



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724441/2017-14
Recurso Embargos
Acórdão nº 1301-006.309 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Embargante ELETROSUL CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Constatada omissão e contradição no acórdão embargado, tais vícios devem ser suprimidos com a prolação de acórdão integrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para alterar as redações dos dispositivos do Acórdão e Conclusão, nos termos do voto do Relator

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung

Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Trata o presente de análise de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte em face de Acórdão de Autoridade Julgadora de 2ª instância.

2. Por bem retratar a demanda, reproduzo, no que importa a este julgamento, o “Relatório” do “Despacho de Admissibilidade de Embargos” proferido por esta Turma Ordinária, em 11/02/2020 (e-fls. 2968/2976):

“Trata-se de embargos de declaração do contribuinte Eletrosul Centrais Elétricas S/A em face do Acórdão nº 1301-003.903, de 15 de maio de 2019, por meio do qual a 1ª Turma da 3ª Câmara decidiu:

‘ - (i) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e não conhecer do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário; b) determinar que cópia deste acórdão seja anexado ao processo nº 11516.720691/2018-13; e

- (ii) por maioria de votos, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por lhe negar provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), substituído pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado).’

A decisão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

AÇÃO JUDICIAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REGISTRO CONTÁBIL. RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS.

O valor corresponde à subvenção para investimento deve ser registrado como reserva de incentivos fiscais, a fim de evitar que o respectivo valor seja distribuído a título de participação nos lucros ou dividendos.

(...)

A Fazenda Nacional, com a ciência da decisão, apresentou recurso especial (fls. 2.826), ao qual foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade de fls. 2.851.

*O contribuinte, com a ciência da decisão, apresentou embargos de declaração (fls. 2.860 e seguintes), sob o argumento de que o acórdão padeceria de **omissões, obscuridade e contradição**, nos seguintes termos (destaques no original):*

1 - Omissões do Acórdão nº 1301-003.903 Quanto às Nulidades do Acórdão da DRJ

Em tópico preliminar de seu Recurso Voluntário, a ora Embargante pleiteou o reconhecimento da nulidade do acórdão da DRJ (i) por força da irregularidade no desmembramento do processo para a cobrança e da proibição de recorrer, bem como (ii) pela omissão quanto a fundamentos relevantes e autônomos, em clara ofensa ao duplo grau de jurisdição.

*Isso porque, em apertada síntese, a legislação de regência (art. 33, do Decreto n.º 70.235/1972 e art. 151, inciso III, do CTN) faculta ao contribuinte o direito de recorrer das decisões administrativas por meio de recursos dotados de efeito suspensivo, de forma que a decisão de piso, ao assim proceder, **negou vigência aos referidos comandos.***

*Como se não bastasse, a Delegacia de Julgamento igualmente não se manifestou acerca da nulidade dos autos de infração por infringirem de forma direta o texto da Medida Provisória n.º 579/2012, **argumento autônomo e suficiente ao cancelamento dos autos de infração controlados no bojo do presente PAF.***

*A despeito disso, o Acórdão 1301-003.903 se quedou silente acerca do conteúdo de referidos tópicos, incorrendo em clara **omissão** quanto a **duas relevantes matérias que poderiam alterar as conclusões dessa C. Câmara Baixa**, sendo incontestado que referidos vícios devem ser sanados.*

Por essa razão, pleiteia-se o reconhecimento da nulidade da decisão de primeira instância e o cancelamento do PA n.º 11516.720691/2018-13, com a consequente apreciação de todos os tópicos veiculados em sede de Impugnação, bem como a suspensão da exigibilidade de todo o crédito originalmente constituído por meio dos autos de infração, nos termos da legislação de regência.

(...)

Apresentados os argumentos, passo à análise.

*O contribuinte teve ciência da decisão em 11 de novembro de 2019, conforme carimbo apostado no AR de fls. 2.001, e apresentou embargos de declaração em 18 de novembro de 2019, conforme termo de solicitação de juntada de fls. 2.859, dentro do prazo regimental de 5 dias, razão pelas qual os embargos devem ser considerados **tempestivos.***

Como visto, a Embargante acusa a decisão de diversos vícios, que serão analisados a seguir.

1 - Omissões do Acórdão n.º 1301-003.903 Quanto às Nulidades do Acórdão da DRJ

*Neste tópico, aduz a Embargante que a decisão teria incorrido em **omissões**, decorrentes da não apreciação de argumentos preliminares, relativos a supostas nulidades do acórdão da DRJ.*

Os argumentos não analisados foram assim descritos pela Embargante: (i) ‘II.1 – Da Nulidade dos Autos de Infração Lavrados em Violação da Medida Provisória n.º 579/2012’; (ii) ‘II.2 – Da Inexistência de Renúncia à Esfera Administrativa’; (iii) ‘III.2.1 Delimitação da Acusação Fiscal: destinação dos recursos recebidos’;

(iv) *‘III.2.2 Incontestável Cumprimento das Condições Impostas pelo Banco Estatal Alemão para o Pagamento da Subvenção’; e (v) ‘III.2.3 Não incidência do IRPJ e da CSLL sobre Transferências Patrimoniais’[as referências são feitas a itens da Impugnação].*

Com efeito, a análise do voto condutor demonstra que os itens acima indicados, embora constem do recurso voluntário apresentado, efetivamente não foram objeto de enfrentamento específico, de sorte que nos parece plausível a alegação de omissão suscitada pela Embargante.

Embora se possa entender que alguns dos tópicos questionados possam estar incluídos na análise de mérito efetuada pelo voto condutor, por força do reconhecimento da concomitância, tal circunstância não está clara, o que justifica a necessidade de manifestação do Colegiado acerca dessas questões preliminares, a fim de que se possa estabelecer, com a devida clareza, a posição dos julgadores.

Com base nessas premissas, entendo que assiste razão à Embargante quanto a este ponto.

(...)

Conclusão

*Em síntese e conclusão, por todo o exposto, e com fulcro no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO PARCIALMENTE** os embargos de declaração interpostos, a fim de que sejam analisados os argumentos do **tópico 1** deste despacho, relativos às preliminares de nulidade” (negritos do original; grifou-se).*

Voto

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

PRELIMINARES DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS EM VIOLAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 579/2012 E INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA

3. Sobre o assunto, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso, em sede do Acórdão nº 07-42.829 - 3ª Turma da DRJ/FNS - Revisa Acórdão nº 07-41.368, de 23 de fevereiro de 2018, proferido em sessão de 25/10/2018 (e-fls. 2625/2655), conforme suas ementa e razões de decidir, a demonstrar porque “não se manifestou acerca da nulidade dos autos de infração por infringirem de forma direta o texto da Medida Provisória nº 579/2012”, no dizer da Embargante, ensejando a consequente renúncia ao recurso na esfera administrativa:

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

Ano-calendário: 2012, 2013

CONCESSIONÁRIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. BENS REVERSÍVEIS. INDENIZAÇÃO. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

(...)

I) DAS EXCLUSÕES DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DOS VALORES RECEBIDOS DA UNIÃO A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO - MEDIDA PROVISÓRIA Nº 579, DE 2012

(...)

Em face de dúvidas quanto à incidência do IRPJ e da CSLL decorrentes do recebimento de tais valores, a pessoa jurídica formulou consulta à Receita Federal do Brasil sobre essa matéria, antes do início da ação fiscal. Houve a Solução de Consulta nº 7.005 – SRRF07/DISIT, vinculada à Solução de Divergência COSIT nº 22, de 19 de setembro de 2013, orientando que [...]:

Após a citada Solução de Consulta da RFB, a Eletrosul ingressou com pedido judicial visando afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a parcela de indenização recebida da União. Entretanto, em sentença proferida em 03/10/2014, o juízo da 4ª Vara Federal de Florianópolis julgou improcedente o pedido. Houve recurso junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região visando reformar a sentença prolatada, o qual se encontra pendente de decisão, e não há decisão judicial determinando a suspensão do processo administrativo.

Diante dos fatos, as citadas parcelas que foram excluídas pela contribuinte das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL foram objeto de lançamento, mediante auto de infração.

A impugnante argumenta, entre outros pontos, ausência de identidade entre o objeto do presente processo administrativo e da ação judicial. Alega, também, que não haveria concomitância parcial entre as esferas administrativa e judicial pelo fato de o ajuizamento da ação ser anterior à lavratura do auto de infração.

De modo a analisarmos a questão da identidade entre o objeto do presente processo administrativo e da ação judicial, transcrevem-se a seguir trechos da petição inicial e da Sentença proferida pelo juízo da 4ª Vara Federal de Florianópolis nos autos da Ação Ordinária nº 5023271-44.2014.404.7200:

Petição Inicial (fls. 1883 a 1927):

(...)

3.5 Síntese dos argumentos versados na demanda

(...)

4. Pedido

4.1 Pedido de antecipação dos efeitos da tutela inaudita altera parte

Em face do exposto, requer-se a antecipação dos efeitos da tutela inaudita altera parte para o fim de se afastar a incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro sobre o valor correspondente à indenização devida pela Ré em função da reversão dos bens empregados na concessão de serviço público explorada pela Autora.

Subsidiariamente, requer-se a antecipação dos efeitos da tutela inaudita altera parte ao menos para o fim de se afastar a incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro enquanto não definido o valor a ser pago pela reversão de todos os bens, o que inclui a segunda etapa de indenização, relativa aos bens adquiridos antes de maio de 2000.

Presentes, para tanto, os pressupostos.

A verossimilhança das alegações decorre da argumentação acima desenvolvida.

Já o receio de dano irreparável decorre do fato de que, ante a recente intimação da Solução de Consulta nº 7.005 em 24.6.2014, resta evidente que a Ré entende serem devidos Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro em decorrência das indenizações havidas em razão da reversão dos bens empregados na atividade da Autora.

E, caso a Autora não venha a adimplir ditos valores, a Ré poderá promover uma série de atos constritivos em desfavor da Autora, tais como a autuação fiscal com imposição de elevada multa de 75% e posterior inscrição em dívida ativa com o correspondente acréscimo ao débito de mais 20%.

Ato contínuo, a Ré poderá, até mesmo, ajuizar execução fiscal, o que desaguará na penhora de bens da Autora em valor equivalente à magnitude dos tributos aqui discutidos, circunstância que viria, naturalmente, a abalar o regular curso das atividades econômicas da Autora.

Além de manifestamente indevida, dita exigência provocaria sensível abalo à gestão financeira da Autora, sobretudo porque **a Ré vem inadimplindo, mês a mês, seu dever de promover a indenização. Deveras, desde o último mês de março nenhuma das últimas quatro prestações devidas pelo Poder Público foi adimplida, o que provocou desfalque, às contas da Autora, do valor que lhe era devido.**

Ora, não se pode tolerar postura contraditória da Ré que, de um lado olvida seu dever de pagar as prestações mensais e, de outro, viria a demandar da Autora o recolhimento do IRPJ e da CSL sobre estes valores inadimplidos!

Demais disso, no plano indireto, se indeferida a tutela ora postulada poderá a Ré negar à Autora a expedição de Certidão de Regularidade Fiscal, o que traria inúmeras consequências às atividades da última, tais como impedimento ao arquivamento de atos societários na Junta Comercial, impossibilidade de lavrar escriturar e de registrar alterações de propriedade de imóveis perante o registro competente, vedação à obtenção

de financiamentos etc, sem falar, é claro, no risco iminente da apontamento no CADIN, com todos os atos de constrição atinentes a tal expediente.

(...)

Sentença do Juiz da 4ª Vara Federal de Florianópolis - Ação Ordinária nº 5023271-44.2014.404.7200/SC, que julgou improcedente o pedido da Eletrosul (fls. 646 a 653):

[...]

SENTENÇA

Vistos etc.

Cuida-se de ação de rito ordinário na qual a parte autora, concessionário de serviço público, pretende seja declarada a inexigibilidade de IRPJ e CSLL incidentes sobre a indenização relativa a bens reversíveis.

Aduz a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas de natureza indenizatória, bem como sobre verbas pagas a título de reversão de bens porque seria verdadeira modalidade de expropriação sujeita ao mesmo regime jurídico da desapropriação.

Alega que, se reconhecida a legitimidade da incidência dos tributos na espécie, deve ser respeitada a intangibilidade do equilíbrio econômico-financeiro, de modo que o valor da indenização deveria ser revisto de modo a anular os impactos financeiros dos tributos.

Requer seja deferida antecipação dos efeitos da tutela e, ao final, julgada procedente a pretensão para declarar a inexigibilidade do IRPJ e da CSLL incidente sobre a indenização devida em face da reversão dos bens empregados na concessão do serviço público explorado. Subsidiariamente, requer a condenação da União ao pagamento de valor suficiente a anular os impactos decorrentes da incidência do IRPJ e da CSLL de maneira a recompor o equilíbrio econômico financeiro do contrato administrativo firmado.

Junta documentos.

Apresentada contestação, vieram os autos conclusos.

Decido.

[...]

Preliminarmente, aponto que a reversão é a passagem ao poder concedente dos bens do concessionário aplicados ao serviço, relacionados com a prestação do serviço público e necessários à continuidade desse serviço, bem como que, nos casos em que não há reversão dos bens não amortizados ou não depreciados, o concessionário pode depreciar o bem nos termos da legislação tributária.

Considerando a legislação acima transcrita, resta claro que as verbas pagas a título de reversão de bens, no caso objeto destes autos (em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão), não decorrem de expropriação ou de desapropriação, nem tampouco se assemelham a esses institutos.

Por outro lado, a natureza jurídica da referida 'indenização' de bens reversíveis não é propriamente indenizatória. É que os valores recebidos a esse título decorrem de alteração contratual e correspondem à parcela dos investimentos realizados pelo concessionário dos serviços públicos, isto é, corresponde propriamente à receita decorrente de alteração contratual, de modo que legítima a incidência do IRPJ e da CSLL.

Não se está diante de uma excepcionalidade a configurar uma verdadeira indenização, mas sim, repita-se, decorrem de alteração contratual e correspondem à parcela dos investimentos realizados pelo concessionário dos serviços públicos, de modo a estarem sujeitas à mesma tributação aplicável às demais 'indenizações' decorrentes de reversão de bens aplicados à prestação de serviços públicos.

Afinal, nos termos do CTN, a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento (art. 43. § 1º).

Por outro lado, há de se ter em conta que a natureza jurídica das indenizações também deve ser buscada observando-se o método de cálculo da indenização correspondente, de modo que se faz imperiosa a consideração do art. 9º do Decreto n. 7.805/2012, o qual dispõe que a indenização do valor dos investimentos dos bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados será calculada com base no Valor Novo de Reposição - VNR, e considerará a depreciação e a amortização acumuladas a partir da data de entrada em operação da instalação, até 31 de dezembro de 2012, em conformidade com os critérios do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico - MCSE (já transcrito supra).

Deixo de adentrar nas minúcias da referida equação, mas anoto que, conforme exposto com clareza na Solução de Divergência COSIT n. 22/2013, 'nos termos das normas contábeis expedidas pelo órgão regulador do setor elétrico, a fluência da amortização ou da depreciação dos bens reversíveis está relacionada exclusivamente com o esgotamento do prazo de utilidade do bem, estando alheio a outros fatores, tais como a recuperação do investimento necessário para sua *aquisição ou construção e o auferimento de receitas ou lucros esperados com o investimento*'.

A propósito, também consta na referida Solução de Divergência COSIT n. 22/2013:

[...]

Quanto ao pedido no sentido de que, se reconhecida a legitimidade da incidência dos tributos na espécie, deve ser respeitada a intangibilidade do equilíbrio econômico-financeiro, de modo que o valor da indenização deveria ser revisto para anular os impactos financeiros dos tributos, tenho que, apesar da intangibilidade do equilíbrio econômico-financeiro decorrente do contrato firmado entre poder concedente e concessionário, não há direito adquirido do concessionário à prorrogação de prazos de contratos de concessão de serviço público ao final do termo originalmente estipulado, ainda que prevista tal possibilidade no contrato.

Assim, prevalece o caráter discricionário do poder concedente em prorrogar, ou não, a concessão do serviço público, de modo que a prorrogação do contrato de exploração do serviço público concedido configura mera expectativa de direito.

É por isso que restam afastadas aquelas teses no sentido de projeção econômico-financeira que supostamente possam ter embasado a decisão de se investir no serviço público concedido ou mesmo de frustração de lucros eventualmente projetados com base nessa expectativa.

O direito à indenização dos bens reversíveis que ainda não tenham sido inteiramente depreciados ou amortizados são proporcionalmente indenizados (a parte ainda não depreciada ou não amortizada) com o mero propósito de não desestimular o concessionário a continuar realizando investimentos necessários até o fim do contrato e, assim, garantir a continuidade do serviço público concedido.

Portanto, a proposta de indenização dos investimentos não amortizados ou não depreciados, objeto destes autos, atrelada à prorrogação antecipada ofertada ao concessionário, deve ser encarada como mera liberalidade exercida pelo poder concedente de forma a tornar mais atrativa a proposta e minorar o impacto de tal amortização no incremento das tarifas futuras.

Logo, a 'indenização' objeto destes autos (em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão), não se confunde com aquela indenização decorrente da extinção do contrato em virtude do advento de seu termo final e não advém de disposição legal, mas sim de convenção contratual. É decorrente, portanto, de ato volitivo do concessionário.

Tendo optado pela prorrogação do contrato nos moldes da nova lei vigente, não é razoável pretender rediscutir seus termos tão somente em face da tributação incidente sobre os bens reversíveis.

Ante o exposto, julgo improcedente o pedido, nos termos da fundamentação.

(...)

Compulsando-se os documentos juntados aos autos, não há dúvida de que a matéria do auto de infração referente à exclusão indevida na apuração do IRPJ e da CSLL correspondente à indenização recebida da União decorrente da Medida Provisória nº 572, de 2012 (convertida na Lei nº 12.783, de 2013), é objeto também da citada ação judicial. Portanto, não assiste razão à impugnante quanto ao argumento de ausência de identidade entre os objetos do presente processo administrativo e da ação judicial.

(...)

O Parecer Normativo Cosit nº 7, de 2014, dispõe também que 'a competência para declarar a concomitância de instâncias e seus efeitos é da autoridade competente para decidir sobre a matéria na fase processual em que se encontra o processo administrativo, qualquer que seja o rito a que esteja submetido'.

Como se observa, a definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação com o mesmo objeto. Portanto, não assiste razão à impugnante também quanto ao argumento de que não haveria concomitância entre as esferas administrativa e judicial sobre essa matéria pelo fato de o ajuizamento da ação ter sido anterior à lavratura do auto de infração.

Pelo exposto, mediante o Acórdão nº 07-41.368 – 3ª Turma da DRJ/FNS, de 23/02/2018, não foi conhecida a impugnação sobre essa matéria, tendo em vista a identidade de objeto com a questão levada ao crivo do Poder Judiciário,

implicando a renúncia às instâncias administrativas, declarando-se a definitividade da discussão desta matéria na esfera administrativa, deixando-se de apreciar suas razões e de conhecer da petição apresentada pela contribuinte” (negritos do original; grifos e negritos do original; grifou-se).

4. Corroborando o entendimento da DRJ, esta Turma Ordinária assim se manifestou, de modo percuciente, ainda que o tópico pertinente do “Voto” condutor não aludisse à hipótese de nulidade, tendo sido denominado “Concomitância de processo judicial com processo administrativo”:

“Na Súmula vinculante nº 1, o CARF se manifestou sobre os efeitos da propositura de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo. Este é o teor da súmula: [...]

De acórdão com o enunciado da súmula, implica ‘renúncia’ ao processo administrativo o ajuizamento da ação, antes ou depois do lançamento de ofício. [...]

(...)

No caso concreto, os fatos ocorreram de acordo com a seguinte cronologia:

(...)

Em setembro de 2017, foram lavrados autos de infração para exigir crédito tributário de IRPJ e de CSLL referentes àqueles valores, excluídos da base de cálculo de ambos os tributos.

Não há dúvida de que a ação na Justiça Federal precedeu o lançamento. Logo, na linha do que se afirmou acima, a impugnação do ato administrativo poderia versar sobre inúmeros aspectos não examinados no processo judicial. Em outras palavras, não se permite à recorrente reproduzir no processo administrativo a mesma discussão travada na Justiça.

No caso dos autos, a recorrente afirmou que existem discussões autônomas, especialmente a respeito da ilegalidade do lançamento por ofensa à MP 579/2012. Diz a recorrente: [...]

*Observa-se do trecho reproduzido que a recorrente adota como **pressuposto de sua argumentação a natureza indenizatória da verba recebida com base na MP 579/2012.** Por outro lado, na peça recursal, existe **um tópico dedicado exclusivamente a tratar da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre verbas indenizatórias** (fls. 2.707 a 2.714), e outro para tratar da **não incidência de IRPJ e da CSLL sobre verbas pagas a título de reversão** (fls. 2.714 a 2.721).*

Com isso, a recorrente busca reproduzir na via administrativa a mesma discussão travada na via judicial. Sobretudo, quando insiste na natureza indenizatória da verba recebida e na impossibilidade de que ela componha a base de cálculo de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, é oportuno verificar a sentença proferida na ação judicial: [...]

Como se percebe, a sentença de 1ª instância, prolatada na ação proposta pela recorrente, rejeitou a tese de que as verbas eram indenizatórias. Ao contrário, entendeu que a natureza jurídica não é dada pelo nomen juris, e, assim, sobre os valores pagos na forma da MP nº 579/2012 poderiam incidir IRPJ e CSLL.

No processo administrativo fiscal não se permite examinar qualquer matéria ou alegação que possa tangenciar conclusões exaradas no processo judicial. Portanto, é correta a decisão da DRJ que, em razão da concomitância, não conheceu do recurso nessa parte” (grifos e negritos do original).

5. Nesse passo, se é certo que as Autoridades Julgadoras de 1ª e 2ª instâncias se manifestaram acerca do assunto, também é certo que o dispositivo e a conclusão do “Voto” merecem reparos, no sentido de aclarar o quanto decidido. Pelo exposto, neste tópico, assiste razão à Embargante.

MÉRITO: DELIMITAÇÃO DA ACUSAÇÃO FISCAL QUANTO À DESTINAÇÃO DOS RECURSOS RECEBIDOS, CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES IMPOSTAS PELO BANCO ESTATAL ALEMÃO PARA O PAGAMENTO DA SUBVENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE TRANSFERÊNCIAS PATRIMONIAIS

6. Primeiramente, diga-se que, em sede de Recurso Voluntário (e-fls. 2663/2760), a ora Embargante se refere a tais assuntos como matérias de “MÉRITO”, conforme seus itens “IV” e subitens “IV.2.1”, “IV.2.2” e “IV.2.3”, não como “tópico preliminar”, como refere nos aclaratórios. Todavia, como se admitiram suas análises em sede de Despacho de Admissibilidade, passa-se a elas.

7. Sobre a “delimitação da acusação fiscal quanto à destinação dos recursos recebidos”, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de piso, conforme Acórdão supra referido, ao contrário do que assenta a Embargante, no sentido de que esta instância de julgamento não dispôs sobre ele:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

(...)

LUCRO REAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. RESERVA DE LUCROS.

A pessoa jurídica deverá manter em reserva de lucros a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício, e será tributada caso seja dada destinação diversa (art.18 da Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

II) DAS EXCLUSÕES DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL DOS RECURSOS NÃO REEMBOLSÁVEIS RECEBIDOS DO BANCO ESTATAL DE DESENVOLVIMENTO DA ALEMANHA – KFW

A autoridade fiscal relata que a pessoa jurídica também excluiu das bases de apuração do IRPJ e da CSLL os recursos recebidos no ano-calendário de 2013 do Banco Estatal de Desenvolvimento da Alemanha – KfW, classificados como subvenção governamental para investimentos. A exclusão foi informada na DIPJ como “Outras Exclusões” e também consta no LALUR e LACS, no total de R\$ 14.661.704,40 (R\$ 10.164.712,93 em 30/11/2013 e R\$ 4.496.991,47 em 31/12/2013).

Intimada a esclarecer a origem do benefício, fundamentação legal, contabilização, documentação, entre outros, a fiscalizada apresentou vários documentos e alegou tratar-se de uma subvenção de origem pública, não reembolsável, referente ao projeto Megawatt Solar, executado em seu edifício sede em Florianópolis, e ao projeto Complexo São Bernardo, que envolvia a construção de pequenas centrais elétricas (PCHs).

O Auditor-Fiscal analisou os fatos com base na legislação vigente e concluiu que a fiscalizada, em tese, faria jus à dedução desses valores na apuração do lucro real, considerados como subvenção governamental para investimento, desde que cumpridas as condições estipuladas no art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, o que não aconteceu no caso concreto, pois não houve a devida constituição da Reserva de Lucros exigida no inciso III daquele artigo.

A impugnante, por sua vez, alega que os recursos recebidos do Banco Estatal Alemão tiveram a destinação prevista, com incontestável cumprimento das condições impostas. Diz que muito embora o Auditor-Fiscal aponte suposta infração ao artigo 18, inciso III, § 3º, da Lei nº 11.941, de 2009, esta não teria sido a causa da glosa, pois se afirmou no Termo de Verificação Fiscal que ‘Conclui-se, portanto, que a FISCALIZADA ao não constituir a Reserva de Lucros de que trata o Inciso III, do art. 18, da Lei nº 11.941/2009, deu destinação diversa aos recursos contabilizados como subvenção para investimento (...)’.

Argumenta que as subvenções para investimentos são espécie de transferência patrimonial, não se confundem com renda ou proventos de qualquer natureza, e, assim, não há incidência do IRPJ e da CSLL sobre tais parcelas, e que também haveria imunidade dos valores pagos pelo Governo Alemão. Advoga que os recursos foram pagos por sujeito de direito público internacional, de tal modo que admitir a tributação de tais valores afrontaria a soberania daquele Governo.

Pois bem, as subvenções foram classificadas pela legislação do imposto de renda como ‘Outros Resultados Operacionais’, na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), ou como ‘Resultados não Operacionais’ (Capítulo VII), na modalidade subvenção para investimento (artigo 443 do RIR/1999). No que se refere à última modalidade, o artigo 443 estabelece a possibilidade de retirar tais receitas da tributação do IRPJ, desde que cumpridas as condições que fixa: [...]

As disposições dos incisos do artigo 443 do RIR/1999 supra-transcrito foram derogadas por força das modificações na Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações - Lei das S/A). Com efeito, a alínea ‘d’ do § 1º do artigo

182 dessa lei, que determinava a classificação das contas que registrassem as doações e as subvenções para investimento como reservas de capital, foi expressamente revogada pelo artigo 1º da Lei nº 11.638, de 2007, a qual passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2008.

Em razão disso, a Lei nº 11.941, de 2009, que, dentre outras providências, instituiu o Regime Transitório de Tributação – RTT de apuração do lucro real, fixou, em seu artigo 18, outras diretivas de contabilização para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, como se lê (os referidos artigos foram revogados a partir de 01/01/2015 pela Lei nº 12.973, de 2014): [...]

Como se pode observar, até a vigência da Lei nº 11.941, de 2009, as subvenções para investimento não eram computadas na determinação do lucro real se registradas como reserva de capital e desde que obedecidas às restrições para a utilização dessa reserva. Na vigência da Lei nº 11.941, de 2009, para se usufruir da isenção do IRPJ e da CSLL decorrente de subvenções para investimento, determinou-se a manutenção da parcela de doações ou subvenções governamentais em reserva de lucros. Em caso de não constituição dessa reserva de lucros, tendo destinação diversa, a Lei estabeleceu que tais recursos serão tributados (art. 18, inciso III e IV e §1º).

Portanto, em que pesem as argumentações da impugnante, os recursos não reembolsáveis recebidos do Banco Estatal de Desenvolvimento da Alemanha – KfW deverão ser tributados, pois não houve a constituição da respectiva Reserva de Lucros, nos termos do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009.

Pelo exposto, mediante o Acórdão nº 07-41.368 – 3ª Turma da DRJ/FNS, de 23/02/2018, foi julgada improcedente a impugnação sobre essa matéria, mantendo-se o lançamento como efetuado pela autoridade fiscal” (grifou-se).

8. Uma vez decidida tal matéria, seria despicando que referida Autoridade Julgadora se manifestasse acerca das demais, referentes ao “cumprimento das condições impostas pelo banco estatal alemão para o pagamento da subvenção” e à “não incidência do IRPJ e da CSLL sobre transferências patrimoniais”. É a jurisprudência tranquila deste Conselho, como se colhe de recente julgado desta Seção de Julgamento:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015

(...)

ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS E PRECEDENTES CITADOS PELO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

O julgador administrativo não está obrigado a analisar e responder todos os questionamentos e julgados, administrativos ou judiciais, citados pelo sujeito passivo no Recurso Voluntário, mesmo após a entrada em vigor do artigo 489 do CPC/15. Entendimento em consonância com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que entende pela necessidade de enfrentamento apenas das questões capazes de infirmar a

conclusão da decisão recorrida. Só existe efeito vinculante, no âmbito do julgamento administrativo federal, quando os julgados e eventuais atos administrativos, invocados ou não pelo contribuinte, tiverem sido proferidos nos contornos das decisões e dos atos listados no artigo 62, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015)” (Ac. nº 1302-004.096, s. 11/11/2019, Rel. Cons. Flavio Machado Vilhena Dias).

9. De todo modo, o Acórdão proferido por esta Turma Ordinária se manifestou acerca de todos os assuntos, como se infere da leitura do “Voto” condutor:

“Subvenção para investimento

(...)

*Em **primeiro lugar**, é incontroverso que os valores entregues pelo Governo Alemão (através do banco estatal de desenvolvimento) à recorrente revestem, no aspecto formal, a natureza jurídica de subvenção governamental para investimento. Isso porque os recursos se destinavam aos projetos Megawatt Solar e Complexo São Bernardo, nos termos do acordo de cooperação financeira firmado entre os Estados Brasileiro e Alemão por intermédio da controladora Eletrobrás.*

Esse fato não foi questionado pela Fiscalização. Também não há questionamento acerca da realização efetiva dos projetos das pequenas centrais hidrelétricas.

*O fato que deu causa ao lançamento foi a ausência de registro contábil do valor da subvenção em conta de **reserva de lucros ou reserva de incentivos fiscais**, que deveriam figurar no patrimônio líquido. O valor da subvenção integrou o lucro do exercício e ali permaneceu para todos os fins e efeitos, contábeis e societários.*

A respeito do real motivo da autuação, o TVF é inequívoco. Confira-se: [...]

(...)

A recorrente admitiu ter havido erro no registro contábil da subvenção, mas afirmou que, em 15 de março de 2018, procedeu-se a uma reclassificação, aprovada em Assembleia Geral Extraordinária, nas demonstrações financeiras, corrigindo o erro com a constituição da conta de reservas de lucros por incentivo fiscal. O ajuste tardio não opera efeitos sobre o lançamento, já que, pelas circunstâncias, é inaplicável o instituto da denúncia espontânea. Note-se que a reclassificação ocorreu após a decisão de primeira instância (Acórdão nº 07-41.368, que é de fevereiro de 2018). Além disso, não há prova de que tenham sido revertidos os efeitos da falta de registro tempestivo da reserva de incentivos fiscais.

***Outro argumento** do recurso é de que os valores de subvenção pública não seriam receitas e nem dariam origem a acréscimo patrimonial, por isso, não poderiam ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A afirmação não*

procede, como se pode constatar do Pronunciamento Técnico CPC 07. Confira-se: [...]

(...)

Por último, resta a alegação de que o lançamento fere uma regra de imunidade, já que a incidência tributária recairia sobre receitas de Estado estrangeiro.

Não prospera a tese da imunidade.

Em nenhum momento se tributou renda ou patrimônio de qualquer entidade internacional contemplada com imunidade, seja ela prevista em tratado ou nascida dos usos e costumes internacionais. A prova disso é que nenhum governo estrangeiro ou órgão internacional se manifestou acerca da pretensão fiscal objeto do presente processo.

No mais, se fosse verídica a alegação de que o IRPJ e a CSLL estivessem recaindo sobre a renda de governo estrangeiro, faltaria à recorrente legitimidade para a defesa desse direito.

Por essas razões, nessa parte, o recurso deve ser indeferido” (negrito do original; grifou-se; grifou-se e sublinhou-se).

10. Pelo exposto, não se verificando omissão sobre os assuntos em comento, não assiste razão à Embargante.

CONCLUSÃO

11. Por todo o exposto, acolho parcialmente os Embargos, sem efeitos infringentes, para dar as seguintes redações aos dispositivos do Acórdão e Conclusão:

“Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e não conhecer do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, **relativa à natureza indenizatória da verba recebida da União e na impossibilidade de que ela componha a base de cálculo de IRPJ e CSLL;** [...].”

“Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, exceto quanto à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, **relativa à natureza indenizatória da verba recebida da União e na impossibilidade de que ela componha a base de cálculo de IRPJ e CSLL;** [...].”

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros

Fl. 16 do Acórdão n.º 1301-006.309 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.724441/2017-14