



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.907883/2012-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.383 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente MARCOPOLO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE IRPJ DE CONTROLADAS DIRETAS NO EXTERIOR QUE AFETAM O RESULTADO DO LUCRO REAL NO BRASIL.

É compensável o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil.

Por expressa previsão do art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/2002, os resultados auferidos no exterior por intermédio de outra pessoa jurídica que seja controlada indiretamente por companhia brasileira serão consolidados no balanço da controlada direta, também situada no exterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, razão pela qual a consolidação dos balanços das companhias estrangeiras, nela incluídas os resultados econômicos positivos e negativos decorrentes de suas atividades, regularmente registrados em sua contabilidade, será o elemento adequado para transferir ao sujeito passivo no Brasil a parcela de lucro a ser adicionado na apuração do lucro real.

DEVER LEGAL DE PAGAR (LICITAMENTE) TRIBUTOS. DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSTITUIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO. INEXISTÊNCIA DE ABUSIVIDADE DE DIREITO, ARTIFICIALIDADE DE FORMAS, FRAUDE, DOLO, CONLUÍO OU QUALQUER PATOLOGIA DO ATO JURÍDICO PRATICADO.

Nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, torna-se ilegítima a atuação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar ilicitamente tributos.

A inexistência norma jurídica específica que discipline a desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário abusivo ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário, de forma que a norma geral antielisiva do art. 116 do CTN possui

mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária.

Admite-se combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja tipo infracional específico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer adicionalmente ao que fora reconhecido pelas instâncias anteriores os créditos de IRPJ pagos no exterior, no valor de R\$ 743.509,37, e da retenção de fonte da CSLL (CLRF), no montante de R\$ 81.660,99, a fim de homologar a DCOMP nº 17251.42388.300910.1.3.03-3220, até o limite do direito creditório reconhecido e ainda disponível. Vencidos os Conselheiros Efigênio de Freitas Júnior, Wilson Kazumi Nakayama e Sérgio Magalhães Lima, que davam provimento em menor extensão para manter a glosa de CSRF. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque e a Conselheira Bárbara Santos Guedes acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Bárbara Santos Guedes (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade pela qual o contribuinte requereu restituição de créditos oriundos de pagamento a maior de CSLL relativo ao 4º trimestre de 2009.

Consigne-se que este é o segundo julgamento deste processo administrativo perante o CARF, considerando que o direito creditório já fora apreciado em 2015 pela egrégia 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da 1ª Seção, conforme se vê do acórdão nº 1402-001.993 (e.fls. 352), em que o Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, “*dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à compensação/restituição de débitos extintos a maior por compensação e determinar o encaminhamento dos autos à Unidade Local para que seja prolatado despacho decisório complementar, sem anulação do anteriormente proferido, com*

apreciação do mérito do pedido levando em consideração eventual crédito decorrente das Dcomps relacionadas no bojo do voto condutor que tenham sido homologadas, retomando-se o rito processual a partir daí.”

A partir daí, o processo retornou à Unidade de Origem e fora prolatado novo despacho decisório complementar, objeto da atual análise. Por considerar que os fatos foram bem condensados no atual Recurso Voluntário, transcrevo-o para posterior complementação:

6. Trata-se na origem de pedido de restituição de créditos decorrentes de pagamento indevido ou a maior da CSLL relativa ao 4º trimestre de 2009, no valor de R\$ 743.509,37.

7. A esse respeito, cumpre, inicialmente, esclarecer que, relativamente ao 4º trimestre de 2009, a Recorrente havia apurado débito de CSLL no valor de R\$ 8.192.465,90, o qual foi quitado através da seguinte Declaração de Compensação (“DCOMP”) - (fls. 103-107):

DCOMP	Débito compensado	Valor
02775.31596.140710.1.7.09-8009	CSLL	1.819.153,24

8. Todavia, posteriormente, a Recorrente fez a apuração da CSLL daquele período de apuração, tendo constatado que o tributo efetivamente devido correspondia ao valor de R\$ 1.075.643,87, montante esse informado em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário de 2009 (“DIPJ/10”) – (fls. 109-253), assim como na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”) retificadora do período (fls. 255-290).

9. Sendo assim, considerando que o débito de CSLL efetivamente devido no 4º trimestre de 2009 era inferior àquele por ela quitado por meio de compensações, a Recorrente apresentou o pedido de restituição objeto da presente demanda (fls. 95-101), no montante de R\$ 743.509,37 (R\$ 1.819.153,24 - R\$ 1.075.643,87), tendo, posteriormente, apresentado a seguinte DCOMP para utilização de tal crédito também objeto do presente processo administrativo, por meio da qual pretendeu a utilização desse crédito para quitação de débitos próprios (fls. 292-296):

DCOMP	Débito compensado	Crédito utilizado na DCOMP
17251.42368.300910.1.3.03-3220	IRPJ	795.331,97

10. Apesar de, no momento da apresentação do pedido de restituição, a Recorrente, por um lapso, ter informado que o crédito pleiteado teria origem em saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2009 (e não em pagamento indevido ou a maior), as autoridades julgadoras, quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, reconheceram que se tratava de crédito relativo a pagamento indevido ou a maior de CSLL e que o equívoco em questão não seria óbice para o reconhecimento do direito à restituição.

11. Não obstante, as autoridades administrativas julgaram improcedente tal manifestação de inconformidade, sob o argumento de que o pedido de restituição em decorrência de pagamento indevido ou a maior só poderia ser efetivado quando da quitação do débito a maior em dinheiro (e não da compensação).

12. A Recorrente, então, interpôs recurso voluntário, ao qual foi dado parcial provimento pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste E. Conselho, para reconhecer o direito à compensação/restituição de débitos extintos por compensação, tendo em vista que, embora não possuam a mesma natureza jurídica, a compensação e o pagamento são modalidades de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, do Código Tributário Nacional, de forma que produzem os mesmos efeitos quanto ao

reconhecimento do direito à compensação/restituição de débitos extintos a maior, seja por pagamento ou por compensação.

13. Consequentemente, este E. Conselho determinou o encaminhamento do presente processo administrativo à Delegacia da Receita Federal de origem para que fosse proferido despacho decisório complementar com a apreciação da efetiva existência do crédito pleiteado, relativo à CSLL paga indevidamente ou a maior.

O despacho decisório complementar, ao analisar a existência ou não de pagamento indevido ou a maior da CSLL declarada pelo contribuinte, fez a apuração do tributo no ano-calendário de 2009, reanalisando toda a DIPJ de 2010. Naquela oportunidade, deixou de considerar algumas deduções de IRPJ pagos no exterior e CSLL-fonte, razão pela qual apurou débito de R\$ 1.874.415,64, contra o valor de R\$ 1.075.643,87 declarado pela contribuinte em sua DCTF. Essa diferença é o objeto da presente contenda, da qual resulta a não homologação da DCOMP nº 17251.42388.300910.1.3.03-3220.

Eis os valores não reconhecidos pela administração tributária:

	Valor Pleiteado (R\$)	Valor Confirmado (R\$)	Valor não Confirmado (R\$)
Imposto de renda pago no exterior	743.509,37	0	743.509,37
CSRF	81.660,99	26.398,59	55.262,40
DCOMP relativa à extinção do débito efetivamente devido no 4º trimestre de 2009	1.075.643,87	1.075.643,87	-
DCOMPs relativas ao débito extinto indevidamente ou a maior relativo ao 4º trimestre de 2009	743.509,37	743.509,37	-

A instância de piso confirmou a denegação do direito creditório, em decisão assim ementada:

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. Na apuração do IRPJ é compensável o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital disponibilizados à controladora no Brasil, desde que atendidos os seguintes requisitos legais: (i) adição ao lucro real do lucro/rendimento/ganho de capital auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto foi devido, ficando dispensado tal reconhecimento quando restar comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

IMPOSTO RETIDO NO EXTERIOR. RECEITA DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EFETUADA DIRETAMENTE. Pode ser compensado, com o imposto de renda devido no Brasil, o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante dos serviços prestados diretamente pela contribuinte, desde que tais receitas estejam computadas no seu resultado tributável, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre referidas receitas de prestação de serviços.

IMPOSTO A COMPENSAR COM A CSLL. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil,

poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte manejou novo Recurso Voluntário, em que suscita os seguintes os pontos controvertidos e apresentado as seguintes razões:

(i) NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE DÉBITOS APURADOS PELA AUTORIDADE FISCAL E NÃO DECLARADOS PELA RECORRENTE - IMPOSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE “ENCONTRO DE CONTAS” - VIOLAÇÃO DO ARTIGO 142, DO CTN. Alega que as autoridades administrativas não poderiam ter utilizado o crédito em questão para “quitação” do débito de CSLL por ela apurado para o 4º trimestre do ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 743.509,37 (R\$ 1.819.153,24 - R\$ 1.075.643,87), o qual não foi, em momento algum, declarado pela Recorrente. Nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, qualquer débito não declarado pelo contribuinte deve ser objeto de um ato de lançamento, sendo facultada a apresentação de impugnação, o que não se verificou no presente caso, no qual, pretende-se, por vias transversas, a exigência de um débito não constituído e já extinto pela decadência (fato gerador do 4º trimestre do ano-calendário de 2009);

(ii) caso pudesse ser superado o argumento anterior, o que se admite apenas para fins de argumentação, para que não reste qualquer dúvida acerca da efetiva existência do direito creditório pleiteado nesse processo administrativo, a Recorrente demonstrará e comprovará, por meio da documentação pertinente, que a decisão recorrida, conforme apuração realizada pela fiscalização, desconsiderou indevidamente (i) valores de imposto pago no exterior; e

(ii) valores de CSRF compensados para o 4º trimestre de 2009, os quais foram corretamente deduzidos da CSLL devida nesse período e resultaram na apuração da CSLL a pagar por ela declarada. Estando, conseqüentemente, incorreta a apuração da CSLL a pagar para o 4º trimestre de 2009, o que leva ao necessário reconhecimento do direito creditório pleiteado no presente processo administrativo e na homologação da DCOMP a ele vinculada.

O feito veio à redistribuição desta Turma Ordinária, ante a nova reordenação das Câmaras de Julgamento do CARF, para julgamento da irresignação recursal da parte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Penso que a matéria em análise demanda solução que respeite a decisão do CARF quando do julgamento havido anteriormente.

Naquela oportunidade, por unanimidade, o Colegiado deu provimento ao recurso “*para reconhecer o direito à compensação/restituição de débitos extintos a maior por compensação e determinar o encaminhamento dos autos à Unidade Local para que seja prolatado **despacho decisório complementar, sem anulação do anteriormente proferido**, com apreciação do mérito do pedido levando em consideração eventual crédito decorrente das Dcomps relacionadas no bojo do voto condutor que tenham sido homologadas, retomando-se o rito processual a partir daí.*”

Ou seja, afastou-se o argumento da DRJ que, à época, reconhecera a existência dos créditos, mas entendia que “*o valor restituível no caso de pagamento a maior que o devido é aquele proveniente de pagamento e não de valores compensados*” (trecho da ementa do acórdão da DRJ nº 04-34.431 - 2ª Turma da DRJ/CGE, de 10 de dezembro de 2013, e.fl.s. 51).

É dizer: os créditos já foram analisados e foram identificados pela administração tributária. Apenas não se tornaram incontroversos definitivamente porque a autoridade administrativa entendeu que as quitações de estimativas de CSLL havidas no período decorrentes de compensação não admitiria a formação de indébito tributário recuperável, argumento que fora afastado pelo CARF.

Por isso mesmo, o Colegiado não anulou os atos até então produzidos nos autos, apenas determinou o retorno à Unidade de Origem para que realizasse despacho decisório **complementar**, pois o Conselheiro Relator entendeu que, “*De fato, constata-se do “doc 6”, anexo à manifestação de inconformidade, que o montante de R\$ 1.819.153,24 decorre de compensação em que foi indicado como débito a CSLL e, como crédito, valor de Cofins não cumulativa. A decisão recorrida considerou improcedente a manifestação de inconformidade sob a alegação de que não havia pagamento de CSLL, já que a extinção do crédito tributário (CSLL) se dera por compensação e não por pagamento*”.

Note-se que nunca existiu controvérsia quanto à quitação da CSLL apurada e declarada na DIPJ da contribuinte. A própria DRJ, ao analisar o primeiro despacho decisório, reconheceu que o montante declarado de R\$ 1.819.153,24 só não gerou o direito requestado ao contribuinte – que solicitava repetição do indébito pelo pagamento a maior de uma parte dessa – porque “*a extinção do crédito tributário (CSLL) deu-se por compensação e não por pagamento. Aliás, a própria interessada reconhece isso na manifestação de inconformidade quando cita o ‘doc 6’ (fl. 4). E a restituição de ‘pagamento indevido ou a maior que o devido’ só pode ser efetuada se tiver havido efetivo pagamento*”.

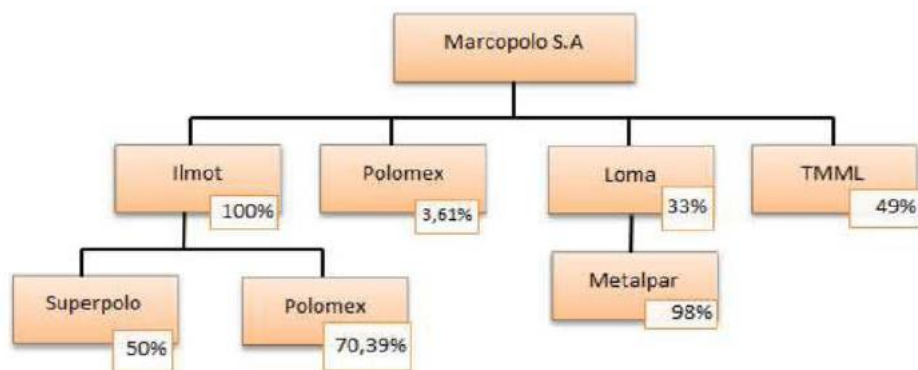
É sobre essa controvérsia que cuidavam os autos. Era sobre tal assunto que o debate ocorreu.

Não obstante, ao determinar o retorno para a Unidade de Origem para que a administração produzisse novo despacho decisório, levando em consideração tal circunstância, houve inovação na análise do direito creditório, passando o fisco a se debruçar sobre outros fatos, conforme indicado no novo despacho decisório (e.fl.s. 1246 e seguintes):

Conforme DIPJ 2010, nº 0001003624, recepcionada em 30/06/2010, a interessada apurou CSLL no 4º Trimestre de 2009 no valor de R\$ 3.129.753,53. Deste valor foi excluído a título de créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado o valor de R\$ 1.228.939,30. O valor remanescente de R\$ 1.900.814,23 foi quitado com as seguintes parcelas:

IR pago no Exterior Ficha F17L69	743.509,37
CLRF retida por entidades públicas F17L70	81.660,99
IRPJ QUITADO POR COMPENSAÇÕES	1.819.153,24
TOTAL	2.644.323,60

Quanto ao primeiro ponto (IR pago no exterior), a administração tributária deixou de reconhecer pagamentos de duas controladas diretas no exterior, (a) LOMA HERMOSA (Argentina) e (b) ILMOT (Uruguai), que indicaram recolhimentos de IRPJ de R\$ 370.276,98 e R\$ 373.232,39, respectivamente, tendo apresentado o seguinte quadro societário internacional relativo à contribuinte:



Quanto aos recolhimentos de IRPJ da companhia LOMA HERMOSA (Argentina), a administração tributária atribui-lhe a pecha da artificialidade por ser uma suposta empresa veículo, pois “*tem a finalidade exclusiva de participar como sócia/acionista em outras empresas, não sendo uma empresa operacional. Outro detalhe a ser observado é que esta empresa (Loma Hermosa), aparentemente, não figura como contribuinte do fisco argentino*”, tendo sido realizada auditoria nos balanços da empresa argentina, inclusive de recolhimentos de tributos havidos naquele país, para se negar recompor a base de cálculo de quitação de débitos de IRPJ e CSLL devidos no Brasil.

Da mesma forma, em relação à outra controlada direta ILMOT (Uruguai), a administração tributária fez considerações sobre a tributação do IRPJ de empresas situadas no Uruguai, Colômbia e México, países onde a companhia e suas respectivas coligadas têm domicílio, com auditoria em seus balanços e desconsideração dos pagamentos de IRPJ realizados em decorrência do lucro apurado no exterior, desconstituindo as informações indicadas na DIPJ.

Penso que as conclusões a que chegou a administração tributária driblam indevidamente o resultado do julgamento havido anteriormente pelo Colegiado, considerando que o direito creditório reivindicado fora analisado com base nas informações fiscais constantes do banco de dados da Secretaria da Receita Federal, onde constam os recolhimentos havidos no ano-calendário de 2009, parametrizados na DIPJ de 2010, indicativos de saldo de CSLL recolhida a maior.

Ao retornar para a Unidade de Origem, a pretexto de analisar o direito creditório reclamado, realizou-se verdadeira fiscalização em profundidade, desconstituindo recolhimentos do período e volumosas operações internacionais – inclusive com a atribuição da pecha de suposta e não comprovada artificialidade na estruturação societária de empresa supostamente veículo –, chegando-se a “encontros de contas” que desconsideraram recolhimentos de IRPJ no exterior e CSLL-fonte quitada através de compensação, desconsideraram o valor do débito de CSLL a pagar no período indicado na DCTF do contribuinte e apuraram novo valor de CSLL a pagar em todo o exercício.

Tal procedimento demonstra-se incompatível com o Ordenamento Jurídico, porquanto inverte uma simples análise de liquidez e certeza de recolhimento de tributo declarado regularmente pelo sujeito passivo da obrigação tributária para realizar uma fiscalização às avessas, desconstituindo recolhimentos, desfazendo operações, reapurando a base de cálculo de tributos devidos, descumprindo o comando normativo do art. 142 do CTN, o qual exige que tal matéria seja afeta ao lançamento, mediante regular constituição do crédito tributário, onde será possível verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o eventual tributo devido, identificar o sujeito passivo e aplicar eventual sanção.

Note-se que o próprio despacho decisório registra a “*reconstituição dos valores que quitaram a CSLL do 4º trimestre de 2009*”, indicando nova base de cálculo de imposto a pagar, conforme quadro abaixo:

	CONTRIBUINTE	RECONSTITUIÇÃO FISCO
DIPJ 2010	Valores em R\$	Valores em R\$
TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LL	3.129.753,53	3.129.753,53
(Créditos s/Desp. De Bem so Ativo Imobilizado F17L66	-1.228.939,30	-1.228.939,30
(-) IR pago no Exterior Ficha 17 L69	-743.509,37	0
(-)CSRF F17L70	-81.660,99	-26.398,59
CSLL A PAGAR FICHA 17 LINHA 76 DIPJ 2010	1.075.643,87	1.874.415,64
(-)CSLL QUITADA POR COMPENSAÇÕES	-1.819.153,24	-1.819.153,24
PAGAMENTO INDEVIDO	-743.509,37	0,00

É dizer: reconstitui-se a base de cálculo da CSLL do período, mediante reapuração do lucro no período, indicando um débito de R\$ 1.874.415,64 calculado pela administração tributária, contra o débito de R\$ 1.075.643,87 apontado pela contribuinte em sua DIPJ, totalizando diferença de R\$ 798.711,77 não reconhecida e jamais declarada.

Nítido lançamento às avessas, que ultrapassa os limites investigativos de liquidez e certeza do crédito tributário, porquanto alcança fato tributável não lançado e desconstitui as informações fiscais que continuam válidas até hoje.

A administração tributária violou o trâmite regular de pedido de PER/DCOMP, desconstituindo os recolhimentos declarados na DIPJ da contribuinte, jamais reclamados em fiscalizações ocorridas, para denegar pedido simples de recolhimento a maior de tributo no período.

Penso ter razão a recorrente ao aduzir que “*não se pode admitir que as autoridades administrativas possam efetuar tal revisão no âmbito de um processo de compensação e pretendam, por meio de um ‘encontro de contas’, utilizar o crédito pleiteado, que realmente se refere a um pagamento indevido ou a maior em relação ao débito er declarado/confessado pelo contribuinte, para quitação de um débito que não foi sequer constituído, seja pela Recorrente, que não o declarou, seja pela autoridade administrativa, que não lavrou qualquer auto de infração para a sua exigência. E, nessa hipótese, não restou assegurado à Recorrente o direito à ampla defesa e ao contraditório, por meio da apresentação de impugnação*”.

Sim, o procedimento adotado desprestigia o devido processo legal, vilipendiando a legalidade e sufocando a constituição do eventual crédito tributário, por meio da qual seria exercitável a ampla defesa e o contraditório.

A compensação é forma extintiva do crédito tributário, mercê do regramento do art. 156 do CTN, o qual estabelece no art. 170 ser da lei ordinária a atribuição para regulamentar tal instituto, parametrizando as regras pelas quais a administração tributária está obrigada a “*autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública*”.

Nesse contexto, importa observar que o art. 74 da Lei nº 9.430/97, com suas alterações posteriores, permitiu ao contribuinte apurar créditos decorrentes de restituição ou ressarcimento e compensá-los com débitos próprios relativos a tributos federais, como forma de extinguir a obrigação tributária, porém, condicionou tal extinção à efetiva formalização e entrega do termo de declaração de compensação (§ 1º), ficando tal providência sob a condição resolutória de ulterior homologação (§ 2º), a saber:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

Penso que o procedimento de declaração de compensação ou pedidos de ressarcimento devem ser parametrizados com base nas informações fiscais do contribuinte, nelas incluídas os recolhimentos realizados e informações de balanços que afetam a grandeza econômica (lucro real) sobre a qual incidem o IRPJ e a CSLL. A comprovação de recolhimentos e demais informações que compõe a base de dados da escrituração contábil e fiscal digital do sujeito passivo “*faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*” (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77).

Registre-se, ainda, o enorme esforço probatório da recorrente no sentido de demonstrar os recolhimentos de tributos realizados no exterior, conforme farta documentação

acostada às e.fl.s. 372-1245, confirmados em parecer da auditoria Ernst & Young (e.fl.s. 1368-1422), com conclusões contrárias à que chegou a administração tributária.

No que tange aos recolhimentos havidos em território argentino, as provas acostadas estão integralmente consularizadas e estão registrados os documentos fiscais e contábeis da contribuinte. Ao meu sentir, são instrumentos que demonstram a regularidade das operações e penso ser indevida a fiscalização pretendida pelo agente administrativo brasileiro em procedimentos realizados perante o fisco argentino, como em uma tentativa de refazer a apuração da tributação daquele país, com reflexo no aumento da base de cálculo de tributos brasileiros.

Outrossim, no que tange aos recolhimentos havidos pela empresa situada no Uruguai, vislumbro que foi integralmente cumprida a IN SRF nº 213/02, que determina:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Os resultados auferidos pelas 3 companhias envolvidas (ILMOT / SUPERPOLO / POLOMEX) foram consolidados em nome da controlada da MARCOPOLO S/A no território uruguaio (ILMOT – Uruguai), com expressa indicação em seus balanços dos lucros individualmente auferidos:

Resultados individualizados			
Superpolo		Ilmot Consolidado	
	Lair		Lair - R\$
Moeda Local - \$	7.703.511.000,00	Superpolo	3.277.073,58
Cambio - (Peso Colombia)	0,00085080	Polomex	805.735,02
Em reais - R\$	6.554.147,16	Ilmot	861.894,00 *
Participação	50,00%	Total - R\$	4.944.702,60
Total - R\$	3.277.073,58	IRPJ/CSLL devido - 34%	1.681.198,88
		IRPJ/CSLL Compensado	1.409.989,02
		IR Pagos - Superpolo	1.082.932,82
		IR Pagos - Polomex	1.068.754,20
		Total pago - R\$	2.151.687,02
Polomex			
	Lair		
Moeda Local - \$	8.595.832,00		
Cambio - (Peso México)	0,133166		
Em reais - R\$	1.144.672,56		
Participação	70,39%		
Total - R\$	805.735,02		
Ilmot Controladora			
	Lair		
Moeda Local - \$	495.000,00		
Cambio (Dólar Americano)	1,741200		
Em reais - R\$	861.894,00		
Participação	100,00%		
Total - R\$	861.894,00		

Por tais razões, penso ter sido equivocada a auditoria realizada pela administração tributária para denegar o direito creditório relacionado ao IR pago no exterior, indicado na ficha F17L69 da DIPJ/2010, no valor de R\$ 743.509,37, devendo ser reconhecido o direito creditório sobre tal montante.

Por fim, no que tange às retenções na fonte por entidades públicas, a autoridade administrativa deixou de considerar aquelas correspondentes ao regime de competência contábil, devendo ser totalmente aproveitado no respectivo período, de forma que foram denegadas as retenções de CSLL utilizadas em períodos subsequentes.

Tal conclusão desprestigia a verdade material e causa enriquecimento indevido ao Estado. Considero admissível que a retificação da DCTF, juntamente com a apresentação de elementos de prova capazes de controverter a existência do crédito reclamado, notadamente as informações fiscais e contábeis do contribuinte, são elementos suficientes ao aprofundamento da análise do direito creditório objeto do processo.

Com efeito, mais vale investigar a existência de um direito a admitir o enriquecimento sem causa. Os valores são incontroversos, porém, a partir de argumento meramente formal, pretende-se denegar o crédito reivindicado pelo sujeito passivo, além da administração tributária não indicar a utilização do mesmo em qualquer período posterior.

Reconheço o direito creditório sobre a integralidade das retenções de CSLL, no valor de R\$ 81,660,99.

Totalizador de créditos reconhecidos neste voto:

<i>IR pago no Exterior Ficha F17L69</i>	<i>743.509,37</i>
<i>CLRF retida por entidades públicas F17L70</i>	<i>81.660,99</i>
<i>IRPJ QUITADO POR COMPENSAÇÕES</i>	<i>1.819.153,24</i>
<i>TOTAL</i>	<i>2.644.323,60</i>

Destaque-se, ainda, que a pretensa artificialidade das estrutura societária internacional da contribuinte recorrente não está demonstrada nos autos, inexistindo a pecha de empresas veículos que serviriam de meras condutoras à finalidade de evitar a tributação no Brasil.

O combate à artificialidade de mecanismos jurídicos apontados pela administração tributária para coibir a evasão fiscal é importante e deve pautar a proteção à legalidade e à boa-fé das relações jurídicas, mas não autoriza a administração tributária a valer-se de instrumentos antijurídicos para pretender alcançar fatos econômicos não relacionados com o contribuinte, atribuindo-lhe a pecha da simulação, fraude, conluio, abuso de direito, artificialidade de condutas ou falta de propósito.

Apontar ilegalidade inexistente é tão deletério quanto a praticar!

Não obstante, as conclusões apriorísticas do fisco sobre as escolhas que levam empresas transnacionais a buscarem estruturas societárias e instalação de operações lícitas em diversos países reflete muito mais o desconhecimento dos agentes administrativos quanto às demandas econômicas internacionais do que verdadeira relevância argumentativa. Com efeito, em excelente estudo doutrinário sobre “*O planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*”, vê-se as seguintes e lúcidas conclusões:

Embora a tributação seja um influenciados na atração de empresas, não é ele o que prepondera. Quando o assunto é investimento estrangeiro direto (IED) genuíno, os tributos ocupam a quarta ou quinta posição na ordem do que é considerado pelos investidores. Antes, são apontados outros fatores tidos como mais importantes, a exemplo de: estabilidade política e instituições fortes, infraestrutura, acesso a mercados e matérias-primas e mão de obra qualificada.

No mesmo sentido, a OCDE estende que a política fiscal e seus incentivos ocupam um espaço limitado na tomada de decisão do local onde será alocado o IED. Assim, é errado analisar a questão a partir de uma lógica essencialmente do país, mas, numa perspectiva nacional, não é estatisticamente tão relevante, uma vez que isso não torna o país desinteressante a investimentos externos por si, o que parece ser verificado no mundo real.

(OLIVEIRA, José André Wanderley Dandas de; HOLMES, João Marcelo. *O planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 658).

Conhecer os senões que estão além da fria relação tributária demanda interesse pela investigação da realidade que cerca o intérprete e o aplicador do direito, que deve estar atento ao conteúdo interdisciplinar com áreas afins ao Direito Tributário, historicamente encaixotado no conforto de repetições apriorísticas. Seja porque, no mundo real, o direito mais se cumpre do que se descumpre, o propósito negocial mais existe do que se simula, mas conceber isso como uma realidade demanda escolha interpretativa que exige do ourives jurídico lapidar os porquês e os “praquês” da fenomenologia jurídica ao par da realidade econômica, nem sempre transparente às lentes de quem a investiga. Cotejar a interdisciplinaridade destes senões, conforme notável lição do Professor – e também i. Conselheiro deste Colegiado – Jeferson Teodorovicz, “*Trata-se, portanto, de uma atitude de abertura epistemológica ou ‘abertura de pensamento’*. *O diálogo (recíproco) entre disciplinas é essencial para a efetivação da interdisciplinaridade. O cientista avança sobre o campo de interesse comum de outros ramos do conhecimento, permitindo-se receber contribuições de outras áreas.*” (TEODOROVICZ, Jeferson. *O Direito Tributário Brasileiro e a Interdisciplinaridade: Perspectivas, Possibilidades e Desafios*. In RDTA Revista Direito Tributário Atual. vol. 48. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, p. 578).

Ressalte-se, ainda, que as conclusões a que chegou a administração tributária para concluir por uma pretensa – e ao meu ver inexistente – artificialidade na conduta do contribuinte em manter estrutura societária no exterior para, supostamente, “*reduzir artificialmente a carga tributária como no caso em apreço*”, não encontra guarida na realidade indicada nos autos processuais, nem se justifica pelas teorias de escol que pretendem desconstituir negócios sob o prisma do dever de solidariedade que subjaz ao denominado *Dever Fundamental de Pagar Tributos*, conforme ensino do professor português José Casalta Nabais¹.

É bem verdade que tal teoria, utilizada inadequadamente, pode levar o intérprete apressado a pressupor que, sendo fundamental o dever do contribuinte de pagar tributo, deve o mesmo organizar seus negócios de forma a sujeitar-se à opção tributária mais onerosa. Ora, se pagar é um dever, tudo aquilo que fosse contrário ao pagamento seria ilegal (reitere-se que é um argumento hipotético e equivocado).

¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Almedina: Coimbra, 1998.

Trata-se de equívoco interpretativo, até porque não é isso que a teoria prega. *Não se pode conceber um livro pela capa ou uma teoria pelo título!*

No Brasil, há grandes professores que defendem o dever de pagar tributos como algo ínsito às sociedades modernas, a exemplo do professores Ricardo Lobo Torres², Marcus Abraham³, Marco Aurélio Greco⁴, Marciano Seabra de Godoi⁵, Sérgio André Rocha⁶, Carlos Alexandre de Azevedo Campos⁷, Klaus Tipke⁸, Douglas Yamashita⁹, dentre outros. Citam o dever de solidariedade social e as exigências ínsitas coexistência da vida comum como elemento que torna admissível um dever coletivo fundamental de pagar tributos.

Mas a doutrina nunca pretendeu justificar – e isso fica evidente em todas as obras citadas – pela opção da ilegalidade, do excesso, da desproporção ou da injustiça na cobrança de tributos, assim como não serve de parâmetro nem justifica qualquer tentativa de maximização de arrecadação, nem impõe ao contribuinte o exercício de escolha à tributação mais onerosa.

Note-se que os defensores da teoria do dever fundamental de pagar tributos *não afastam*, em nenhuma hipótese, todos os limites e travas do ordenamento jurídico ao exercício do poder de tributar¹⁰. O próprio Prof. José Casalta Nabais dedica grande parte de sua obra para advertir que as limitações constitucionais e legais protetivas do contribuinte não são afetadas pelo reconhecimento desse dever coletivo.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Solidariedade e justiça fiscal*, In: TORRES, Ricardo Lobo (coord.). *Estudos de Direito Tributário: Homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*, Rio: Forense, 1998; TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: BALEEIRO, Aliomar (Org.). *Tratado de direito tributário brasileiro*. t. II. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

³ ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Do Poder à Função Tributária*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Organizadores). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coordenadores). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

⁶ ROCHA, Sérgio André. *Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Interpretação e Elusão Legislativa da Constituição do Crédito Tributário*. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Coordenadores). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Jus Podivm, 2019.

⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

⁹ Idem.

¹⁰ Cite-se o Professor Marciano Seabra de Godoi, também, um dos grandes defensores da teoria, para quem “a afirmação das íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos poderão causar espécie e ser mal compreendidos. Poder-se-ia pensar que o reconhecimento de um dever fundamental de pagar impostos credenciaria o Estado a exigir dos contribuintes qualquer tipo de prestações tributárias, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. De outra parte, poder-se-ia concluir que a vinculação do tributo com a solidariedade constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar” (GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: _____ (Coords.) GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.158).

É dizer: Não há dever fundamental de pagar *ilegalmente* tributo, tanto quanto inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se a excessos ou a qualquer exigência que não esteja objetivamente parametrizada pela licitude.

Exatamente por isso, propõe-se aqui um novo olhar hermenêutico que afaste as amarras interpretativas sobre a teoria, passando a concebê-la não apenas sob a égide do dever fundamental de pagar tributos, mas sob a compreensão do dever fundamental de pagar (*legalmente*) tributos.

Essa proposta autoriza admitir que todos estão conectados às demandas sociais exigidas pela solidariedade comunitária ínsita ao Estado Fiscal, exigindo de pessoas físicas e jurídicas o cumprimento do dever colaborativo tributário, porém, reforça que o dever fundamental de pagar tributo nunca nascerá da ilegalidade, em quaisquer de suas modalidades.

Dito de outro modo, nas circunstâncias em que, licitamente, o contribuinte realizar ato jurídico que importe em economia tributária válida, sem mácula ou vício previsto no ordenamento jurídico, ou seja, sem patologia de forma, de vontade, de intenção ou ocultação, ter-se-á como inválida a exigência da exação que dele decorra, inexistindo dever fundamental de pagar *ilicitamente* tributos. Trata-se da realização do *princípio da tributação conforme a lei*¹¹, em última instância, o princípio da legalidade, como elemento basilar do ordenamento jurídico, cuja aplicação conjunta torna possível o reconhecimento do dever jurídico em apreço.

Assim, ainda que se admita que a existência do princípio da solidariedade social que justifica a existência do dever fundamental de pagar (legalmente) tributo, tal fato não tem a aptidão de afastar, limitar ou inviabilizar outros princípios e regras que integram a ordem constitucional e validam juridicamente o fenômeno da tributação, sobretudo, as limitações constitucionais ao poder de tributar e os direitos fundamentais do contribuinte. Em circunstâncias que desafiem o intérprete à derrotabilidade (*defeasibility*)¹² de algum deles, o dever fundamental de pagar (legalmente) tributos não terá ascendência sobre os demais, sugerindo-se a solução a partir do sobreprincípio da proporcionalidade e da técnica do balanceamento (*balancing*), a fim de alcançar solução verdadeiramente justa, servindo de freios e contrapesos do próprio ordenamento jurídico. Sobre esse tema, tive oportunidade de me manifestar em recente trabalho acadêmico:

Não obstante, há diversas situações em que a colisão se dá diretamente entre princípios que estão em patamares constitucionais idênticos, devendo o intérprete, nesse caso, valer-se de um sobreprincípio que busque sopesá-los, em proteção do próprio ordenamento jurídico, alcançando um balanceamento possível entre ambos (*balancing*) e, por meio do critério da ponderação, promover a adequada aplicação daquele que, em sendo privilegiado, faça menos mal ao outro.

(...)

¹¹ PONTES, Helenilson Cunha. *Revisitando o tema da obrigação tributária*. In: _____ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

¹² HART, Herbert Lionel Adolphus. The ascription of responsibility and rights: *Proceedings of the Aristotelian Society*. Londres, XLIX, p. 171-194, 1948.

Assim, a concepção da proporcionalidade como princípio norteador dos demais princípios e como garantia constitucional para a proteção de direitos fundamentais permite ao intérprete aplicar adequadamente a legislação infraconstitucional, inclusive em âmbito tributário, para validar ou afastar as normas jurídicas desafiadas por meio da subsunção às exigências da proporcionalidade. (ALBUQUERQUE, 2020)¹³

Penso ser essa a hipótese em análise, onde não é possível vislumbrar, a meu sentir, qualquer pecha de ilegalidade que justifique a desconsideração da realidade fática que levou a administração tributária de atribuir artificialidade à conduta do sujeito passivo. Não houve empresa veículo envolvida, não existiu simulação, dolo, fraude, conluio – tanto que não houve qualificação da multa –, não se comprovou ausência de propósito comercial na composição societária internacional do grupo, não houve omissão de registros contábeis nos balanços das companhias envolvidas, razão pela qual não é possível validar a pretensão fazendária de alcançar os fatos econômicos indicados nos autos de infração.

Cite-se decisões do CARF que corroboram com a tese ora ventilada:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS. Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta. (Acórdão nº 1302003.030 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária - Sessão de 16 de agosto de 2018)

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA. A controlada no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. **PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS INDIRETAMENTE, SEDIADAS NO EXTERIOR. REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.** Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual alguma filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, devem ser previamente consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. (Acórdão nº 1301002.443 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 17 de maio de 2017)

RESULTADOS. CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO NA CONTROLADA DIRETA. A controlada no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária. Acórdão nº 1201001.465 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 9 de agosto de 2016)

¹³ ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. *A proporcionalidade e os limites ao poder sancionador tributário*. In: _____ (Coords.) VIANA FILHO, Jefferson de Paula; CELESTINO JUNIOR, José Osmar; FILGUEIRAS, Ingrid Baltazar Ribeiro; GOMES, Priscilla Régia de Oliveira. *Novos tempos do direito tributário*. Curitiba: Editora Íthala, 2020, p.71;73.

Consigne-se que a administração tributária presume a artificialidade da estrutura sociedade da contribuinte a partir de um critério de abusividade e, ainda que não deixe claro, pretende justificar a autuação na norma geral antielisiva prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*.

Penso que inexistência atual de norma específica que discipline a pretensa desconstituição de negócios jurídicos válidos não autoriza a administração tributária a se valer de critérios gerais, claramente subjetivos, para atribuir a pecha de planejamento tributário “abusivo” ao exercício regular de direitos de cunho empresarial e societário. Cabe ao legislador – e somente a ele – indicar normas ordinárias de reação ou proibição a planejamentos tributários específicos (assim entendidos as “SAAR – *Special Anti Avoidance Rules*”) ou normas gerais de idêntica natureza (“GAAR – *General Anti Avoidance Rules*”), sob pena de se admitir que a generalidade da norma geral antielisiva, que possui mero comando autorizador do exercício secundário de competência legislativa ordinária, autorize o fisco a indicar limites à regular prática de planejamento tributário lícito, que não representa qualquer prática de ato ilegal, não enseja presunção de abuso, não demanda ser combatido (até porque é lícito) ou justifica autuações subjetivas. Com efeito, conforme leciona Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “*a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada*”¹⁴, cabendo ao legislador, portanto, discipliná-la e a administração cumprir a disciplina. Fora daí repousará o excesso!

Cito a doutrina de Marco Aurélio Greco em torno do tema do planejamento tributário, cuja obra é fruto de muita incompreensão, mas que busca compreender os limites a essa prática, mesmo que parametrizada por atos lícitos (sem patologias), porém, com a intenção exclusiva de obter economia tributária. O ilustre Professor *afasta a possibilidade de desconsideração primária dos negócios jurídicos*, sob o entendimento de que o CTN impõe a necessidade de promulgação de lei ordinária que fixe os limites ao agir estatal, nos seguintes termos:

Ou seja, na medida em que o CTN, neste parágrafo único do artigo 116, prevê a necessidade de uma lei ordinária para disciplinar os procedimentos de aplicação do dispositivo, está determinando que *a competência em questão não pode ser exercida de modo e sob forma livremente escolhidos pela Administração Tributária. A desconsideração só poderá ocorrer nos termos que vierem a ser previstos em lei, como corolário da garantia individual do devido processo legal*.

Em suma, o CTN deferiu à lei ordinária a *disciplina indispensável*, de caráter procedimental (e não de direito material), para que a norma possa ser aplicada. Com isto, *não veiculou uma norma de eficácia plena, mas uma norma de eficácia limitada*, na medida em que a plenitude da eficácia somente será obtida após a edição da lei ordinária dispondo sobre tais procedimentos. Vale dizer, antes da mencionada lei ordinária, o conteúdo preceptivo do dispositivo não comporta aplicação.

Isso significa que, *enquanto não for devidamente editada a lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo*

¹⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Direito constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos humanos e outros temas. Barueri: Manole, 2007, p. 196.

ilegal o ato administrativo fiscal que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da produção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode praticar ato de desconsideração nele fundamentado (o que não impede, porém, as reações já examinadas, nos casos de abuso ou fraude à lei)¹⁵. (Grifou-se)

O Prof. Luís Eduardo Schoueri confirma tal entendimento, ao estatuir que “não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, *a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória*. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário”¹⁶.

Não obstante, admite-se, sim, o combate ao abuso, à fraude, à simulação, ao dolo e ao conluio, não sob o prisma da norma geral antielisiva, mas pela prática de ato antijurídico a que o ordenamento jurídico preveja conduta específica. Nesses casos, o contribuinte transmuda artificialmente a realidade de forma simulada, como forma de obter proveito ilícito, cabendo nesses casos – *diferentes do que ora se julga* – a aplicação firme da lei para impedir a perpetuação da ilegalidade praticada. Neste sentido, cite-se decisão deste Colegiado, relatada pelo voto do i. Conselheiro Efigênio Freitas Junior, neste sentido, a saber:

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA

No cenário em que há cumprimento formal da lei - emissão de nota fiscal e respectiva contabilização - se analisados os fatos sob a lente restritiva do Direito Privado não há falar-se em simulação, afinal seguiu-se a letra da lei, a despeito da *artificialidade*. Analisar o conceito de simulação sob essa lente restritiva significa, por via indireta, restringir a atuação do fisco; permitir que o sujeito passivo, a despeito do exercício de atividade empresarial, cubra-se com o manto da isenção. O que, além de ilegal, vai de encontro ao princípio da livre concorrência e ao cumprimento do *dever fundamental de pagar tributos*.

Arranjo tributário simulado, artificioso, com vistas a transparecer para o fisco inoportunidade de ilegalidade ou descumprimento dos requisitos previstos no artigo 14 do CTN, e artigo 12 e parágrafos da Lei nº 9.532, de 1997. *Agir com consciência e vontade, e modificar características essenciais da ocorrência do fato gerador, as quais impactam na redução do montante devido de tributo, é conduta que atrai a incidência da multa qualificada*, prevista no art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996 c/c art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964. (Grifou-se)

A necessidade de se combater *atos ilícitos*, mediante elementos de controle ou de fiscalização que demandem do ente tributante afastar do mundo jurídico atos jurídicos eivados da pecha do dolo, fraude, simulação ou abuso, tem como fundamento da desconstituição do ato uma contrariedade objetiva à norma vigente e se justificam no dever geral de combate à evasão

¹⁵ GRECO, Op. Cit. p. 568.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, n. 24, 2010, p. 355.

(ilícita). Existe um defeito do ato ou negócio jurídico por patologia invencível, seja por defeito forma, seja por vício da manifestação da vontade.

Todas as razões de mérito apontadas trazem a esta Relatoria conclusões contrárias a que chegou a administração tributária a douta instância de piso, a ensejarem a desconstituição dos autos de infração, devendo-se dar provimento ao apelo administrativo do sujeito passivo. Os demais pontos da defesa perdem objeto, em razão desta conclusão.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer adicionalmente ao que fora reconhecido pelas instâncias anteriores os créditos de IRPJ pagos no exterior, no valor de R\$ 743.509,37, e da retenção de fonte da CSLL (CLRF), no montante de R\$ 81.660,99, a fim de homologar a DCOMP nº 17251.42388.300910.1.3.03-3220, até o limite do direito creditório reconhecido e ainda disponível.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque