preço.

É natural que seja assim, já que, em contratos de distribuição ou representação comercial, garante-se ao vendedor o recebimento do efetivo preço de venda da mercadoria, mediante contrapartida do agente ou representante, calculada por uma percentagem daquele preço.

Pois bem. Em 2009 e 2010, após reuniões e contatos telefônicos entre a CITIC e a impugnante, foi acordado que a última deveria devolver à primeira parte dos valores que lhe haviam sido antecipados, em decorrência da queda dos preços do nióbio no mercado mundial, incluindo o Chinês, motivada pela crise mundial.

A queda dos preços pode ser identificada no gráfico ora anexado, elaborado pela impugnante com base nos dados de seu departamento comercial e também nas informações que lhe foram prestadas pela CITIC.(...)

Ora, não era necessário que os documentos fizessem menção à crise, dado que a impugnante e a CITIC, em suas tratativas, tinham amplo conhecimento da origem da mudança repentina dos preços do nióbio no mercado internacional, inclusive chinês. Aquela menção também não era necessária, por se tratar de fato notório, nos termos do art. 334, inciso I, do Código de Processo Civil.(...)

Com efeito, a fiscalização afirmou que: "O que se conclui, com base nos esclarecimentos, documentos apresentados e contabilidade do contribuinte, é que o reajustamento dos preços praticados teve por objetivo garantir a margem de remuneração da CITIC constante do contrato de distribuição, de forma a neutralizar os efeitos decorrentes da queda de preço dos produtos da

CBMM revendidos pela CITIC no território chinês, em decorrência da crise mundial de 2009".(...)

3.1.0 atendimento ao art. 299 do RIR/99

A fiscalização parece ter se impressionado com o fato de que a impugnante contabilizou as referidas remessas em conta contábil denominada "descontos concedidos".(...)

Isso porque, para ela, a impugnante, "por sua liberalidade" entendeu que deveria arcar com efeitos da crise nos preços dos seus produtos no território, protegendo seu distribuidor de eventual redução nas suas margens de remuneração contratualmente pactuadas". Não houve, como se pode identificar, liberalidade por parte da impugnante. Tratou-se de reconhecer um encargo necessário e normal aos negócios da impugnante, na medida em que diretamente vinculado à sua atividade principal e decorrente da execução do contrato de distribuição celebrado com a CITIC, cujas cláusulas 4.2.1 e 9.2 asseguram o reajustamento dos valores pagos pela CITIC.

Dai a dedutibilidade dos valores devolvidos pela impugnante, haja vista o atendimento à disposição do art. 299 do RIR/99.(...)

Face a todo o exposto, os autos de infração devem ser cancelados, dada a dedutibilidade dos dispêndios em foco, na forma do art. 299 do RIR/99.

3.2. A inexigibilidade do IRRF

(...)

Ou seja, a devolução correspondia a ressarcimento de valores antecipados pela CITIC a maior, de modo a assegurar que a impugnante recebesse o efetivo preço de venda do nióbio e a CITIC recebesse a comissão que lhe cabia. Esta devolução não estava sujeita ao recolhimento do IRRF, na medida em que não tem natureza de acréscimo patrimonial da CITIC. Vejamos.(...)

Ora, os pagamentos feitos pela impugnante à CITIC não tem natureza jurídica de renda, na medida em que constituem simples devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio da CITIC, e que apenas repõe o ativo e o patrimônio ao estado anterior.

De fato, os numerários percebidos pela CITIC constituem mera reposição dos valores por ela antecipados à impugnante, correspondendo à recuperação de seu patrimônio. Se não houvesse esta devolução, a diminuição patrimonial seria definitiva.(...)

Portanto, o art. 392, inciso II, do RIR/99 não altera o que se disse até aqui no sentido de que as devoluções, ressarcimentos e reembolsos não representam valores tributáveis pelo IRRF, por não constituírem acréscimo patrimonial, dado não se ajustarem ao conceito de receita, como acima visto.

Mesmo que as remessas feitas pela impugnante fossem remuneratórias e, pois, constituíssem acréscimo patrimonial da CITIC (o que se admite somente para fins de argumentação), ainda assim elas seriam insuscetíveis de recolhimento do IRRF, na medida em que teriam a natureza jurídica de comissão, visto que destinadas a garantir a manutenção da margem percentual que constitui a remuneração da CITIC prevista contratualmente.

O não recolhimento do IRRF decorreria, nesse caso, do fato de que as alíquotas deste imposto foram reduzidas a zero sobre os pagamentos a título de comissões devidas a agentes situados no exterior. Eis o que dispõe o art. 691, inciso II, do RIR/99, cuja redação é a seguinte:

"Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei n. 9481, de 1997, art. 1º, e Lei n. 9532, de 1997, art. 20):

(...)

II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;"

(...)

À luz do exposto, outra não pode ser a conclusão, senão a de que a tributação levada a cabo pela fiscalização é indevida, na medida em que ela alcança numerários que não se amoldam ao conceito de receita e que, pois, não representam acréscimo patrimonial. Mas, ainda que assim não fosse, o que se admite somente para fins de argumentação, tais numerários não estariam sujeitos ao pagamento do IRRF, porque, se remuneratórios, seriam comissão da CITIC, a qual esta sujeita à alíquota zero do imposto, nos termos do art. 691, inciso II, do RIR/99.

4. Inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 à CSL.

Com relação ao lançamento da CSL, relativo tanto aos pagamentos feitos à COMIPA, quando àqueles feitos à CITIC, com muito mais razão se impõe o seu cancelamento, uma vez que, segundo entendimento estratificado na jurisprudência do antigo 1º Conselho de Contribuintes, o fundamento legal do art. 299 do RIR/99, no qual está baseada a presente autuação, qual seja, o art. 47 da Lei n. 4506, restringe-se apenas ao imposto de renda, não se aplicando à contribuição em foco.(...)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também já se posicionou nesse sentido, concluindo que "o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ", e não à CSL, o que fez no acórdão n. 9101-001510, de 20.11.2012, cuja ementa é a seguinte (...)

5. Pedido

Pelo exposto, requer-se o acolhimento da presente, para o fim de que os autos de infração sejam julgados improcedentes, cancelando-se a exigência fiscal.

Na remota hipótese de se entender pela manutenção das exigências fiscais, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer-se o afastamento da multa de ofício em relação aos pagamentos feitos à COMIPA.

Mas, caso seja mantida a exigência fiscal, inclusive a multa, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das penalidades, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

(...)

*A impugnante protesta **provar o alegado** por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.*

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/Juiz de Fora-MG proferiu o Acórdão nº 09-57.140, de 18 de março de 2015, por meio do qual decidiu pela procedência parcial da impugnação.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Somente as despesas necessárias, usuais ou normais a atividade da empresa podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA GLOSA DE DESPESAS INEXISTENTES. CSLL.

Tratando-se de despesa/custo inexistente, resta afetada tanto a base de cálculo do IRPJ quanto da CSLL.

LANÇAMENTO DECORRENTE

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos

entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o imposto na fonte, quando não recolhido, deve ser exigido com a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e reajuste da base de cálculo. O que se está punindo é o não recolhimento do imposto de renda na fonte e não a omissão do beneficiário ou da causa.

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Estão sujeitos ao imposto na fonte, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos por pessoas jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

Cumpre esclarecer que a parte exonerada da autuação refere-se às infrações discriminadas no item IV.I (segunda ocorrência) e no item IV.II, ambos do Termo de Verificação Fiscal, as quais, segundo a instância *a quo*, estão intimamente ligadas por se tratarem de despesas operacionais necessárias do contribuinte porque a previsão contratual de preservação da remuneração do distribuidor exclusivo é amparada pelo Código Civil (artigos 710 a 716).

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que: (i) a afirmação da DRJ acerca da inexistência de obrigatoriedade de pagamentos mensais sem que houvesse entrega de minério decorre da interpretação literal, isolada e equivocada do artigo 20, parágrafo 2º, do estatuto social da COMIPA; (ii) a jurisprudência do CARF é firme no sentido de que não cabe ao Fisco ou a autoridade julgadora avaliar a conveniência de uma despesa, não lhe sendo autorizado interferir nas decisões gerenciais da empresa; (iii) a decisão recorrida deixou de apreciar que o vício no lançamento não se limita aos contornos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF); (iv) em momento algum afirmou que o fato examinado na Solução de Divergência COSIT nº 23/13 equivale ao tratado nos autos, contudo, o aspecto relevante para o presente caso é o total conhecimento da RFB quanto às práticas comumente adotadas pelas empresas que praticam atividades econômicas interligadas com vistas à racionalização de custos; (v) a decisão recorrida emitiu considerações subjetivas sobre a dedutibilidade dos custos e despesas em total ingerência nos seus negócios, tais como, a desnecessidade de a empresa incorrer em despesas/custos extras e a possibilidade de classificá-los como doações ou empréstimos; (vi) tais desembolsos não se enquadram na moldura legal desses institutos de direito privado; (vii) em caráter subsidiário, há nulidade porque haveria que se aplicar o tratamento da postergação aos pagamentos realizados à COMIPA, uma vez que poderiam ser considerados como deduções antecipadas porque certamente os correspondentes custos/despesas seriam repassados à empresa quando suas atividades voltassem à normalidade; (viii) em vista da sujeição da parte exonerada ao recurso de ofício, reitera todos os fundamentos arguidos em sua impugnação a respeito dessa parte; (ix) além de se tratar de mera formalidade, a DRJ inovou na fundamentação acerca da necessidade de registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) para que se concordasse com a alíquota zero incidente sobre comissões aos pagamentos para a CITIC; (x) esses pagamentos foram remetidos depois da concretização da exportação, por isso, aquela necessidade é inaplicável ao

presente caso; (xi) a jurisprudência tem entendido que o artigo 57 da lei nº 8.981/95 não tratou da base de cálculo da CSLL; e (xii) não pode haver incidência de juros sobre a 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.

Nulidade do Auto de Infração:

A recorrente se insurge contra a decisão recorrida porque entende que esta deixou de apreciar que o vício no lançamento não se limita aos contornos do artigo 59 do PAF. Nesse sentido, argumenta que houve vício material no lançamento referente à glosa de custos/despesas não necessários correspondentes aos pagamentos à COMIPA por incoerência da motivação que o sustenta e notória contradição entre os dispositivos que se conectam aos fatos interpretados pela fiscalização. Isso porque se houve lançamento de IRRF com base no § 1º do artigo 674 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 - (pagamentos sem causa) haveria que se fundamentar a glosa no artigo 304 e não no artigo 299 do mesmo RIR/99. Ademais, o fato de a maioria desses gastos se referirem a custos, e não a despesas, não autorizaria a glosa com base no artigo 299.

De fato, ao analisar a alegação de nulidade, a primeira instância se ateve ao que dispõe o artigo 59 do PAF, *verbis*:

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. (grifei)

Ora, a alegação de incoerência na fundamentação do lançamento só poderia gerar nulidade do auto de infração se houvesse total incompreensão das razões fáticas e jurídicas que motivaram o enquadramento legal realizado pela fiscalização. Daí, sim, poderia ficar caracterizada a preterição do direito de defesa e a consequente anulação do feito. Portanto, é realmente no artigo 59 do PAF que se poderia amparar a nulidade pretendida pela recorrente.

Contudo, isso não é o que se observa nos autos. Toda a matéria fática e legal foi extensivamente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa autuada não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para a sua defesa.

Outra alegação de nulidade está alicerçada na ideia de se aplicar o tratamento da postergação aos pagamentos realizados à COMIPA, uma vez que poderiam ser considerados como deduções antecipadas porque certamente os correspondentes custos/despesas seriam repassados à empresa quando suas atividades voltassem à normalidade. Essa questão, no entanto, envolve matéria de mérito. Se procedente a alegação, haverá erro de enquadramento dos fatos à norma aplicável. Não justificará a anulação, mas, sim, o cancelamento (total ou parcial) do lançamento.

Por fim, em alguns pontos do seu recurso, a empresa alega que a decisão recorrida teria inovado na fundamentação. Essa reclamação é baseada na doutrina que rechaça qualquer argumento ventilado pelas instâncias julgadoras que seja distinto daqueles que foram suscitados na motivação do auto de infração.

Não penso assim.

Cabe ao julgador a análise das provas contidas nos autos. Porém, para demonstrar a sua convicção, muitas vezes, o julgador deve fazer uso de argumentos ainda não veiculados pelas partes. Isso se faz necessário porque o processo intelectual de interpretação dos fatos e normas é naturalmente subjetivo. Não se trata de inovar, mas, apenas, de indicar as razões da formação de seu livre convencimento.

Confira-se, nesse sentido, o artigo 29 do PAF:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. (grifei)

Destarte, são descabidas as alegações de nulidade.

Mérito:

Assim como no voto (vencido) condutor da decisão recorrida, a partir de agora, seguirei os tópicos do Termo de Verificação Fiscal para orientar a minha análise.

Item IV.I - PRIMEIRA OCORRÊNCIA**1) LANÇAMENTO IRPJ**

Essa ocorrência trata dos custos/despesas associados aos pagamentos para a COMIPA. A fiscalização os considerou não necessários, portanto, não dedutíveis na conformidade do artigo 299 do RIR/99.

Independentemente da discussão trazida pela recorrente no tocante à incoerência desse enquadramento (deveria ter sido invocado o artigo 304 para ser coerente com o lançamento de IRRF com base no § 1º do artigo 674), o fato é que parece não haver motivos para dar guarida aos fundamentos da fiscalização.

A recorrente explicou de forma clara as razões pelas quais efetuou os aludidos pagamentos. Trata-se de arranjo contratual em que a CBMM (recorrente) e a CODEMIG (antiga CAMIG) arrendam para a COMIPA seus direitos de lavra do minério de pirocloro. Esta, por sua vez, se compromete a vender todo o minério, com exclusividade, para a recorrente. O contrato estabelece a remuneração da COMIPA mediante o reembolso dos custos e despesas incorridos nas suas atividades acrescidos de uma margem de lucro de cinco por cento. Essa remuneração, normalmente, é lastreada na venda do minério mensalmente fornecido à recorrente. Contudo, no período objeto da autuação, houve uma conhecida retração no mercado consumidor dos produtos obtidos a partir desse minério. Por isso, a recorrente diminuiu a sua produção e foi suspenso o fornecimento do minério por alguns meses. Nada obstante, a recorrente continuou remunerando a COMIPA com base nos custos e despesas desta última que se prolongam no tempo. Além disso, considerando a existência de máquinas e pessoal ocioso nas instalações da COMIPA, a recorrente contratou a locação desses recursos no período. Os valores referentes a essa locação estão incluídos na remuneração da COMIPA.

A fiscalização listou na Tabela I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1435) os custos/despesas glosados e indicou as respectivas notas fiscais que lhes deram suporte. As cópias de tais documentos foram juntadas aos autos (fls. 53 a 60) e a própria fiscalização afirma que constatou em diligência efetuada na COMIPA que esta apropriou aquelas notas fiscais como receitas de recuperação de despesas na conta analítica 1470 RECUPERAÇÃO DE DESPESAS DIVERSAS (fls. 1436). Nada indica, portanto, que a COMIPA deixou de tributar essa receita.

Ademais, a fiscalização enumerou os seguintes fatos como determinantes para caracterizar a apropriação, pela recorrente, de custos e despesas de terceiros, portanto, não necessários e indedutíveis na apuração do lucro real (fls. 1437):

- . Não houve fornecimento de minério pela COMIPA de janeiro a novembro/2009;
- . O contribuinte não comprovou nenhuma prestação de serviços da COMIPA para si;
- . Não existem receitas de serviços e/ou ressarcimento pelo uso de máquinas e equipamentos contabilizadas na escrituração da COMIPA;

- . COMIPA declarou que não é prestadora de serviços e que não possui livro, contratos ou notas fiscais de serviços;
- . COMIPA elaborou demonstrativo dos seus custos e despesas e emitiu as notas fiscais citadas Tabela I tendo como beneficiário o contribuinte;
- . O contribuinte pagou essas notas fiscais que representam custos e despesas da COMIPA, gastos estes que não têm nenhuma relação com a sua atividade e com a manutenção da respectiva fonte produtora;
- . O contribuinte apropriou de tais gastos como custos, despesas etc., reduzindo o lucro líquido do período.

Percebe-se que a fiscalização, na essência, motivou essa parte do feito em duas questões: o não fornecimento da matéria prima e a inexistência de prestação de serviços.

A primeira questão foi também determinante para a DRJ porque esta entendeu que só havia obrigação de remunerar a COMIPA se houvesse o fornecimento do minério. Fez essa leitura ao entender que o § 2º não poderia ser dissociado do *caput* e do § 1º do artigo 20 do estatuto social da COMIPA. Veja-se:

Capítulo V - Das Operações

Art. 20 - O minério extraído pela sociedade será vendido exclusivamente à Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração (CBMM), em quantidade fixada mensalmente entre a sociedade e a CBMM, tendo em vista a demanda do mercado e o programa de produção e venda desta.

Parágrafo 1º - O minério será entregue à CBMM nas suas instalações industriais em Araxá.

Parágrafo 2º - O preço a ser pago pela CBMM pelo minério recebido da sociedade será calculado e reajustado mensalmente e corresponderá aos custos da extração e da entrega do minério, acrescidos de 10% (dez por cento) e do imposto único sobre minerais.

Sem embargo, não se pode fazer uma leitura tão singela do negócio. Como afirma a recorrente, trata-se de uma relação empresarial estabelecida há mais de 40 anos. Parece evidente o compromisso de pagar um preço equivalente ao custo da extração e entrega do minério, acrescido de uma margem de lucro (alterada posteriormente para cinco por cento), em bases mensais. Em circunstâncias normais de fornecimento contínuo, esse preço corresponderia ao valor da totalidade do minério fornecido no mês. Mas, se num determinado período não houve fornecimento do minério, não quer dizer que a COMIPA não incorreu em custos e despesas para a extração e entrega do minério que será fornecido em algum momento futuro. Como disse a recorrente, a remuneração da COMIPA foi concebida com base numa estrutura de custos e despesas que se prolonga no tempo.

No que diz respeito à questão de inexistir prestação de serviços, isso em nada interfere na dedutibilidade analisada. Numa das respostas apresentadas à fiscalização (fls. 52), a empresa disse que os valores contidos nas notas fiscais emitidas com código CFOP nº 5949, as quais deram suporte ao custos e despesas glosados, referiam-se a serviços de movimentação para formação e homogeneização de pilhas de minério, serviços operacionais de apoio à produção na Metalúrgica, outros custos de paralisação na COMIPA e outros custos e serviços diversos. A fiscalização se apegou a isso e passou a exigir a efetiva comprovação da prestação de serviços pela COMIPA. Nesse cenário, conforme o próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 1427), a empresa fez os seguintes esclarecimentos:

- . Que o “serviço de movimentação para formação e homogeneização de pilhas de minério” está relacionado à obrigação de venda de minério pela COMIPA à CBMM.
- . Que em decorrência do art. 20, § 2º, do Estatuto Social da COMIPA, o preço do minério faturado à CBMM pela COMIPA é calculado com base no custo de extração, de homogeneização e de entrega do minério. Como o minério deve ser entregue homogeneizado, os valores indicados pela CBMM em suas respostas às intimações fiscais sob a terminologia de “serviço de movimentação para formação e homogeneização de pilhas de minério” nada mais representam do que os custos com o processo de homogeneização, incorridos pela COMIPA e que foram pagos pela CBMM quando da aquisição do minério de acordo com a escritura pública;
- . Que não se trata, propriamente, de uma efetiva prestação de serviços, mas sim da atividade exercida pela COMIPA de venda do minério para a CBMM de acordo com o que está acordado entre as partes no âmbito da escritura pública;
- . No que tange às chamadas operações na metalurgia (de apoio à produção), deve-se observar que, com base no disposto na cláusula 13 da escritura pública que constituiu a COMIPA, a CBMM deve locar à COMIPA equipamentos de mineração empregados nas atividades de lavra, entre os quais caminhões e pás carregadeiras. Quando tais equipamentos estão ociosos, eles são utilizados pela CBMM para remoção da escória.
- . Nesse caso, os custos correspondentes a essa operação são devidamente imputados nos centros de custo da CBMM onde a operação ocorreu e são reembolsados à COMIPA através da inclusão dos custos na nota fiscal emitida pela COMIPA.
- . Dessa forma, aquilo que em manifestações anteriores foi chamado de serviço operacional de apoio à produção na Metalurgia nada mais representa do que o ressarcimento dos custos de aluguel dos equipamentos, manutenção destes, feito pela CBMM à COMIPA, quando estes são utilizados para escopo diverso daquele previsto na escritura pública da operação de mineração;
- . O valor referente ao custo de utilização dos equipamentos pela CBMM é incluído nas notas fiscais da COMIPA para fins de reembolso conforme previsto no contrato.
- . Exclusivamente para fins gerenciais, ele é indicado sob a terminologia de “serviços operacionais de apoio à metalurgia”.

Como se vê, a empresa explicou que tudo estava inserido na estrutura de custos que deveria ser remunerada pela recorrente na conformidade do § 2º do artigo 20 do estatuto social da COMIPA. A fiscalização, no entanto, se incomodou com os detalhes dessas operações. Nesse sentido, teceu as seguintes considerações para descaracterizar a existência de prestação de serviços.

Na resposta apresentada pelo contribuinte em 12/12/2013 (fls. 70 a 73) prestou esclarecimentos e acostou planilha na qual demonstrou a data do serviço prestado, o turno, o nome do trabalhador, descrição do serviço e horas despendidas (fls. 74 a 122).

Fizemos uma extração de dados das GFIP apresentadas pela COMIPA (fls. 1356 a 1359) e verificamos que os vários funcionários apontados na planilha acostada pelo contribuinte são de fato, funcionários da COMIPA.

O que se verifica é que o contribuinte trata as mesmas operações de forma diferente. Para fins de creditamento de PIS/COFINS defendeu com preciosismo a ocorrência da prestação de serviço, inclusive elaborando demonstrativo de funcionários e horas trabalhadas.

Já para fins de prova de despesas de IRPJ, defende que na verdade não se trata propriamente de serviços, mas apenas de utilização de maquinário locado à COMIPA que se encontrava ocioso.

Com relação à atividade de movimentação para formação e homogeneização de pilhas de minério temos a expor:

1- Consoante restou esclarecido na visita, o processo deve receber um minério homogeneizado (com mesmo teor de concentração). Existindo minérios com teores diferentes a COMIPA deve promover a mistura dos mesmos de forma a obter uma mistura homogênea.

2- Transcrevemos o art. 3º do Estatuto da COMIPA constante da escritura pública, que trata do objeto dessa sociedade:

(...)

3- No estatuto não está citada a necessidade de homogeneização do minério, que é uma etapa posterior à lavra, portanto, se o contribuinte exige a entrega do minério homogeneizado, essa atividade, se exercida pela COMIPA, implicará em aumento do custo do minério a ser fornecido à CBMM.

4- Ocorre que não houve fornecimento de minério de janeiro a novembro/2009 e, portanto, se a COMIPA efetuou essa operação para fins de venda futura, os dispêndios ocorridos não caracterizam prestação de serviços, mas somente custos operacionais da COMIPA.

5- Na contabilidade da COMIPA não existem registros de serviços prestados, e esta empresa informou que não possui livros, contratos ou notas fiscais de prestação de serviços e que não é prestadora de serviços.

6-Portanto, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva prestação de serviços.

Com relação à atividade de serviço operacional de apoio à produção na Metalurgia temos a expor:

- 1- Se a atividade foi exercida pela COMIPA, ainda que com veículos e máquinas locados da CBMM, caracteriza uma prestação de serviços.
- 2- Não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva prestação de serviços.
- 3- Caso apenas tenham sido utilizados veículos e máquinas que estavam à disposição da COMIPA em decorrência de locação, no entendimento desta Auditoria, resta caracterizado uso mediante ressarcimento.
- 4- Não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem seja a prestação de serviços pela COMIPA, seja a utilização mediante ressarcimento.
- 5- Na contabilidade da COMIPA não existem registros de serviços prestados tampouco de ressarcimento pela utilização de máquinas e equipamentos.
- 6- Portanto, não foram apresentados documentos hábeis e idôneos que comprovassem a efetiva prestação de serviços ou o uso mediante ressarcimento de máquinas e equipamentos.

Contudo, como já dissemos, isso em nada interfere na dedutibilidade analisada. Os custos e despesas da COMIPA, estejam eles associados ou não com a prestação de serviços para a CBMM, integram a sua remuneração porque, ao final, são incorridos para a consecução do seu objeto social, qual seja, o fornecimento do minério, com exclusividade, para a recorrente.

Não há razão para considerar não necessários os custos e despesas apropriados. Com efeito, o artigo 299 do RIR/99 assim define o conceito de despesas necessárias:

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.

Portanto, o conceito é aberto e está associado às despesas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Sinceramente, não vislumbro a ausência desses requisitos no caso em questão.

Como já anunciado, nada indica que a COMIPA deixou de tributar as receitas referentes às notas fiscais emitidas. Não há razão, então, para deixar de reconhecer a dedutibilidade dos correspondentes custos e despesas.

Desnecessário, portanto, enfrentar a alegação de postergação de pagamentos.

2) LANÇAMENTO DO IRRF - PAGAMENTO SEM CAUSA (item IV.IV do TVF)

Trata-se, agora, de uma infração caracterizada pela ausência de causa dos pagamentos atinentes às mesmas notas fiscais que deram ensejo à infração anterior. A fiscalização entendeu que não haveria causa nos pagamentos por não existir aquisição do minério nem serviços prestados.

Apesar de o relator do julgamento na primeira instância ter identificado uma causa para os pagamentos (a apropriação de custos e despesas de terceiros), e, por isso, ter cancelado essa parte da autuação, foi vencido nesse entendimento. Isso porque a maioria daquela turma julgadora acompanhou os argumentos da fiscalização no sentido de que os pagamentos efetuados não decorreram de uma previsão contratual vigente entre as partes.

Nada obstante, como já ressaltado na análise da infração anterior, entendo que a causa dos pagamentos está justificada no § 2º do artigo 20 do estatuto social da COMIPA. Trata-se, nessa situação, da remuneração mensal devida à COMIPA com base na estrutura de custos dessa última.

Deve-se, portanto, também afastar essa infração.

3 - LANÇAMENTO DA CSLL

Uma vez cancelado o lançamento do IRPJ, deve-se também cancelar o lançamento da CSLL que lhe é reflexo.

Item IV.I - SEGUNDA OCORRÊNCIA

Item IV.II - AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

1) LANÇAMENTO DO IRPJ

Como disse a instância *a quo*, as infrações discriminadas no item IV.I (segunda ocorrência) e no item IV.II, as duas do Termo de Verificação Fiscal, estão intimamente ligadas. Trata-se de despesas consideradas não necessárias e adições não

computadas na apuração do lucro real. No entanto, ambas se referem aos pagamentos efetuados à CITIC em virtude da renegociação perpetrada com fulcro na cláusula do contrato de distribuição. Por isso, podem, de fato, ser analisadas conjuntamente.

A fiscalização entendeu que houve liberalidade da recorrente ao arcar com os efeitos na crise nos preços de seus produtos no território chinês e proteger o seu distribuidor (a CITIC) de eventual redução nas suas margens de remuneração contratualmente pactuadas. Assim, os valores apropriados como despesas deveriam ser glosados porque estas não seriam necessárias e os valores apropriados em conta redutora de receita (descontos concedidos) deveriam ser adicionados na apuração do lucro real.

A DRJ, entretanto, exonerou essa parte da autuação ao considerar que tais valores, na verdade, se tratam de despesas operacionais necessárias do contribuinte porque a previsão contratual de preservação da remuneração do distribuidor exclusivo é amparada pelo Código Civil (artigos 710 a 716). Por isso, essa matéria deve ser enfrentada em sede de recurso de ofício.

Novamente, há que se analisar o caráter dedutível de pagamentos efetuados com base em arranjos contratuais envolvendo a recorrente. Desta vez, a motivação está estampada em um contrato de distribuição celebrado com a empresa CITIC (distribuidora exclusiva dos seus produtos no território chinês). Como explicado no recurso, esta última faz jus à comissão equivalente a oito por cento, em média, sobre o preço de venda dos produtos comercializados naquele país. Na conformidade da cláusula 4.1 do contrato, assegurada a sua comissão, o pagamento dos produtos exportados é feito pela CITIC, no prazo de 180 dias, considerando o preço de venda fixado pela recorrente. No entanto, entre a fixação do preço, a realização do pedido de compra por parte da CITIC, a preparação do produto vendido, o embarque da mercadoria e o decurso do prazo de 180 dias, ou a sua venda efetiva ao cliente final, podem acontecer algumas oscilações no preço daqueles produtos. Por isso, a cláusula 4.2.1 do contrato dispõe que "as condições de pagamento serão revistas ao término de cada ano civil e poderão ser ajustadas à medida que a logística envolvendo a remessa dos produtos e/ou as condições de mercado no Território posteriormente se alterem". Além disso, a cláusula 9.2 permite às partes redefinirem as obrigações oriundas do mesmo contrato quando caracterizado evento de força maior.

Nesse contexto, no âmbito da mesma crise econômica que afetou a situação veiculada na primeira infração, sobreveio a queda na cotação dos preços daqueles produtos (nióbio) no mercado internacional. Foi, então, que as partes acordaram que deveria haver a devolução de parte dos valores que tinham sido antecipados pela CITIC de modo a assegurar o correto cumprimento do contrato de distribuição e o equilíbrio da relação negocial pactuada.

Mais uma vez, não vejo elementos capazes de afastar o caráter dedutível desses pagamentos. Seja como despesa, seja como parcela redutora da receita, não se trata de liberalidade. Os termos contratuais permitiam a revisão do preços praticados. Se a fiscalização não concordava com esses preços, deveria ter investido numa auditoria de preços de transferência, mas, não, afastar a dedutibilidade dos pagamentos quando a sua motivação negocial foi documentalmente esclarecida.

Portanto, andou bem a decisão recorrida quando acolheu os argumentos da impugnação com base em dispositivos do Código Civil que tratam da liberdade de pactuar (e rever) a remuneração estabelecida em contratos de agência e distribuição. Nesse sentido, está

intrínseco o caráter necessário (dedutível) de pagamentos que visam ao ajuste dos valores pactuados nessas condições.

Confirmo, assim, o conteúdo da decisão recorrida quanto a essas infrações.

2) LANÇAMENTO DA CSLL

Uma vez cancelado o lançamento do IRPJ, deve-se também cancelar o lançamento da CSLL que lhe é reflexo.

Item IV.III - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

Essa última infração corresponde ao IRRF sobre as remessas enviadas para a CITIC tratadas no tópico anterior. Como a fiscalização considerou que houve liberalidade naqueles pagamentos, entendeu que se tratava de garantia e/ou vantagem contratual e caracterizava receita de recuperação de custos para o beneficiário, portanto, renda sujeita à incidência do imposto de renda na fonte.

A DRJ, apesar de não concordar com a tese da liberalidade e, por isso, ter considerado dedutíveis os referidos pagamentos, entendeu que eles se enquadram no conceito de renda. Além disso, rechaçou a alegação subsidiária contida na impugnação segundo a qual, ainda que os pagamentos fossem reputados como acréscimo patrimonial da CITIC, não haveria que se recolher o IRRF porque o artigo 691, II, do RIR/99, reduziu para zero a alíquota desse imposto nas hipóteses de pagamentos a título de comissões devidas a agentes situados no exterior. Fundamentou sua contrariedade com esse entendimento na condição imposta no artigo 2º do Decreto nº 6.761/09, qual seja, a necessidade de registro dessas operações no SISCOMEX.

De fato, os pagamentos efetuados configuram, sim, renda da CITIC. Como esclarecido no tópico anterior, trata-se de valores remetidos como complemento da comissão estipulada no contrato de distribuição celebrado com a CITIC. Na verdade, quando a recorrente diz que a CITIC havia feito pagamentos em quantia superior àquela que lhe era realmente devida e, por isso, os valores objeto da autuação se tratam de mera devolução, há um jogo de palavras que confunde a compreensão da questão. Com efeito, no próprio recurso (fls. 1682), afirma-se que a CITIC providenciava "o pagamento do preço cabível à recorrente, assegurando, para si, em qualquer hipótese, a margem de 8% a título de comissão". Portanto, não havia devolução da comissão. A margem de oito por cento já era retida pela CITIC. O que ocorreu depois foi a repactuação de um acréscimo no percentual da margem, de modo que os valores correspondentes a esse acréscimo foram remetidos em momento posterior.

Portanto, não se trata de ressarcimentos ou recuperações de custo. São descabidas, pois, as associações feitas pela recorrente com julgados que trataram desses institutos no âmbito dos campos de incidência do PIS e da COFINS.

No tocante à condição imposta no artigo 2º do Decreto nº 6.761/09, a recorrente afirma que a DRJ inovou na argumentação e que esses pagamentos foram remetidos

depois da concretização da exportação, por isso, a necessidade de registro no SISCOMEX é inaplicável ao presente caso.

Como já anunciei, não concordo com a alegação de que houve inovação. A autoridade julgadora tem liberdade para esclarecer os argumentos que formam a sua convicção. Nesse sentido, entendo que a condição imposta no referido decreto não pode ser afastada.

Explico.

A alíquota zero é mais um daqueles casos em que o legislador mutila a regra matriz de incidência tributária. A lei tributária, no caso do imposto de renda, incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência. Diria mesmo que opera como se fosse 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 (Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490).

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;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. 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.

É nesse contexto que deve ser interpretada a regra contida no artigo 691, II, do RIR/99, *verbis*:

Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):

(...)

II - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior;

(...)

§ 1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI, deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, § 1º, e Medida Provisória nº 1.753-16, de 1999, art. 11).

Como bem apontado pela decisão recorrida, com suporte no § 1º acima, o Decreto nº 6.761/09 determinou que as comissões pagas pelos exportadores aos seus agentes no exterior, para fazer jus ao benefício da alíquota zero, sejam condicionadas ao registro dessas operações no SISCOMEX. Confira-se:

Art. 1º Fica reduzida a zero a alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, relativos a:

(...)

III - comissões pagas por exportadores a seus agentes no exterior (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, II);

(..)

Art. 2º As operações referidas nos incisos I a IV do caput do art. 1º serão registradas por meio de sistema informatizado que contemple a identificação fiscal da fonte pagadora do rendimento no País e os dados da operação.

A recorrente alega que se trata de um requisito meramente formal e que ele não pode ser aplicado ao caso porque os pagamentos foram remetidos depois da concretização da exportação. Assim, segundo ela, seria impossível o atendimento dessa condição. As disposições invocadas pela DRJ acerca dessa condição, atualmente regulamentada no parágrafo único do artigo 217 da Portaria da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) nº 23/2011, padeceriam de eficácia.

Nada obstante, a formalidade tem fundamento na lei. Esclareça-se: a condição, apesar de veiculada em decreto, tem previsão na lei (o § 1º do artigo 691 do RIR/99 especifica a base legal). Com já se disse, deve-se fazer uma interpretação restritiva de uma regra com caráter de isenção.

Com efeito, os dispositivos regulamentares invocados pela decisão recorrida determinam que a comissão beneficiada pela alíquota zero deve ser informada em Registro de

Exportação (RE). A Portaria SECEX nº 23/2011 é a que está atualmente em vigor, porém, na época dos pagamentos, havia determinação no mesmo sentido: até 24/05/2010, vigia a Portaria SECEX nº 25/2008, a qual, em seu artigo 196, previa que a comissão de agente deveria ser examinada pela SECEX mesmo que posteriormente ao RE; e a partir de 25/05/2010, vigia a Portaria SECEX nº 10/2010, a qual, no parágrafo único do artigo 213, continha disposições idênticas à da Portaria nº 23/2011.

Todas essas Portarias contém previsão expressa de que os RE podem ser alterados. Veja-se, nesse sentido, o artigo 170 da Portaria SECEX nº 25/2008:

Art. 170. Poderão ser efetuadas alterações no RE, exceto quando:

I - envolverem inclusão de ato concessório no campo 24, bem como de código de enquadramento de drawback, após a averbação do registro de exportação; ou

II - realizadas durante o curso dos procedimentos para despacho aduaneiro.

Destarte, não é verdade que a condição não poderia ser aplicada porque as exportações já haviam sido concretizadas. Bastaria retificar os correspondentes RE.

Por conseguinte, confirmo, também, o conteúdo da decisão recorrida quanto a essa infração.

Juros sobre multa:

A recorrente alega também que deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício.

Essa argumentação costuma ser motivada pela ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

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. (grifei)

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Outras vezes faz-se semelhante argumentação com base no que dispõem o artigo 61, c/c o seu § 3º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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.

(...)

§ 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.

(grifei)

Desta feita, somente sobre os débitos de tributos e contribuições poderiam incidir os juros.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

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. (grifei)

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. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

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. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A despeito de existirem decisões contrárias, há outras que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada: Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado: Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

*TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA.
INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira -
DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de
ofício.

Dispositivo:

Pelo exposto, oriento meu voto no seguinte sentido:

- negar provimento ao recurso de ofício;
- afastar as preliminares de nulidade do recurso voluntário; e
- dar provimento parcial ao mérito do recurso voluntário para afastar todas as infrações relacionadas aos pagamentos para a empresa COMIPA.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator