



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

Processo n° 11080.007301/99-13
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-002.140 – 1ª Turma
Sessão de 07 de dezembro de 2015
Matéria LUCRO REAL
Embargante COPESUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1995

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CONTRADIÇÃO. OBSCURIDADE. INOCORRÊNCIA.

O art. 65, *caput*, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispõe que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. Não restando demonstrada a ocorrência de nenhuma das irregularidades, são incabíveis os embargos de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer e rejeitar os embargos, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que os acolhiam em relação ao tema de decadência. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Lívia De Carli Germano (Suplente Convocada).

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rego, Luís Flávio Neto, André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocada), Maria Teresa Martínez López (Vice-Presidente) e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Contra a Embargante acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 11/21, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$8.240.743,74, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real referente aos meses de fevereiro a setembro de 1994.

A autuação fiscal trata de ajustes na conta investimentos que provocaram um menor valor apurado de correção monetária. O investimento consistia em empresa estrangeira (sediada no Uruguai) controlada integralmente pela contribuinte. Em período de elevada inflação (principalmente primeiro semestre de 1994), foram distribuídos dividendos pela investida a serem pagos em moeda brasileira, e, posteriormente, num intervalo de três meses, foram reaplicados pela contribuinte (investidora) no capital da investida.

Entendeu a Fiscalização que a operação foi sem substância, desprovida de fundamento econômico. Isso porque, na medida em que os dividendos foram distribuídos, a conta investimentos não foi ajustada, resultando em menor valor de correção monetária apurado. Por outro lado, os dividendos foram contabilizados pela contribuinte no seu valor nominal em conta ativo circulante (dividendos a receber) não sujeita à correção monetária, e foram, três meses depois, reaplicados no capital da investida. A controlada obteve ganhos com a desvalorização monetária, que foram repercutidos na controladora (contribuinte) pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP). Contudo, os ganhos da MEP não são tributáveis, vez que são excluídos do Lucro Real da contribuinte. Consuma-se, assim, uma base de cálculo a menor apurada pela contribuinte, razão pela qual foram efetuados os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL. Também foram glosados prejuízos fiscais, que foram revertidos em razão da autuação fiscal.

Cientificada, a Embargante apresentou a impugnação, fls. 143-160, que foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre, cuja decisão, que considerou os lançamentos procedentes, proferida no Acórdão da 1ª TURMA/DRJ/POA/RS nº 788, de 19.04.2002, fls. 170-194, foi assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1994

Ementa: IRPJ E CSLL. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO
Configura simulação a prática fictícia de ato jurídico com o intuito de criar a impressão de que se alterou determinada situação jurídica, quando na realidade permaneceu na mesma situação anterior. É este o caso dos autos, onde empresas controladas deliberaram por distribuir dividendos - beneficiando-se a controladora (autuada) dos efeitos contábeis e

fiscais dai decorrentes - sem que tal manifestação de vontade, todavia, guarde qualquer consonância com a realidade.

SIMULAÇÃO. PROVA. A simulação é provada, via de regra, por meios indiretos. No caso concreto, as evidências que denunciam a ocorrência de simulação são: (a) as condições anormais das supostas distribuições de dividendos, especialmente a ausência de atualização monetária em período francamente inflacionário; (b) a passividade do credor frente inadimplência da obrigação, apesar dos severos danos causados pela desvalorização monetária; (c) a ausência de qualquer pagamento efetivo de dividendos.

SIMULAÇÃO. EFEITOS. Cabe à Fazenda Pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais. Não é necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. Por expressa determinação legal, ao ajuste da equivalência patrimonial deve preceder a correção monetária do valor do investimento.

CONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade de atos emanados dos Poderes Legislativo e Executivo, conforme art. 102 da CF/88.

DECORRÊNCIA. O entendimento adotado em decisão relativa ao auto de infração do IRPJ é aplicável à CSLL, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Também decidiu a DRJ/POA pela formalização de representação fiscal para fins penais por entender que restou caracterizada a simulação.

Notificada, a Embargante apresentou o recurso voluntário, fls. 204-224, que foi apreciado pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. O julgamento deu provimento ao recurso voluntário e reconheceu a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994, como se pode observar na ementa do Acórdão nº 103-21.847, de 23.02.2005, fls. 260-273.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - Não é nula a decisão que contempla as argüições relativas a juros de mora e multa de ofício frente as normas legais, declinando de sua competência para decidir sobre constitucionalidade.

IRPJ/CSL - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - Não estando demonstrada a imputação de "atos anormais de gestão", para descaracterizar os dividendos recebidos e a desconsideração dos lançamentos contábeis redutores do Investimento na Controlada, regular tornou-se a correção monetária das demonstrações financeiras. [...]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COPE SUL - COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL. ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores dos meses de fevereiro e março de 1994, [...], por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, suscitada pela contribuinte; e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, [...], nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Cientificada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou recurso especial alegando contrariedade à lei e à evidência das provas contidas nos autos, fls. 276-282, que foi dado seguimento pelo Despacho nº 103-0.146/2006, de 20.09.2006, fls. 283-284. Notificada a Embargante apresentou contrarrazões, fls. 286-296.

Por sua vez, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso da PGFN, conforme ementa do Acórdão nº CSRF/01-05.911, de 24.06.2008, fls. 303-309, ora embargado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1995

PRELIMINAR DE ADMISSIBILIDADE - RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL - ART. 70 INCISO I DO RI CSRF (Port. MF 147/2007 - Argüida a contrariedade à prova e, tendo sido o recurso provido por maioria na Câmara recorrida, cumpre conhecer do recurso especial do Procurador da Fazenda Nacional.

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS - DESQUALIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO - O registro de dividendos a pagar por controlada, sem a efetiva distribuição, com reintegração ao patrimônio desta ao final de noventa dias, exclusivamente em períodos de elevados índices inflacionários, demonstra que a operação foi realizada com a finalidade única de evadir-se de pagamento do tributo, mediante a redução do saldo credor de correção monetária da conta de investimentos (diminuída temporariamente pelo montante dos dividendos). Não havendo qualquer fundamento econômico que justifique a operação, é devida a sua desqualificação para fins tributários, e, por conseguinte, a tributação do saldo credor que não integrou a base de cálculo dos tributos. [...]

ACORDAM os Membros da primeira turma da câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, afastar a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. [...]. Pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, [...].

Notificada em 26.04.2010, a Embargante apresentou embargos de declaração em 03.05.2010 (segunda-feira). Suscita a ocorrência de quatro hipóteses de cabimento.

Primeiro, reclama de omissão e obscuridade no acórdão embargado. Explica que a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994 foi reconhecida na decisão proferida pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Por sua vez, o recurso especial interposto pela PGFN não tratou do assunto, discorrendo apenas sobre o mérito da autuação. Ocorre que a decisão da Primeira Turma da CSRF não esclarece a situação, ao decidir em "dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional". Enfim, ao receber o aviso de cobrança, deparou-se a embargante com DARFs emitidos para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994, que haviam sido afastados pela decisão da Câmara Baixa.

Segundo, discorre sobre contradição e obscuridade, na medida em que a autuação fiscal, a decisão da DRJ e a do acórdão embargado teriam apresentado fundamentos distintos. Isso porque o auto de infração teria caracterizado os fatos como atos anormais de gestão, sem qualquer acusação de simulação. A DRJ teria enquadrado os fatos como simulação, tanto que procedeu com a representação fiscal para fins penais. E o acórdão embargado, por um lado decidiu que os fatos não tinham substância econômica, e por outro deu provimento ao recurso da PGFN que pediu pelo restabelecimento do acórdão da DRJ, que teria enquadrado os fatos como ilícitos. Reclama a embargante que não restou claro em que direção o acórdão da CSRF se manifestou, se pela licitude dos atos que foram afastados por falta de propósito negocial, ou pela ilicitude e simulação em consonância com o entendimento da DRJ.

Terceiro, suscita a ocorrência de contradição, para discorrer sobre o mérito da decisão. Alega que o entendimento de que as operações foram sem substância não resiste à análise das provas e ao exame dos fatos. Explica que, se fosse para realizar de fato um planejamento tributário abusivo, não teria atrasado a correção monetária em apenas noventa dias, mas sim protelado a reintegração dos dividendos até o fim do ano, o que proporcionaria uma corrosão da moeda por muito mais tempo. Ou seja, restaria demonstrada a contradição na decisão embargada, na medida em que a alegação de vantagem tributária obtida pelas operações não se sustenta.

Quarto, reclama pela ocorrência de omissão e contradição. Isso porque a Fiscalização teria incorrido em erro na apuração da base de cálculo, tendo realizado a tributação de forma isolada e em separado dos demais resultados da contribuinte, em vez de efetuar a devida recomposição da base de cálculo, para em seguida determinar com precisão os tributos lançados de ofício.

Os embargos de declaração foram admitidos, conforme Despacho nº 1101-00.083, de 13.12.2011, fls. 392-404.

Notificada em 11.04.2013, a PGFN apresentou manifestação em 22.04.2013, fls. 407-410, no qual propõe pela rejeição dos embargos de declaração. Primeiro, alega que, apesar de no resultado do julgamento constar o acolhimento da preliminar de decadência referente aos meses de fevereiro e março de 1994, nem o relatório nem o voto condutor discorreram sobre o assunto. Segundo, entende que as fundamentações do acórdão embargado mostram-se claras, e na realidade o contribuinte pretende rediscutir o mérito da decisão, finalidade para a qual não se prestam os embargos de declaração.

É o Relatório

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator

Os embargos interpostos pela contribuinte são tempestivos. Portanto, cabe prosseguir com o exame.

O art. 65, *caput*, do mencionado Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dispõe que cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

No caso em tela, protesta a embargante pelo cabimento dos embargos em quatro hipóteses, relacionadas em tópicos na sequência.

1) Decadência dos F.G. Fevereiro e Março de 1994 - Omissão e Obscuridade.

Reclama a embargante que a decisão da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994, e que a matéria não foi contestada no recurso especial interposto pela PGFN. Por sua vez, a decisão da Primeira Turma da CSRF deu provimento integral ao RE. Ocorre que, ao final, foi encaminhado aviso de cobrança, no qual constava inclusive os débitos relativos a fevereiro e março de 1994, que já haviam sido afastados pela decisão da câmara baixa. Entende a embargante que o acórdão da Primeira Turma da CSRF teria incorrido em omissão e obscuridade, ao não se pronunciar sobre a decadência reconhecida pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, o que provocou a equivocada interpretação da unidade executora sobre a abrangência da decisão, qual seja, de que o lançamento fiscal teria sido integralmente restabelecido.

No caso em tela, cabe verificar se a decisão da Primeira Turma da CSRF teria incorrido em alguma imprecisão.

Verificando o recurso especial interposto pela PGFN, de fato constata-se que não há nenhuma menção sobre a decadência reconhecida pela turma *a quo* relativa aos fatos geradores de fevereiro e março de 1994. Tampouco há qualquer referência à matéria na decisão embargada.

Abstraindo-se do fato de que a decadência é matéria de ordem pública, e por isso poderia ter sido objeto de apreciação, de ofício, pela Primeira Turma da CSRF (independente da manifestação da PGFN), o fato é que o voto vencedor **não** tratou do assunto.

Ou seja, a decadência não foi (1) nem suscitada pela parte interessada na reforma da decisão (PGFN), não se consumando o efeito devolutivo, (2) nem revista de ofício pelo Colegiado. Portanto, infere-se que a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994 não foi objeto da decisão proferida pela CSRF.

Dessa maneira, a decisão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para reconhecer a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994, restou transitada em julgado no âmbito administrativo.

Contudo, não há que se falar que a decisão da Primeira Turma da CSRF incorreu em omissão ou obscuridade. Ora, se o recurso interposto pela PGFN não tratou da matéria, e tampouco houve manifestação de ofício sobre a questão de ordem pública, é porque, tacitamente, o Colegiado da CSRF entendeu que a decadência para os fatos geradores de fevereiro e março de 1994 não era mais objeto do litígio.

Nesse sentido, a decisão da Primeira Turma da CSRF **não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas na legislação para cabimento dos embargos.**

Enfim, no caso em tela, o equívoco foi da unidade da Receita Federal responsável pela execução do acórdão, ao extrair uma interpretação incorreta da decisão proferida.

Cabe esclarecer que, conforme os arts. 43 e 45 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), cumpre à **unidade preparadora** exonerar o sujeito passivo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio, na parte da decisão em que lhe for favorável. Por sua vez, o Regimento Interno da Receita Federal (aprovado pela Portaria MF nº 203, de 2012), no art. 224, incisos IX e XI, dispõe que é a da competência da DRF de origem executar a decisão administrativa definitiva. Trata-se, portanto, de litígio que escapa da competência do CARF.

Tendo em vista que no âmbito do contencioso administrativo previsto pelo PAF não cabe mais revisão da matéria, cabe à contribuinte pugnar pelo rito previsto na Lei nº 9.784, de 1999 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), em face da interpretação equivocada da unidade preparadora.

Portanto, no ponto tratado no presente tópico, os embargos devem ser rejeitados.

2) Falta de Clareza nos Fundamentos da Decisão - Contradição e Obscuridade

Discorre a embargante pela ocorrência de contradição e obscuridade, vez que a decisão embargada não teria deixado claro os fundamentos da decisão, ou seja, se deu provimento ao recurso especial porque entendeu que as operações da contribuinte teriam sido, apesar de lícitas, sem propósito comercial, em consonância com a autuação fiscal, ou se teriam sido operações ilícitas e simuladas, conforme entendimento do voto da DRJ.

Não assiste razão à embargante. Da leitura do voto da Primeira Turma da CSRF percebe-se que a fundamentação é transparente, objetiva e não deixa dúvidas sobre as razões de decidir. O voto vencedor, inicialmente, discorre sobre os fatos da autuação. Em seguida, discorre sobre as conclusões, esclarecendo que as operações da contribuinte não tiveram nenhuma substância econômica, e foram empreendidas visando unicamente efeitos tributários nocivos à Fazenda Pública. Vale transcrever excerto do voto:

Percebe-se que, amparado em operações lícitas, conforme permissivos da lei uruguaia, o contribuinte e sua controlada

objetivaram unicamente pagar menos tributo, mediante a redução do saldo credor de correção monetária da conta investimentos (reduzida do montante dos dividendos registrados), não havendo qualquer outra finalidade econômica. Iso porque os dividendos nem chegaram a serem pagos efetivamente, sendo reincorporados ao patrimônio da investida após o prazo de 90 dias e porque a política de registro de dividendos mensalmente somente ocorreu no período de inflação elevada, qual seja, o primeiro semestre de 1994. Por que tal política não permaneceu dali em diante? Por que sempre os dividendos deliberados em assembleia eram reintegrados após os 90 dias? A meta exclusiva era de reduzir o lucro da controladora mediante a redução do saldo credor da correção monetária da conta investimento (reduzido do valor dos dividendos) e, por conseguinte, reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A perda com a desvalorização do dividendo a receber (escriturado em valores históricos em reais) era compensada com o ganho em equivalência patrimonial, o qual é excluído do lucro real.

Como se explicar que o sujeito passivo, com domínio administrativo exclusivo sobre a controlada, por possuir 100% do capital desta, decidira receber dividendos corroidos pela inflação, caso tivessem sido efetivamente pagos?

Todos os atos acima descritos, se afastarmos os efeitos tributários, não produziram resultado nenhum. Retirando a finalidade tributária, tais atos ficam injustificáveis. Se a Intertown não tivesse registrado os dividendos, o que, na prática foi o que ocorreu, pois estes foram reintegrados a seu patrimônio, o efeito obtido no sujeito passivo, qual seja, a redução do saldo credor da correção monetária (tributável), não teria se efetivado.

Acertada, pois a meu ver, a desqualificação da operação pela autoridade fiscal apenas para fins tributários, com a tributação do montante de correção monetária que deixou de ser levada à base de cálculo dos tributos.

Em seguida, o voto condutor rebate argumentos expostos no voto vencido, no sentido de tornar ainda mais clara a decisão. Ao final, congratula o voto da DRJ, *que didaticamente demonstrou contabilmente os fatos aqui tratados e consequências*. Observe-se que a menção ao voto da DRJ é adstrita ao demonstrativo contábil elaborado, que de fato foi didático.

Não há nenhuma contradição e obscuridade, razão pela qual, no ponto tratado no presente tópico, os embargos devem ser rejeitados.

3) Operações Ocorreram com Substância Econômica - Contradição

O embargante discorre que *o exame dos fatos e dos documentos do processo provam justamente o contrário* das razões de decidir adotadas pelo acórdão embargado. Ou seja, na realidade, se quisesse, de fato, ter engendrado as operações no sentido de unicamente reduzir a base de cálculo dos tributos, teria aguardado até o fim do ano para efetuar a

distribuição dos dividendos, o que proporcionaria uma corrosão da moeda nacional por mais tempo. No entanto, esperou apenas o prazo mínimo regulamento pela legislação do Uruguai, de três meses.

Ora, como se pode perceber, o embargante procura se valer dos embargos de declaração para buscar uma revisão no mérito da decisão.

Não se prestam os embargos a essa missão.

Inclusive, no excerto do voto condutor descrito no tópico anterior, nota-se que os fatos da autuação foram devidamente analisados, e a fundamentação da decisão, no sentido de desconsiderar a operação realizada pela contribuinte por não ter sido demonstrada a substância econômica, foi objetiva e transparente.

De qualquer forma, merece ser novamente transcrita a constatação do voto condutor sobre o fato da distribuição de dividendos ter sido concentrada, preponderantemente, no primeiro semestre de 1994, quando os efeitos da desvalorização da moeda nacional surtiram maior efeito:

Isso porque os dividendos nem chegaram a serem pagos efetivamente, sendo reincorporados ao patrimônio da investida após o prazo de 90 dias e porque a política de registro de dividendos mensalmente somente ocorreu no período de inflação elevada, qual seja, o primeiro semestre de 1994.

Nota-se claramente que vem a contribuinte utilizar-se dos embargos de declaração não para reclamar da ocorrência de contradição, mas sim buscar uma revisão no mérito, que já foi devidamente analisado pelo colegiado. Ocorre que tal pretensão não se mostra possível na via admitida pelos embargos de declaração, cujo cabimento é adstrito a *erros in procedendo*, o que não ocorreu no presente caso.

4) Erro na Apuração da Base de Cálculo - Omissão e Contradição

Reclama a embargante pela ocorrência de omissão e contradição, em razão da autoridade autuante ter incorrido em erro na apuração da base de cálculo, ao ter realizado a tributação de forma isolada e em separado dos demais resultados da contribuinte, em vez de efetuar a devida recomposição da base de cálculo, para em seguida determinar com precisão os tributos lançados de ofício. Além disso, insiste que não teria incorrido em planejamento fiscal oneroso para a Fazenda Nacional.

Trata-se de matéria que não foi em nenhum outro momento processual suscitada nos autos (basta verificar todas as peças de defesa acostadas). Apenas em sede de embargos de declaração vem a contribuinte protestar sobre suposto equívoco na apuração da base de cálculo dos tributos lançados de ofício.

Ademais, como já dito, os embargos de declaração não se prestam a discutir, novamente, o mérito da autuação.

Por se tratar de matéria preclusa, não há que ser objeto de revisão.

5) Conclusão

Processo nº 11080.007301/99-13
Acórdão n.º **9101-002.140**

CSRF-T1
Fl. 459

Diante do exposto, voto por rejeitar os embargos de declaração opostos pelo Sujeito Passivo e ratificar o Acórdão nº CSRF/01-05.911, de 24.06.2008.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

CÓPIA