



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

Processo nº 13116.722282/2016-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-003.085 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2018
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS. OMISSÃO DE RECEITAS.
Recorrentes CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

DESPESAS. NECESSIDADE. EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO.

A procedência ou improcedência das glosas de despesas deve ser aferida a partir do exame da necessidade das referidas despesas à luz dos critérios fixados na legislação, bem como a partir da comprovação por parte do sujeito passivo da efetiva prestação dos serviços contratados, mediante documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013

COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Cofins, no sistema não

cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013

PIS/PASEP. LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

PIS/PASEP. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. INCLUSÃO.

Anteriormente à Lei nº 12.973, de 2014, as receitas de subvenções para investimentos integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no sistema não cumulativo de apuração, diante da ausência de previsão legal para a exclusão específica de ingressos dessa natureza.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

HIPÓTESES DE NULIDADE. AUSÊNCIA. LANÇAMENTO. REGULARIDADE.

Não se comprovando situação que se enquadre nas hipóteses do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, não ocorre a nulidade do lançamento e/ou da decisão de primeira instância.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo serem afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RENÚNCIA EXTRAJUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Em decorrência do Princípio da Legalidade e do caráter mandamental da decisão proferida em Mandado de Segurança, tratando-se de relação jurídico-tributária, não é possível, por ato unilateral extrajudicial da parte vencedora, o desfazimento da coisa julgada, para restabelecer a incidência da norma legal afastada por decisão judicial.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Após a alteração de redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, é plenamente aplicável a multa isolada de 50% em relação à insuficiência de recolhimento de estimativas e a multa de ofício de 75% sobre o lançamento complementar. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminar de nulidade do lançamento e do acórdão de primeiro grau e ao requerimento de diligência; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à inclusão da receita relativa ao IPI Complementar na base de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias, votando o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa pelas conclusões do relator; por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto à tributação pelo IRPJ e CSLL do crédito ICMS outorgado pelo governo de Goiás a título de subvenção para investimento e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto a exigência de Pis e Cofins sobre as mesmas subvenções, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas com consultoria e assessoria, quanto aos pagamentos efetuados a Cançado e Barreto Advocacia S/S; e em negar provimento quanto ao reflexo na base de cálculo da CSLL, à incidência de juros sobre a multa; e à compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL; e, ainda, por maioria de votos, em negar provimento quanto à exigência de multa isolada de estimativas de IRPJ e CSLL, vencidos Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias. E, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Manifestou intenção de apresentar de declaração de voto os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício apresentados em relação ao Acórdão nº 08-39.861, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 5.292 a 5.392), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, e cuja ementa é a seguinte:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012

RENÚNCIA AOS EFEITOS DA COISA JULGADA. IMPROCEDENTE.

A norma individual e concreta produzida em sentença judicial transitada em julgado apenas deixará de ser aplicável ao caso se houver alteração fática ou normativa com pronunciamento do Poder Judiciário. A renúncia, tácita ou expressa, não pode ser oposta para restabelecer a relação jurídico-tributária protegida pelo instituto da coisa julgada.

COISA JULGADA MATERIAL. LIMITES OBJETIVOS. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em modificação do estado de direito quando as alterações regulamentares posteriores em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência de determinado tributo.

SUBVENÇÕES. DOAÇÕES. DISTINÇÃO.

Em Direito Público, doação e subvenção não são conceitos que se confundem. Os dois institutos são regidos por normas diferentes e são instituídos por procedimentos que lhes são próprios.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Este órgão do contencioso administrativo não possui competência para se pronunciar sobre controvérsias atinentes a Representação Fiscal para Fins Penais, matéria da alçada do Ministério Público Federal, titular da ação penal, e do Poder Judiciário, encarregado de processar e de julgar as ações penais respectivas.

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

IPI COMPLEMENTAR. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os valores de IPI Complementar indevidamente destacados, por força de decisão judicial, ingressam no patrimônio do contribuinte como receita e devem compor a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

IPI SUB JUDICE. LUCRO REAL. INDEDUTIBILIDADE.

O IPI cuja exigibilidade esteja suspensa, assegurada por meio de depósito judicial, não pode ser integrar o custo das mercadorias vendidas nem ser deduzido na determinação do lucro real por expressa vedação legal.

*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.
DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO
OUTORGADO DE ICMS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.
DESCARACTERIZAÇÃO.*

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Outorgado de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência do imposto sobre a renda.

*SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS.
DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. CRÉDITO
PRESUMIDO DE IPI. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO.
DESCARACTERIZAÇÃO.*

Os valores correspondentes ao benefício fiscal do Crédito Presumido de IPI não se caracterizam como subvenção para investimento para fins de não serem computados na apuração do lucro real, uma vez que não há compromisso de que a subvenção seja aplicada em algum investimento para implantação ou expansão de empreendimento econômico mas à pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica.

*DESPESAS COM PAGAMENTOS DE BÔNUS SOBRE
VENDAS. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.*

Presentes os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, as despesas com pagamento de bônus sobre vendas são consideradas operacionais e podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

*GLOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E
ASSESSORIA EMPRESARIAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO
DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.*

Não tendo o contribuinte logrado comprovar, de forma inequívoca, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços de consultoria e assessoria, nem a vinculação aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade presentes na legislação do imposto de renda, forçoso concluir que é cabível sua glosa.

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE
ESTIMATIVAS. CUMULAÇÃO COM A MULTA DE OFÍCIO
PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO.
MATERIALIDADES DISTINTAS.*

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CABIMENTO. A QUALQUER TEMPO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. Permanece aplicável a referida multa quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/96.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Por se tratar de exigências reflexas realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão dos lançamentos decorrentes relativos à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA.

Não se inclui nas prerrogativas das Delegacias de Julgamento a apreciação da compensação de ofício.

INTIMAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. DESNECESSIDADE.

Se o agente fiscal dispuser de elementos necessários, robustos e suficientes para a constituição do crédito tributário, pode ser dispensada a intimação ao sujeito passivo para apresentar documentos ou prestar esclarecimentos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2012

SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO. RECEITA.

O crédito presumido do IPI e os créditos outorgados de ICMS, classificados como subvenções para custeio ou operação, uma

vez abrangidos pelo conceito de receita e não tendo sido expressamente contemplados pelas hipóteses de exclusão e isenção, submetem-se à incidência da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM PAGAMENTOS DE BÔNUS SOBRE VENDAS.

O pagamento de bônus sobre vendas, como o próprio nome sugere, representa um prêmio, uma vantagem, uma bonificação para quem o recebe e um encargo, uma despesa, para quem o paga. A citada despesa não configura desconto concedido, razão pela qual o valor pago a título de bônus sobre vendas não afeta a base de cálculo da contribuição, que tem como ponto de partida a receita auferida pela pessoa jurídica, sendo certo também que não há previsão legal para a sua exclusão da referida base de cálculo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de apuração de créditos da contribuição, consideram-se insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS o decidido em relação à Cofins exigida de ofício a partir da mesma matéria fática.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012, 2013

DESPESAS GLOSADAS. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PREVISÃO LEGAL. PROCEDÊNCIA.

Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente para apuração do IRPJ. Logo, é procedente a adição na base de cálculo da CSLL das despesas glosadas."

O Relatório do Acórdão recorrido descreve de forma precisa o procedimento fiscal e a Impugnação apresentada, de modo que passo a transcrevê-lo, com a devida complementação:

"Tratam-se de Autos de Infração lavrados contra o contribuinte acima identificado, doravante denominado Impugnante, para exigência de IRPJ (fls. 3.924 a 3.938), CSLL (fls. 3.939 a 3.954),

Cofins (fls. 3.955 a 3.967) e PIS (fls. 3.968 a 3.980), além de multas isoladas, referentes a fatos ocorridos nos anos-calendário 2012 e 2013.

Tendo verificado incorreção no cálculo dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, a Fiscalização promoveu a revisão de ofício, sem modificação de critério jurídico, com fulcro no art. 149 da Lei nº 5.172 de 1996, o Código Tributário Nacional (CTN), a fim de incluir o saldo negativo declarado daqueles tributos. Como resultado desta operação, retificou os Autos de Infração de IRPJ (fls. 4.938 a 4.940) e de CSLL (fls. 4.941 a 4.943), importando no total de crédito tributário de R\$ 1.420.483.996,87.

Do Termo de Verificação Fiscal - fls. 3.982 a 4.032

Concluído o procedimento fiscal inscrito sob o nº 0120200.2015.00169 e iniciado em 20/08/2015 (data de ciência do Termo de Início), a Autoridade Fiscal apurou as seguintes infrações à legislação tributária:

(a) Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização de IPI destacado indevidamente nas notas fiscais de revenda de mercadorias importadas, no total de R\$ 264.820.188,46 ao longo do ano-base 2012;

(b) Glosa de despesas de consultoria, auditoria e assistência técnica não comprovadas, no total de R\$ 88.433.906,79, nos anos-base 2012 e 2013;

(c) Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação (crédito presumido de IPI) recebidas no ano-base 2012, no total de R\$ 145.686.003,39;

(d) Contabilização indevida, como subvenções para investimento, de valor relativo a subvenções correntes para custeio ou operação (crédito outorgado de ICMS) recebidas no ano-base 2012, no total de R\$ 455.915.372,45;

(e) Valores não adicionados ao Lucro Líquido do ano-base 2012, para a determinação do Lucro Real, relativos a repasses feitos a empresas do mesmo grupo econômico, bem como a outros clientes, com a denominação de “Bônus sobre Vendas”, no total de R\$ 509.405.836,28; e

(f) Multa pela falta de pagamento de estimativa mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo calculada com base em balanço de suspensão ou redução, nos anos-base 2012 e 2013.

Registre-se que todas as infrações acima também foram objeto de exigências no lançamento decorrente de CSLL.

Quanto aos lançamentos decorrentes de PIS e Cofins, apenas as infrações “a”, “c”, “d” e “e” foram objeto de exigências, oportuno consignar, no que tange à última, que a acusação fiscal

é de exclusão indevida, da base de cálculo dessas contribuições, do referido bônus.

Da Impugnação - fls. 4.046 a 4.221

Intimada do lançamento fiscal e irresignada com este, a Impugnante contesta, por meio de defesa fundamentada, detalhada e organizada, as infrações arroladas pela Fiscalização, oferecendo vários argumentos para afastar a incidência de cada uma daquelas.

São eles:

(a) IPI complementar destacado nas notas fiscais: que renunciou os efeitos da decisão transitada em julgado que autorizou o não recolhimento desta modalidade do tributo; que houve revogação da norma legal em que se fundamentava o dispositivo da sentença, caracterizando a mutabilidade da coisa julgada; que não houve o reconhecimento do crédito efetivamente recolhido; e que houve erro na apuração do Custo da Mercadoria Vendida (CMV).

(b) Despesas de consultoria, auditoria e assistência: que a Fiscalização não buscou a verdade material ao realizar a glosa e ofendeu o contraditório e à ampla defesa, aptos a inquinar de nulidade o auto de infração; que apresentou a documentação comprobatória do pagamento das despesas glosadas; que a contabilidade faz prova a favor da Impugnante.

(c) Subvenções para investimento: que os créditos de ICMS outorgados pelo estado de Goiás são, de fato, subvenções para investimento, não subvenções de custeio como pretende qualificar a Fiscalização, pois atendidas as contrapartidas legais firmadas; que não é exigível o sincronismo entre o benefício concedido e o investimento realizado; que é possível empregar o investimento como reforço ao capital de giro.

(d) Subvenções para investimento: que os créditos presumidos de IPI recebidos da União eram, de fato, subvenções para investimento, demonstrando sua aplicação em implantação ou expansão do empreendimento econômico; que, se não forem reconhecidos como subvenções, devem sê-lo como doações, que não são tributáveis.

(e) Bônus sobre as vendas: que houve ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa em decorrência da fundamentação legal da infração; que as bases de cálculo aferidas são incertas e ilíquidas, destarte inquinado de nulidade o auto de infração; que a natureza jurídica desta verba é de desconto incondicional e, portanto, não constitui receita tributável da Impugnante; que, mesmo não sendo reconhecida sua natureza, esta verba é dedutível por se tratar de despesa operacional, conforme Regulamento do Imposto de Renda, e de insumo, na ótica da legislação das contribuições PIS e Cofins.

(f) Multa isolada sobre falta de recolhimento do IRPJ/CSLL por estimativa: que a multa isolada é inaplicável neste caso e que ela não pode ser cumulada com a multa de ofício.

Afora estes pontos, ainda alega: inexistir previsão legal para adicionar, à base de cálculo da CSLL, as despesas consideradas não comprovadas; ilegalidade da cobrança de juros de mora sobre multa de ofício; necessidade de restabelecimento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados de ofício; e improcedência de representação fiscal para fins penais por inexistência de qualificação da multa.

Caso não sejam cancelados os Autos de Infração, pugna pela conversão do julgamento em diligência."

A decisão de primeira instância (fls. 5.292 a 5.392) manteve a autuação relativa à infração de omissão de receitas dos valores correspondentes ao IPI complementar, por entender que: (a) a renúncia, nos moldes realizados pelo sujeito passivo, não tem o condão de deconstituir os efeitos da coisa julgada; (b) a edição dos Decretos nº 4.544, de 2002, e nº 7.212, de 2010, não promoveu alteração no estado de direito, e não modificaram a coisa julgada material; (c) estando desobrigado do recolhimento do IPI complementar, a parcela correspondente aos valores destacados a tal título é receita própria do sujeito passivo, para todos os efeitos; (d) não é possível à autoridade administrativa compensar, sem a obediência ao rito próprio estipulado na legislação para as compensações, os créditos decorrentes de recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo a título de IPI complementar com os débitos de IRPJ e CSLL apurados; (e) o julgador administrativo de primeira instância não detém competência para promover a compensação de ofício dos referidos valores; (f) inexistência nulidade dos autos de infração na ausência da citada compensação de ofício; (g) o valor referente ao IPI cuja exigibilidade estava suspensa, por força de depósito judicial realizado nos autos da Ação Ordinária nº 68183-57.2011.4.01.3400, não pode integrar o custo das mercadorias vendidas, posto que também não pode ser deduzido na apuração do Lucro Real.

Não tendo havido contestação expressa sobre a emissão de notas fiscais com CFOP incorreto, considerou a matéria preclusa no contencioso administrativo.

Em relação à autuação referente ao crédito outorgado de ICMS e ao crédito presumido de IPI, entendeu o Acórdão recorrido que se tratam de subvenção para custeio e não para investimento, de modo que ratificou que os valores foram excluídos indevidamente da determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Pasep.

No que se refere à tributação do bônus sobre venda, os julgadores *a quo* rejeitaram a arguição de nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, e ausência de liquidez e certeza; consideraram que os referidos bônus não se confundem com descontos incondicionais, devendo compor a base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep; mas, reconhecerem como despesas operacionais os valores em questão, de modo que entenderam necessário o cancelamento da infração referente ao IRPJ e à CSLL.

Quanto à mesma matéria, a decisão rechaçou a argumentação de que os bônus seriam insumos para fins de apuração dos créditos da não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS/Pasep.

O Acórdão combatido, ainda, refutou, em relação à infração referente às despesas com consultoria e assessoria, a arguição de nulidade; entendeu correta a glosa dos dispêndios; indeferiu o pedido de conversão do julgamento em diligência; e considerou que a glosa deve se aplicar tanto na apuração do Lucro Real, quanto na base de cálculo da CSLL.

Ademais, entendeu procedente o lançamento relativo à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL (cabendo a revisão dos valores constituídos, em face da procedência da Impugnação quanto aos bônus sobre vendas); e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Finalmente, considerou não caber o restabelecimento do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL compensados de ofício, tendo em vista a procedência da autuação referente ao ano-calendário de 2013; e deixou de tomar conhecimento, por ausência de competência, acerca das alegações referentes à Representação Fiscal para Fins Penais.

Por força do valor exonerado, foi interposto Recurso de Ofício ao CARF.

Após a ciência, o sujeito passivo apresentou, em 31 de agosto de 2017, Pedido de desistência parcial, para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, em relação à tributação do crédito presumido de IPI e do bônus sobre a venda de veículos (fls. 5.410 a 5.419).

Em 19 de setembro de 2017, a Recorrente juntou Petição por meio da qual relata equívocos praticados no momento da adesão ao PERT (fls. 5.442 e 5.443).

No dia seguinte, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 5.459 a 5.611, no qual repetiu os mesmos argumentos já veiculados na Impugnação, à exceção daqueles relativos às duas matérias objeto de desistência parcial.

Às fls. 5.758 e 5.759, juntou o Anexo Único à Instrução Normativa RFB nº 1.752, de 25 de outubro de 2017, relativo à desistência do Recurso em relação às matérias já destacadas.

O processo foi, então, remetido à Unidade preparadora, para as providências decorrentes do pedido de desistência apresentado pelo sujeito passivo. Após a transferência dos valores objeto de renúncia para o processo administrativo nº 13116.720380/2018-84, o processo retornou ao CARF, para prosseguimento do julgamento, em relação à parte não alcançada pela desistência do Recurso (fls. 5.785 a 5.795).

Finalmente, em 15 de maio e 1º de junho de 2018, apresentou Petições solicitando a aplicação do disposto na Lei Complementar nº 160, de 2017, e no Decreto nº 9.193, de 2018, à infração relativa à subvenção outorgada pelo Estado de Goiás (fls. 5.828/5.832 e 5.840/5.842).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator

I - DO RECURSO VOLUNTÁRIO

I.1. Do juízo de admissibilidade

O sujeito passivo foi cientificado, por via eletrônica, em 22 de agosto de 2017 (fl. 5.406), tendo apresentado Recurso Voluntário, em 20 de setembro de 2017 (fls. 5.457 a 5.611), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procuradores, devidamente constituídos às fls. 5.176 e 5.177.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Como relatado, o sujeito passivo apresentou, em 31 de agosto de 2017, Pedido de desistência parcial, para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, em relação à tributação do crédito presumido de IPI e do bônus sobre a venda de veículos (fls. 5.410 a 5.419).

Isto posto, como explicitado pela Recorrente na petição de fls. 5.828 a 5.832, após a citada renúncia, permanecem em litígio apenas as seguintes matérias:

"(i) não tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de receitas relativas ao "IPI complementar" indevidamente destacado nas notas fiscais de revenda de mercadorias importadas no mercado nacional;

*(ii) não tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS de montantes recebidos em razão do "PRODUZIR", instituído pelo Governo do Estado de Goiás, supostamente contabilizados de maneira indevida como **subvenções para investimento**;*

(iii) dedutibilidade, a título de despesas operacionais, de valores decorrentes de prestação de serviços supostamente não comprovados; e

(iv) impossibilidade de exigência de multa isolada."

Igualmente como relatado, após a apresentação do Recurso Voluntário, o sujeito passivo faz juntada de novas provas documentais relacionadas com o benefício recebido do Estado de Goiás.

A juntada de prova documental após a Impugnação é vedada pelas normas que regem o processo administrativo fiscal, sendo admitidas tão-somente quanto presentes as situações excepcionais previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

" Art. 16.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)"
(Destacou-se)

No caso dos autos, a apresentação extemporânea dos documentos se encontra albergada pelo inciso "b)" do §4º acima transcrito, posto que se relacionam com a Lei Complementar nº 160, de 05 de agosto de 2017. Tratam-se de atos normativos e administrativos praticados após a interposição do Recurso Voluntário, pelo que devem ser conhecidos e apreciados.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

II.2. Do IPI Complementar

A primeira matéria a ser apreciada diz respeito à dedução, na base de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins, pela Recorrente de valores pagos a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por força do art. 9º, inciso I, do Decreto nº 2.637, de 1998.

A controvérsia acerca de referidos valores é sintetizada pela decisão recorrida, do seguinte modo:

"A Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2 (renumerado para 2006.35.02.001506-1) - fls. 2.968 a 2.985 -, com a intenção de afastar a incidência do IPI devido na saída de mercadorias importadas do seu estabelecimento, prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998. Este processo transitou em julgado em 28/04/2010, em favor da Impugnante, que deixou de ser contribuinte desse denominado "IPI Complementar".

Mesmo provida sua demanda, a Impugnante destacou, no ano-calendário 2012, o IPI das notas de saída de mercadorias importadas e das notas de devolução de compra para comercialização, procedimento este incorreto no entendimento da Fiscalização.

Ciente de que a Impugnante registrou em cartório um Termo de Ratificação de Renúncia - fl. 3.096 - a todos os efeitos decorrentes da decisão supracitada, a Fiscalização entendeu que a relação jurídico-tributária não pode ser tratada como direito patrimonial disponível. Em sendo assim, com a constituição de nova relação entre a Impugnante e o Fisco, esta é a que deve prevalecer, sob pena de ofensa à coisa julgada material.

Por essa razão, a Fiscalização entendeu que o IPI destacado nada mais é do que componente do preço da venda da mercadoria importada, repassado ao cliente, logo, receita omitida não oferecida à tributação.

Nada obstante, na apuração da base tributável da infração, a Fiscalização subtraiu do IPI creditado na entrada de mercadorias estrangeiras o IPI sub judice (Ação Judicial nº 68163-57.2011.4.01.3400 - fls. 3.119 a 3.147 -, que discute a aplicação da alíquota de IPI reduzida aos veículos de procedência estrangeira, consoante autoriza o Decreto nº 7.567/2011) para obtenção do CMV apurado de ofício. Por fim, a Fiscalização procedeu à identificação de notas fiscais classificadas incorretamente como venda de produção quando, na verdade, referiam-se à revenda de mercadorias importadas."

Como visto, a primeira justificativa do sujeito passivo para o procedimento por ele adotado seria o Termo de Renúncia de fls. 3.095 a 3.115, registrado em Cartório em janeiro de 2012, por meio do qual declara e ratifica que renunciou, de forma irretratável e irrevogável, a todos os efeitos decorrentes da decisão favorável obtida nos autos do referido Mandado de Segurança.

Para a autoridade fiscal, porém, a referida renúncia não possui o condão de, afastando a coisa julgada, tornar o sujeito passivo novamente contribuinte do IPI. Veja-se os argumentos trazidos no TVF:

"46. Quanto à renúncia da coisa julgada formada nos autos do mandado de segurança, entendemos que não se pode tratar a relação jurídico-tributária como um mero direito patrimonial disponível, do qual o interessado pode abrir mão, como e quando bem lhe aprouver. O direito tributário é de natureza pública e envolve a relação Estado-cidadão.

47. Pelo princípio da legalidade, somente a lei pode instituir tributos e definir todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Logo, não pode ficar ao arbítrio do interessado definir se deve ou não ser considerado contribuinte de determinado imposto. Se pela ação judicial ocorreu a aplicação do direito ao caso concreto, compondo-se a lide, é essa nova realidade que deve ser observada entre a empresa e o Fisco. O pronunciamento judicial adornado com a coisa julgada

define o direito quanto a uma situação fática específica, fazendo atuar a vontade concreta da lei.

48. A norma individual e concreta somente deixará de ser aplicável ao caso se houver alteração no quadro fático ou normativo submetido ao crivo do Poder Judiciário. Por essas razões, não se pode admitir como válida a suposta renúncia à coisa julgada, conforme defendido pela empresa.

49. Portanto, no caso em exame, prevalece o entendimento exarado no julgamento da Apelação Cível n' 2006.35.02.001506-1, que decidiu que a empresa CAO A não deve recolher IPI no momento da saída de veículos importados de seu estabelecimento. Como nenhum dos recursos interpostos contra essa decisão foram providos, bem como já transcorreu o prazo para apresentação de recurso contra o último pronunciamento judicial, entende-se que operou o trânsito em julgado do Acórdão, tornando-se plenamente exequível a decisão.

50. Assim, não pode ser alterado o entendimento firmado no julgado, sob pena de se ofender a coisa julgada material, a qual apenas poderia ser atacada por meio de ação rescisória.

51. Além disso, a natureza da sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança é mandamental, que tutela o direito do autor forçando o réu a adimplir a ordem do juiz.

52. Portanto, neste caso, uma vez acolhida a ação judicial, a Administração estará integralmente submetida ao resultado da prestação jurisdicional que lhe for determinada para a composição da lide."

Tanto na Impugnação, quanto no Recurso Voluntário, o sujeito passivo alega que a citada decisão judicial seria direito patrimonial seu, portanto disponível e exercitado ou renunciado, conforme a sua livre decisão.

Tal argumento foi rechaçado pelo Acórdão recorrido, nos seguintes termos:

"Afirma a Impugnante que a decisão judicial favorável é direito patrimonial e disponível, por conseguinte, pode ser livremente exercido. Isto lhe permite realizar suas operações com desoneração de "IPI Complementar" ou renunciar a este direito, o que fizera em decorrência do ponto de vista econômico.

Sobre os efeitos da renúncia, estas são minhas considerações.

Sem me ater a suposições de causa ou de efeito da renúncia sustentada pela Impugnante, importa-nos discutir se um ato unilateral de manifestação de vontade pode desconstituir ou relativizar a coisa julgada no âmbito tributário e, em caso afirmativo, em quais condições isto poderia ser operado.

Na terminologia jurídica, a renúncia é ato privativo do autor da ação cujos efeitos são idênticos aos da improcedência da ação, conduzindo a extinção da lide com resolução de mérito e

formação de coisa julgada, podendo ser exercida a qualquer tempo ou em qualquer grau de jurisdição, independentemente de manifestação da parte contrária. Trata-se, em outras palavras, da perda do direito material sobre o qual se funda a ação.

Entretanto, repare que o Código de Processo Civil vigente à época (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973) tratava do direito à renúncia como uma causa extintiva do processo, evidentemente antecedente da formação de coisa julgada com o trânsito em julgado.

De outro turno, a renúncia aos efeitos da coisa julgada opera-se de modo distinto, com requerimento formal particular, nos termos do inciso I do art. 471 do CPC:

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; (grifei)

A título informativo, o novo Código do Processo Civil manteve o disposto acima, tendo modificado apenas relação jurídica continuativa por relação jurídica de trato continuado. São os termos do inciso I do artigo 505:

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; (grifei)

No presente caso, a Impugnante apresenta um Termo de Ratificação da Renúncia por meio do qual abdica, de forma irrevogável e irretratável, de todos os efeitos decorrentes da decisão favorável obtida nos autos da demanda judicial que afastou a incidência do “IPI Complementar”. Este documento, a despeito das consequências que porventura dele dimanem, não é o instrumento adequado para abrir mão dos efeitos da coisa julgada, é o que entendo da parte final do art. 474, I, do CPC, devendo o autor peticionar ao magistrado a revisão da sentença.

Nada obstante, a leitura escorreta do Termo de Ratificação da Renúncia abre margem à conclusão estarecedora de que a Impugnante, por meio de simples ato volitivo, pode regressar à condição de contribuinte do “IPI Complementar”; noutras palavras, é como se a decisão que afastou a incidência da espécie tributária em comento fosse um direito disponível e meramente patrimonial. Acerca disto, mister realizar digressões sobre a própria natureza da obrigação tributária.

A relação jurídico-tributária decorre de lei, apenas dela, em decorrência do princípio constitucional da legalidade (art. 150, I, CF/88), nela presentes todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária.

Veio a decisão judicial transitada em julgado, aplicou o direito ao caso concreto e construiu nova realidade entre o Fisco e a Impugnante, possibilitando que esta se desonere do “IPI Complementar” oriundo da saída de mercadorias de procedência estrangeira e que aquele se abstenha do poder-dever de exigir esse tributo. Trocando em miúdos, a sentença compôs a lide no tocante a um dos elementos do fato gerador, o sujeito passivo, afastando a determinação do art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998, que equiparava o estabelecimento industrial ao importador de produtos de procedência estrangeira que lhes dessem saída.

Pela natureza pública da relação jurídico-tributária, a coisa julgada desta matéria reveste-se de natureza semelhante, portanto, não pode ser enxergada como mero direito patrimonial. Decidir contrariamente seria abandonar ao alvedrio da Impugnante o direito de ser ou não contribuinte de determinado tributo, se assim desejasse, dentro dos limites casuísticos discutidos.

Em síntese, manifestações de vontade unilaterais, tácitas ou expressas, estejam registradas ou não em cartório, não são meios hábeis para reestabelecer relações jurídico-tributárias. A norma individual e concreta no seio da coisa julgada somente pode ser revista nas hipóteses enumeradas na legislação, e, no âmbito tributário, não resulta em direito patrimonial e disponível, em decorrência da própria natureza que lhe é ínsita.

Portanto, os eventuais recolhimentos de “IPI Complementar” e o registro do Termo de Ratificação da Renúncia não derrogam, desconstituem, modificam nem mitigam os efeitos da coisa julgada, que permanece aplicável ao caso concreto até sobrevier decisão judicial no sentido contrário.”

A matéria foi enfrentada por esta Turma Julgadora, na sessão de maio de 2018, no julgamento de semelhante autuação relativa ao ano-calendário de 2011 (processo administrativo nº 13116.722236/2014-59), quando foi proferido o Acórdão nº 1302-002.804. Naquela ocasião, o lançamento fiscal foi mantido, sendo que, especificamente em relação à disponibilidade, a decisão não foi unânime.

Deste modo, apesar de concordar com as razões da DRJ/Fortaleza, as quais adoto integralmente como parte dos fundamentos do meu voto, trago novas tintas ao quadro, no intuito de convencer os meus pares do acerto do lançamento fiscal e da decisão recorrida.

Em artigo intitulado "Coisa julgada: direito facultativo ou imperativo" (disponível em <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/18585-18586-1-PB.pdf>, consulta em 31 de julho de 2018), o magistrado federal Walter Nunes da Silva Júnior reconhece que a coisa julgada é, em regra, um direito facultativo da parte vencedora:

"De conformidade com o exposto supra, a coisa julgada tem dois efeitos, sendo, um deles, a imperatividade, que se traduz na submissão das partes ao que ficou definido na sentença, afetando o direito material das partes envolvidas.

O que ficou definido na sentença, em razão da coisa julgada, passa a ser obrigatório para as partes, de modo que, caso ainda haja resistência quanto ao reconhecimento do direito, os ditames do julgado podem ser impostos coercitivamente.

Sob essa visão, a coisa julgada é um imperativo, seja para o vencedor, seja para o vencido. Todavia, não se pode perder de vista que a coisa julgada, a despeito de ser um imperativo, no sentido de que não mais permite resistência a respeito do assunto por nenhuma das partes, em concepção outra, para o vencedor ela é, antes de tudo, um direito, enquanto para o vencido, um dever.

Tem-se, assim, que o direito reconhecido pela sentença pertence a o vencedor, podendo ele, evidentemente, desde que disponível o direito, usufruí-lo, ou não. Isso porque que não se pode obrigar alguém, a não ser que se trate de direito fundamental, a usufruir do seu direito."

O autor traça o encadeamento lógico da disponibilidade da coisa julgada à disponibilidade do próprio direito do autor em propor ou não a ação. Assim:

"Se ao titular do direito não é obrigatória a propositura da ação, e nem mesmo, ainda que venha a propô-la, o pedido de condenação, sendo-lhe reconhecida a possibilidade de restringir o querer à mera declaração judicial, pergunta-se: ele é obrigado a exigir o cumprimento da coisa julgada? Penso que não, desde que o direito seja disponível, logicamente.

Pensamento diferente cria antinomia. Ora, se o indivíduo tem o direito disponível, podendo decidir, ao seu talante, entre ofertar ou não a ação e, ainda que se incline a fazê-lo, pode contentar-se, nada obstante a lesão praticada contra o seu direito, em obter uma mera sentença judicial declaratória, necessariamente, ele tem a faculdade, também, de decidir entre exigir, ou não, que o vencido cumpra o julgado."

Vê-se, contudo, que a referida disponibilidade da coisa julgada não é absoluta. O próprio autor citado a restringe aos direitos disponíveis.

Em uma abordagem similar, Simone Rodrigues Ferreira e João Armando Bezerra Campos (Coisa julgada à luz da ordem constitucional, Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013), estabelecem a distinção entre a eficácia e efeitos da sentença, para compreender que os efeitos desta são renunciáveis, quando se tratar de direitos disponíveis:

"Cabe destacar que efeito e eficácia não se confundem, significando conceitos distintos. (...) Efeitos, portanto, corresponderiam à expressão dinâmica das eficácias ou à sua exteriorização em relação ao formalismo sentencial, representando, precipuamente, a execução, por intermédio da

atividade jurisdicional, da ação de direito material a que foram impelidas as partes.

Portanto, eficácia é a possibilidade de materializar o conteúdo da sentença; efeito é a exteriorização dessa materialização. Portanto, seria a eficácia (ou eficácias) da sentença que se tornaria imutável, não os seus efeitos.

Outrossim, vale esclarecer que, quando se refere à mutabilidade dos efeitos e imutabilidade das eficácias, está-se referindo a direitos disponíveis, porque tal raciocínio não se mostra adequado aos direitos indisponíveis, justamente por seu caráter irrenunciável."

A questão que interessa a estes autos, portanto, é: em se tratando de coisa julgada em matéria tributária, seria possível ao autor, unilateralmente, renunciar ao seu direito.

O mesmo Walter Nunes da Silva Júnior apresenta a resposta:

"Mas não creio que a questão comporte abordagem apenas por essa ótica. Acredito que merece indagação, também, se o vencido não pode invocar a autoridade da coisa julgada, no sentido de impor ao vencedor o cumprimento dos seus termos.

Se o vencido é o poder público, tendo sido reconhecido, na sentença trânsito em julgado, que uma determinada lei é inconstitucional, em consequência do princípio da legalidade que norteia o agir da Administração Pública, a coisa julgada se torna um imperativo para o vencedor, no sentido de que ele não pode querer impor à Administração que a relação jurídica seja mantida nos termos da norma declarada eivada de vício de inconstitucionalidade.

O argumento de que, sendo o direito assegurado pela coisa julgada disponível, poderia o titular do direito dele dispor, nesse caso, não tem aplicação. Isso porque, se a norma foi considerada inválida, é defeso ao particular exigir que ela seja reconhecida pela Administração como se válida fosse, nem muito menos esta tem a possibilidade de emprestar essa qualidade à lei."

No caso sob exame, portanto, ainda que se admita que, em regra, é facultado à parte vencedora renunciar a decisão judicial favorável transitada em julgado (a despeito da discussão acerca da forma pela qual isso deve se dar: se por meio de novo pronunciamento judicial ou por ato unilateral), tratando-se de relação jurídico-tributária, entendo não haver como um ato unilateral da parte vencedora poder afastar a coisa julgada.

Como afirma Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 272), ao tratar da natureza *ex lege* da obrigação tributária:

"O nascimento da obrigação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se; o vínculo tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado: ainda que o devedor ignore ter

nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto."

Não é possível se admitir, portanto, que o sujeito passivo, segundo a sua única conveniência, sobreponha-se ao decidido definitivamente pelo Poder Judiciário, e resolva em que momento deva estar ou não sob a incidência da legislação tributária.

Além disso, como bem apontado pela autoridade fiscal, ao óbice decorrente do Princípio da Legalidade, no caso concreto, o caráter mandamental da decisão proferida em Mandado de Segurança (passo ao largo da discussão acerca da classificação das ações e decisões judiciais) é mais um obstáculo intransponível a ser superado por mera renúncia unilateral extrajudicial.

Como bem lecionado pelo saudoso Hely Lopes Meirelles na clássica obra *Mandado de Segurança* (São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 29ª ed., 2006, pp. 104, 106), "*a execução da sentença concessiva da segurança é imediata*", o mandado de ofício transmitido ao impetrado "*valendo como 'ordem legal', para o imediato cumprimento do que nele se determina, e, ao mesmo tempo, marca o momento a partir do qual o impetrante, beneficiário da segurança, passa a auferir todas as vantagens decorrentes do 'writ'.*". A par disso, "*o não atendimento do mandado judicial caracteriza o 'crime de desobediência a ordem legal (CP, art. 330), e por ele responde o impetrado renitente*".

Cabe citar, ainda, Nagib Slaibi Filho (Sentença Cível, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 339), segundo quem:

"O provimento que se busca com o 'writ' é nitidamente mandamental, isto é, o juiz não substitui, com sua atividade, a atividade administrativa: o juiz 'manda' que o administrador proceda de determinada forma."

Assim, enquanto não desconstituída a coisa julgada, ou seja, enquanto novo pronunciamento judicial não desobrigar a autoridade impetrada da ordem proferida na decisão transitada em julgado, não pode a Administração, ainda que com o assentimento da parte vencedora, descumprir o decidido e considerá-la novamente contribuinte do IPI na forma do dispositivo legal atacado.

Em relação aos demais argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, sendo mera repetição daqueles trazidos na Impugnação, valho-me do disposto no art. 57, §3º, do RI/CARF, para adotar a decisão da DRJ/Fortaleza como os meus próprios fundamentos:

"I.b) Da Revogação da Norma Legal Base da Decisão Judicial

Sustenta a Impugnante que, em função de a medida liminar e a sentença judicial estarem fundamentadas no art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998, a revogação deste decreto expressamente pelo de nº 4.544, em 27 de dezembro de 2002, e o não aditamento do dispositivo judicial implicam na insubsistência dos efeitos da coisa julgada.

Nesse contexto, a Impugnante alega haver ocorrido mudança no quadro normativo de maneira a afastar a aplicação da norma individual e concreta transitada em julgado. Acosta em sua defesa: a doutrina de Hugo de Brito Machado, decisões do

CARF e do extinto Conselho de Contribuintes, a menção ao Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 492/2011, sobre relativização da coisa julgada, e Parecer do Professor Cássio Scarpinella Bueno.

Discorre-se sobre a alteração de estado de fato ou direito com a edição do Decreto nº 4.544/2002, diferentemente daquele constante no dispositivo da sentença judicial, o nº 2.637/1998, e se esta alteração legislativa repercutiria na coisa julgada material.

Muito embora não sejam eternos os efeitos da coisa julgada, não houve a alteração de estado de fato ou de direito capaz de abalá-la porque as modificações regulamentares posteriores (os Decretos nº 4.544/2002 e 7.212/2010) em nada importaram em mudança na hipótese de incidência do “IPI Complementar” para este caso.

Com efeito, os referidos Decretos nº 4.544/2002 e nº 7.212/2010 trazem, em artigos de idêntica numeração, o mesmo comando do questionado art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998, e o motivo para isto não é outro senão a base legal desse dispositivo regulamentar haver se mantido inalterada. Refiro-me à Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mais precisamente ao art. 4º, I, 'in verbis':

Art . 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

Ora, a mudança no estado de direito de que tratam os arts. 471, I, do antigo CPC, e 505, I, do novo CPC não se consubstancia somente na edição de novos diplomas legais ou regulamentares, mas sim na mudança, de fato, do seu conteúdo. Isto não ocorreu no caso em apreço, estando mantida a hipótese de incidência do “IPI Complementar”.

Logo, a revogação de diploma regulamentar por outro que preservou, com a mesma numeração inclusive, o inteiro conteúdo do dispositivo a partir de que se formou coisa julgada não importa em mudança no estado de direito apta a lhe desconstituir e atrair a aplicação do art. 471, I, do CPC, tendo, até mesmo, sido mantida a base legal que lhe dá suporte, o art. 4º, I, da Lei nº 4.502/1964.

Concorrem para essa conclusão as contradições avistadas nos autos: quando impetrado o Mandado de Segurança (junho/2004), já estava vigente o Decreto nº 4.544/2002; a própria confissão da Impugnante, em sede de Apelação dirigida ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região, acerca da identidade literal e topográfica entre os dispositivos dos Decretos nºs 2.637/1998 e 4.544/2002:

Contudo, o IPI é exigido no desembaraço e na venda para as empresas concessionárias, neste último momento, com base no art. 9º, I, do Decreto 2637/98 - RIPI (desde a sua edição) e, atualmente, com base no art. 9º, I, do Decreto 4.544/2002 - RIPI, o denominado IPI Complementar. Ambos os dispositivos são literal e topograficamente idênticos, preservando o alcance da presente interpretação. (fl. 2.998, § 4º).

(...)

Destarte, dentro do sistema escalonado de normas, não há norma jurídica que apresente fundamento de validade, ou seja, que fundamente a existência válida do art. 9º, I, do Decreto nº 2637/98 (e idêntico dispositivo reproduzido no Decreto 4.544/2002). (fl. 3.011, § 3º)

Nessa mesma esteira de raciocínio, o Acórdão nº 1201-001.617 do CARF, desfavorável ao mesmo contribuinte, mas relacionado a eventos de 1º de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2010:

COISA JULGADA MATERIAL. LIMITES OBJETIVOS. ALTERAÇÃO DO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. INOCORRÊNCIA. Permanece em pleno vigor a decisão judicial proferida pelo TRF/1ª Região, que afastou a incidência do IPI "complementar" nas operações de saída/revenda de veículos importados.

Não há que se falar em alteração do estado de direito, pois as alterações regulamentares posteriores (Decreto nº 4.544, de 2002 e Decreto nº 7.212, de 2010) em nada modificaram os aspectos pertinentes à hipótese de incidência do mencionado tributo.

Em sendo assim, rejeito a alegação de que houve alteração no estado de direito e consequente modificação na coisa julgada material e entendo permanecer em pleno vigor a decisão judicial transitada em julgado que afastou a incidência do "IPI Complementar" nas operações de saída de mercadorias de procedência estrangeira.

I.c) Do "IPI Complementar": Receita Própria ou Tributária?

Com base no parecer do Professor Eliseu Martins, a Impugnante pretende demonstrar que o "IPI Complementar" não corresponde à receita própria, mas à receita tributária. Entende o Ilustre Professor que o "IPI Complementar" não se trata de receita, e sim passivo.

Dado o resultado obtido nas alíneas "I.a" e "I.b", o de que a Impugnante não é contribuinte do "IPI Complementar", mantida a coisa julgada a despeito da renúncia e da revogação da base legal, resta prejudicado o presente argumento posto que seu pressuposto era justamente o oposto: que a Impugnante é contribuinte do "IPI Complementar".

Isso porque não se ousa mencionar em existência de passivo se inexistente a obrigatoriedade ao recolhimento do “IPI Complementar”, assim, a apuração e a escrituração do referido tributo ocorreram de forma indevida, ao arrepio da composição da lide realizada pelo Poder Judiciário.

Nesse diapasão, por estar o “IPI Complementar” introduzido no preço final da mercadoria revendida aos clientes e sendo seu destaque e recolhimento indevidos, por óbvio ele se reveste de caractere de receita bruta do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999). Ademais, sequer se cogita a adoção do entendimento esposado pelo Parecer no trecho abaixo:

(...)

Esse passivo é para com o Tesouro Nacional ou, se este não se achar credor desse montante, o passivo é para com os clientes que pagaram o tributo que agora se vê não era devido durante aquele interstício temporal.

Com respeito à posição do Professor Eliseu Martins, a formação de passivo perante os clientes dependeria de todos aqueles que adquiriram mercadorias com o “IPI Complementar” indevidamente destacado ingressarem com ações de ressarcimento dos valores pagos a maior, situação que, a bem da verdade, subsiste apenas no mundo das hipóteses, não no universo real.

Tendo isso em mente, decerto asseverar que o preço adicionado da parcela de “IPI Complementar”, que compôs a receita bruta dos bens vendidos, reverteu-se ao patrimônio da Impugnante e consiste em receita própria para todos os efeitos. Mais, a despeito de existirem pagamentos indevidos ao Erário, eles não são de maneira alguma passivo contábil tributário, tanto é verdade que podem ser objeto de pedido de restituição ou ressarcimento ou declaração de compensação.

Em conclusão, com a determinação judicial que impediu a exigência do “IPI Complementar”, forçoso concluir que tais valores ingressaram no patrimônio como receitas, razão por que correto o entendimento da Fiscalização de que deveriam ser incluídos na apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

I.d) Do Reconhecimento do Crédito do IPI Recolhido

A título de argumentação, a Impugnante aponta que o “IPI Complementar” foi efetivamente recolhido aos cofres públicos, em conformidade com as guias de pagamentos e declarações de compensação anexadas às fls. 4.428 a 4.554.

Por essa razão, crê que a Fiscalização deveria, ao menos, considerar os montantes pagos como indébito tributário e compensá-los, de ofício, com os tributos apurados no procedimento de fiscalização. A não adoção do encontro de

contas, ao ver da Impugnante, inquina os autos de infração de nulidade por carecerem de certeza e liquidez, pugnando por seu cancelamento. Subsidiariamente, se não atendido o pleito, requer a realização da compensação por esta instância de julgamento.

Inicialmente, cabe destacar o que diz o Código Tributário Nacional acerca da extinção do crédito tributário por compensação:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Destaca-se, portanto, que a compensação de créditos tributários não se dá automaticamente como a compensação de dívidas cíveis, devendo-se observar os estritos termos legais para que tais créditos sejam extintos. Especificamente, em âmbito federal, a compensação é disciplinada pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, que trazem os requisitos a serem preenchidos a fim de concretizar a compensação. Dentre eles, o preenchimento da declaração de compensação, em que são prestadas as informações relativas ao crédito em face da Fazenda Pública e ao débito que pretende extinguir.

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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Para que seja processada a compensação, é necessário que o contribuinte preencha a declaração do § 1º do art. 74 (a DCOMP), que será submetida à análise da projeção local de Orientação e Análise Tributária, à qual compete a apreciação de pedidos dessa natureza (nos termos do art. 241, I, do Regimento Interno da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria nº 203, de 14 de maio de 2002).

Desta maneira, a Autoridade Fiscal não está autorizada a compensar, espontaneamente, sem que haja procedimento formal instaurado ou manifestação do próprio contribuinte nesse sentido, os créditos tributários que porventura detenha, inexistindo, portanto, defeito na autuação fiscal que não

reconheceu os recolhimentos alegadamente efetuados a título de “IPI Complementar”.

Com relação às Delegacias de Julgamento [e ao CARF], não se inclui nas prerrogativas deste órgão a compensação de ofício, mas tão somente o julgamento do contraditório resultante de inconformismo contra despacho decisório previamente exarado no bojo de compensação.

Quanto à alegação de que a autuação fiscal carece de liquidez e certeza por não ter compensado o indébito tributário alegado, destaco que os mencionados pagamentos em nada interferiram na apuração dos tributos lançados de ofício. A Fiscalização apurou a base de cálculo do tributo, que não guarda a menor relação com a existência de recolhimentos ou não, aplicou a alíquota devida e encontrou o montante devido. Ainda que cogitássemos a possibilidade de compensação de ofício, por bem da argumentação, o crédito tributário lançado de ofício já seria líquido e certo - inclusive por se tratarem de tributos diversos -, sendo o ato efetivo de compensação a simples realização de encontro de contas.

Em suma, afasto a alegação de nulidade dos autos de infração em virtude da não compensação dos valores apurados com os pagamentos efetuados a título de “IPI Complementar”.

I.e) Do Erro na Apuração do Custo da Mercadoria Vendida

Sobre este ponto, a Impugnante discorre sobre a Ação Ordinária nº 68183- 57.2011.4.01.3400, manejada com intenção de se beneficiar do regime instituído no art. 3º do Decreto nº 7.576/2011. A tutela antecipada foi inicialmente concedida em 15/12/2011 e posteriormente interrompida por decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Entretanto, para permanecer com a exigibilidade do crédito suspenso, efetuou depósitos judiciais correspondentes à diferença entre o valor do IPI reduzido do valor que seria devido nas importações caso não aplicado o benefício.

Entende a Impugnante que a Fiscalização errou ao desconsiderar o IPI sub judice da apuração do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), pois, embora a exigibilidade do crédito tributário estivesse suspensa, a efetiva obrigação tributária não deixou de existir.

Não assiste razão à Impugnante.

O custo das mercadorias vendidas é o gasto relativo à aquisição ou produção de um bem de venda ou de uso, nele podendo estar incorporadas despesas incorridas com frete, seguro, tributos etc. Este valor é subtraído da receita líquida das vendas para se obter o Lucro Bruto, consoante o art. 187, II, da Lei nº 6.404/1976, reproduzido no art. 278 do RIR:

Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto

da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

De outra ponta, o Regulamento do Imposto de Renda conceitua o Lucro Real em seu art. 247:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

Ao passo que o Lucro Líquido está descrito no art. 248 do RIR:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Por fim, o Capítulo V trata do Lucro Operacional no qual está contido o Lucro Bruto, consoante a disposição do art. 277:

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Com essa decomposição introdutória do Lucro Real a partir dos conceitos introduzidos pela legislação do imposto de renda, pode-se afirmar, seguramente, que o custo das mercadorias vendidas pode ser deduzido na sua apuração, por conseguinte, também podem os tributos envolvidos na aquisição ou produção da mercadoria, dentre os quais o IPI.

Entretanto, o § 1º do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda não deixa dúvidas quanto à indedutibilidade, na determinação do lucro real, de tributos ou contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, haja ou não depósito judicial, in litteris:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

Diante do exposto, o IPI que estava com exigibilidade suspensa assegurada por depósito judicial nos autos da Ação Ordinária nº 68183-57.2011.4.01.3400 não pode integrar o custo das mercadorias vendidas porque, também, não pode ser deduzido na apuração do lucro real, logo, está correto o procedimento da Autoridade Fiscal que excluiu a quantia em discussão judicial da apuração dos custos da Impugnante."

À vista de todo o exposto, entendo que deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a este tópico, mantendo-se integralmente a exigência.

II.3 - Do crédito outorgado de ICMS

Por meio do lançamento de que tratam os presentes autos, foram constituídos, ainda, créditos tributários sobre valores de receitas declaradas pelo sujeito passivo a título de "doações e subvenções para investimentos", no montante de R\$ 601.601.375,84, e excluídos na apuração do Lucro Real.

As referidas receitas tem as seguintes origens, conforme descrição constante na escrituração da Recorrente:

RECEITA	VALOR (R\$)
Crédito outorgado 98%, conf. alínea B, art. 2º da lei 13.194/97	397.733.319,98
Crédito outorgado 92,53, sobre parcela incentivada produzir	58.182.052,47
Crédito presumido IPI 32%, conf. art. 1º lei 9.826/99	145.686.003,39

Os valores referentes ao Crédito presumido de IPI foram objeto da renúncia para adesão ao PERT, de modo que permanece sob apreciação apenas os montantes referentes ao crédito outorgado de ICMS.

Para a autoridade fiscal, os referidos valores não atendem aos requisitos para serem considerados como subvenções para investimentos, uma vez que:

"a) Não houve a intenção do subvencionador de destiná-lo para investimento;

b) Não houve a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, na implantação ou expansão do empreendimento econômico localizado no Estado de Goiás; e

c) O sujeito passivo utilizou a subvenção para dar suporte à sua operação (custeio), de forma bastante ampla, tendo, inclusive, destinado valores significativos a uma coligada no exterior, bem como a outras empresas do grupo no Brasil e a clientes."

Deste modo, os valores foram considerados como Subvenção para custeio, devendo integrar o lucro operacional, conforme art. 392, inciso I, do RIR/99.

A decisão recorrida manteve o lançamento, ao não acolher os diversos argumentos trazidos pelo sujeito passivo e repetidos no Recurso Voluntário.

A análise, contudo, ganha novos contornos com a edição da Lei Complementar nº 160, de 2017, cujos arts. 3º, 9º e 10 trouxeram nova disciplina acerca dos requisitos para a caracterização de benefícios fiscais como subvenções para investimento. *In verbis*:

"Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

(...)

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

"Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

(...)

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei

Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. "

Por meio das Petições de fls. 5.828/5.832 e 5.840/5.842, a Recorrente invoca a aplicação dos novos §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, apontando, ainda, o cumprimento pelo Estado de Goiás das exigências do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 2017.

Há que examinar, portanto, se a nova legislação tem o condão, especificamente em relação ao benefício fiscal usufruído pela Recorrente, de conferir-lhe o caráter de subvenção para investimento, de modo a afastar a tributação.

A Recorrente seria favorecida por benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás por meio do Termo de Acordo e Regime Especial (TARE) nº 162/04 GSF. Consoante o disposto naquele documento (juntado à fl. 824), foram-lhe concedidos dois benefícios fiscais:

Cláusula primeira. Este termo de acordo de regime especial é celebrado para a implementação:

I - dos seguintes benefícios:

a) PRODUIR, nos termos do art. 23 do Decreto nº 5.265, de 31 de julho de 2000, que instituiu o Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUIR -;

b) crédito outorgado, nos termos do art. 2º, inciso II, alínea "I", itens 1, 2 e 3, da Lei nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997;

Os valores em discussão, conforme o registro contábil acima transcrito, referem-se ao benefício concedido na alínea "b" do inciso I da Cláusula acima, com base no art. 2º, inciso II, alínea "I", itens 1, 2 e 3, da Lei nº 13.194, de 1997. Vejamos, portanto, o referido dispositivo (na redação vigente à época da celebração do TARE):

" Art. 2º Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado, na forma e condições que estabelecer, a conceder:

(...)

II - crédito outorgado do ICMS:

(...)

1) para o industrial de veículo automotor beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás - PRODUIR - de que trata a Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, no valor equivalente ao percentual de: (ACRESCIDA A ALÍNEA "L" AO INCISO II AO ART. 2º PELO ART. 1º DA LEI Nº 14.800, DE 08.06.04 - VIGÊNCIA: 09.06.04)

1. 92,53% (noventa e dois inteiros e cinquenta e três centésimos por cento) do valor da parcela não incentivada pelo referido programa;

2. 98% (noventa e oito por cento) do valor do saldo devedor do imposto correspondente à saída de veículos, suas partes e peças, importados do exterior;

3. até 3% (três por cento) aplicado sobre o valor da receita decorrente de operação de saída de mercadoria, no período de 24 meses, contados da data de início das atividades do industrial de veículo automotor no Estado de Goiás;"

Não há registro de que o referido benefício tenha sido concedido com obediência ao disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, portanto, à luz do art. 10 da Lei Complementar nº 160, de 2017, para a incidência dos §§4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, é imprescindível o atendimento às exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º da referida Lei Complementar.

A Recorrente suscita, então, o Decreto nº 9.193, de 20 de março de 2018, editado pelo estado de Goiás, que cumpriria a exigência do inciso I do referido art. 3º.

De fato, o referido Decreto foi publicado para atender ao dispositivo da Lei Complementar nº 160, de 2017, conforme se observa do seu teor:

"O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições constitucionais, com fundamento no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, no inciso I da cláusula segunda e na cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, e tendo em vista o que consta do Processo nº 201800013000805, DECRETA:

Art.1º Os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, referentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos pelas leis, decretos e legislação complementar estaduais, em desacordo com a alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, vigentes em 8 de agosto de 2017, são os relacionados nos Anexos I a X deste Decreto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo compreende as seguintes espécies de benefícios fiscais:

(...)

V - crédito outorgado ou crédito presumido;"

Em adição, no Anexo I do citado Decreto, consta expressamente o benefício veiculado no art. 2º da Lei nº 13.194, de 1997.

Finalmente, para cumprimento do exigido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 2017, a Recorrente traz, à fl. 5.850, Certificado que comprova que o Estado de Goiás depositou, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), planilha dos atos normativos de que trata o Decreto nº 9.193, de 2018.

Portanto, aplicar-se-ia ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS previsto no art. 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 13.194, de 1997, o tratamento de subvenção para investimento, por força dos §§4º e 5º da nova redação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de modo que os valores a ele referentes não deveriam ser computados na determinação do Lucro Real, conforme art. 443 do RIR/99.

Em relação ao último dos requisitos fixados na legislação, qual seja a destinação dos valores subvencionados a reserva de lucros, cabe lembrar o que dispõe o §3º do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009:

"Art. 18. (...)

*§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do **caput** deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do **caput** deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes."*

Conforme fl. 1.265, no ano-calendário de 2012, a Recorrente apurou lucro líquido negativo, de modo a incidir a dispensa de destinação a reserva, conforme dispositivo transcrito.

Constatando, portanto, que se aplica ao benefício fiscal do crédito outorgado do ICMS previsto no art. 2º, inciso II, da Lei Estadual nº 13.194, de 1997, o tratamento de subvenção para investimento, por força dos §§4º e 5º da nova redação do art. 30 da Lei nº 12.973, de 2014, de modo que os valores a ele referentes não devem ser computados na determinação do Lucro Real, conforme art. 443 do RIR/99.

Desta forma, torna-se sem valor a apreciação das alegações apresentadas pela Recorrente em relação aos fundamentos que motivaram a constituição dos créditos tributários sobre os valores registrados pela Recorrente, e imperioso o provimento do Recurso Voluntário para afastar a tributação do IRPJ sobre referidos montantes.

Em relação à Cofins e à Contribuição ao PIS/Pasep, contudo, em nada aproveita à Recorrente o reconhecimento do caráter de subvenção para investimento do referido benefício fiscal. É que, quanto a tais contribuições, somente com a edição da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, é que as subvenções para investimentos foram excluídas de suas bases de cálculo.

Anteriormente a isso, como no caso dos autos, que se referem aos anos-calendários de 2012 e 2013, não é possível se entender que as subvenções, de que natureza sejam, podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, quando estas forem apuradas no regime de cobrança não-cumulativa.

É que, com base nos Arts. 1º, *caput* e §1º, das Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (na redação vigente à época dos fatos geradores), as citadas contribuições incidem sobre "*o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*".

Subvenção, como bem sintetizou o Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, é um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor, ou seja, o patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. As subvenções, quando feitas pelo Poder Público, podem se traduzir através de redução ou isenção de impostos.

Na mesma linha, o CPC 07, aprovado pela Resolução nº 1.305/10, na forma da NBC TG 07:

“12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

(...)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.”

De acordo, ainda, com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, *“Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”* (CPC 30, na redação conferida pela Resolução CFC nº 1412/12).

Como já concluído, o valor do crédito outorgado de ICMS é subvenção recebida pela Recorrente, enquadrando-se no conceito de receita, e estando incluída na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme os já citados arts. 1º, §1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Na forma dos art. 150, §6º, da Constituição Federal, e art 97, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) -, para a exclusão dos referidos valores da base de cálculo das citadas contribuições, necessário seria a edição de lei específica neste sentido.

Nesta linha, recente julgado da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"BASEDECÁLCULO.EXCLUSÕES.SUBVENÇÃO.

As receitas de subvenções integram a base imponible da Contribuição para o PIS/Pasep no sistema não cumulativo de apuração, uma vez que o legislador não tenha previsto nenhuma exclusão específica para ingressos dessa natureza." (Acórdão nº 9303-006.715, sessão de 15 de maio de 2018, Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal)

A Recorrente cita, desde Petição apresentada antes do julgamento da Impugnação, precedentes do CARF e jurisprudência do STF e STJ no sentido da impossibilidade de tributação da subvenção pela Cofins e pela Contribuição ao PIS/Pasep.

O Acórdão recorrido apreciou a alegação, refutando-a do seguinte modo:

"Sem embargo do brilhantismo da exposição do Relator, não me filio ao entendimento acima nem ao posicionamento do Egrégio STF por não se tratarem de normas complementares na forma do art. 100 do CTN, mas decisões em casos concretos que afastaram a incidência do PIS e da Cofins sobre créditos incentivados de ICMS, cuja natureza concessiva sequer se conhece a fundo. Às decisões favoráveis a essa exclusão do conceito de receita bruta falta o elemento vinculante para irradiarem seus efeitos por toda a Administração.

Ademais, o posicionamento da CSRF não é uníssono em seguir a linha que deseja a Impugnante, como comprovam os Acórdãos abaixo reproduzidos:

(...)

Ademais, a instância julgadora não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada ao Poder Judiciário. Cabe, apenas, a aplicação da lei ao caso concreto, e, no corrente, as subvenções para custeio ou operação integram o conceito de receita na legislação do PIS e da Cofins, nem que por via oblíqua de sua não exclusão da base de cálculo.

Para deslinde, destaco que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se de forma definitiva sobre a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos termos da ementa abaixo do RE 585.235/MG:

(...)

Entretanto, as limitações ao alargamento da base de cálculo foram impostas apenas em relação às pessoas jurídicas que apuram a Contribuição para o PIS e a Cofins pelo regime cumulativo, com base nas disposições do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, e alterações. Este não é o caso da Impugnante, sujeita à incidência das contribuições pelo regime não cumulativo.

Desta forma, continuam válidas as normas atinentes à incidência não cumulativa do PIS e da Cofins no tocante às regras

definidoras da base de cálculo previstas no art. 1º, §§ 1º e 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, até que sobrevenha uma eventual decisão definitiva do Judiciário a respeito dispondo de modo diverso."

De fato, a jurisprudência invocada pela Recorrente não possui efeito *erga omnes*, mas apenas para as partes envolvidas nos respectivos processos, de modo que entendo correto o posicionamento do julgador *a quo*, ao manter, com base na legislação vigente, a incidência das contribuições sobre os valores sob análise.

No Recurso Voluntário, o sujeito passivo argumenta que o procedimento da DRJ macularia de nulidade a decisão, posto que não teria obedecido ao que dispõe o art. 489, §1º, inciso VI, da Lei nº 13.105, de 2015. *In verbis*:

"Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento."

Mais uma vez, não assiste razão à Recorrente.

É preciso, em primeiro lugar, entender o alcance da norma invocada. É que o seu propósito não é obrigar o julgador a refutar, nos termos fixados, todos os precedentes trazidos pela parte.

Como explana Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira (*Curso de Direito Processual Civil*, 11a ed. Salvador: Ed. Jus Podium, 2016, v. 2):

"(...) a obrigatoriedade de que fala o inciso VI somente se aplica aos precedentes obrigatórios; não se aplica aos precedentes persuasivos.

Assim, se a parte invoca, como reforço argumentativo, numa causa que tramita perante a justiça baiana, um julgado proferido por outro tribunal estadual (não vinculativo; caráter meramente persuasivo), não há obrigação de o magistrado, para não seguir a orientação desse precedente, demonstrar que ele se refere a

caso distinto daquele posto sob sua análise ou que ele está superado.

Isso porque os casos podem até ser muito semelhantes - contexto fático praticamente idêntico - e o precedente pode estar vigendo, mas o magistrado pode simplesmente 'não concordar' com a tese jurídica adotada pelo outro tribunal estadual. Trata-se de postura legítima, já que não está ele adstrito à tese jurídica firmada em precedentes não-vinculantes."

Observe-se, ainda, que, conquanto, de acordo com o art. 15 do novo Código de Processo Civil, este Diploma tenha aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, esta se dará "*na ausência de normas*".

Ocorre que o regramento do processo administrativo fiscal foi muito além na deferência aos precedentes obrigatórios. Inicialmente, o art. 62, §2º, do RI/CARF, obriga o julgador administrativo à reprodução das decisões com tal teor:

"Art. 62 (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infr constitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou do s arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)"

Além disso, o art. 20, inciso VI, do mesmo RI/CARF estabelece como causa da perda de mandato do Conselheiro do CARF "*deixar de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, bem como o disposto no art. 62*".

Por outro lado, o julgador administrativo está vinculado ao princípio da legalidade, não podendo deixar de aplicar lei vigente (ainda que precedentes judiciais não obrigatórios reconheçam a sua ilegalidade ou inconstitucionalidade). Neste sentido, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, e o art. 62 do RI/CARF.

Estes dispositivos regulamentam explicitamente que os julgadores administrativos somente podem deixar de observar tratados, acordos internacionais, leis ou atos normativos:

Art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972

"I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993."

Art. 62 do RI/CARF

"I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)"

No caso, portanto, constata-se que não há nenhuma nulidade praticada pelo julgador de primeira instância que, ademais, justificou o seu posicionamento e demonstrou a existência de jurisprudência administrativa contrária à tese do sujeito passivo trazida nos precedentes não-obrigatórios.

Diante de todo o exposto, a subvenção auferida pela Recorrente, com base no nº 162/04 GSF deve compor a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, devendo ser improvido o Recurso Voluntário quanto a esta matéria.

II.4. Das despesas com consultoria e assessoria

Outra parcela da autuação se refere à glosa na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL de despesas relativas serviços de consultoria e assessoria, em relação às quais o sujeito passivo, apesar de intimado, não teria logrado comprovar por meio de documentação hábil e idônea a efetiva prestação dos serviços e/ou o pagamento e/ou o preenchimento das condições de dedutibilidade.

O procedimento adotado pela autoridade fiscal na apuração desta infração foi assim descrita no TVF:

167. Conforme relatado anteriormente, o fiscalizado foi intimado por diversas vezes para apresentar os contratos de prestação de serviço, a comprovação da efetiva entrega do serviço por parte do prestador e em relação a alguns serviços apresentar a comprovação do pagamento.

168. A seguir apresentamos um breve histórico dos fatos relativos a este procedimento específico de fiscalização:

- Em 08/10/2015, foi dada ciência ao fiscalizado do Termo de Intimação Fiscal nº 01, para no prazo de 5 dias úteis apresentar todos os contratos de prestação de serviço de consultoria ou assessoria devidamente acompanhados da efetiva comprovação da realização do serviço e da comprovação do pagamento. Período 2012 a 2014.

- Em 13/10/2015, o fiscalizado solicitou prorrogação do prazo para mais 15 dias;

- Foi concedido a prorrogação do prazo até o dia 23/10/2015;

- Em 22/10/2015, foi solicitado nova prorrogação de prazo para mais 30 dias úteis;

Neste ato, o contribuinte apresentou quatro contratos (cópias) de prestação de serviço;

- O contribuinte foi reintimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02 para apresentar os dados solicitados no Termo de Intimação 01, no prazo de 5 dias úteis;

- Em 03/11/2015, o contribuinte apresentou mais alguns contratos de prestação de serviço e solicitou nova prorrogação de prazo para mais 30 dias (fls. 27-99);

- Em 17/03/2016, por meio do Termo de Intimação nº 03, foi solicitado os elementos discriminados no Termo de Intimação nº 02, além de outros documentos e esclarecimentos, no prazo de 5 dias úteis;

- Em 18/03/2016, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 04 para apresentar outros documentos e esclarecimentos;

- Em 24/03/2016, o contribuinte solicitou prorrogação de prazo para os Termos de Intimação nº 03 e 04 para mais 15 dias úteis;

- Em 18/03/2016, por meio do Termo de Intimação nº 05, o contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de prestação de serviço, comprovação da efetiva entrega do

serviço e notas fiscais de prestação de serviço dos itens relacionados nas planilhas anexas (planilhas 1.1 a 1.8; 2.1 a 2.9 e 3.1 a 3.12); apresentar comprovação do pagamento dos serviços relacionados nas planilhas 1.9, 2.10 e 3.13; apresentar, para os serviços relacionados nas planilhas anexas se são necessários à atividade da empresa e se estão vinculados, intrinsecamente, com a produção ou comercialização dos bens e serviços; discriminar, mês a mês, em planilha, as despesas com consultoria, assessoria ou prestação de serviços prestados por terceiros considerados indedutíveis para fins de apuração do lucro real.

· Em 12/04/2016, foi protocolizado pedido de prorrogação de prazo;

· Em 19/04/2016, o contribuinte foi cientificado pessoalmente do Termo de Intimação Fiscal nº 06 para no prazo de 5 dias úteis apresentar alguns contratos relacionados no anexo 4 do referido Termo (apenas os contratos firmados com seis pessoas jurídicas) e para no prazo de 20 dias apresentar os contratos relacionados nos demais anexos.

· Em 03/05/2016, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 07 para no prazo de 5 dias apresentar os elementos contidos no anexo 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 06 e para no prazo de 13 dias apresentar os elementos contidos nos demais anexos do Termo de Intimação Fiscal nº 06;

· Em 09/06/2016, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 08 para apresentar outros elementos no prazo de 5 dias úteis;

· Em 16/06/2016, o contribuinte solicitou prorrogação do prazo para mais 5 dias para apresentar os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 08;

· Em 04/07/2016, o contribuinte foi cientificado do Termo de Intimação Fiscal nº 09 para apresentar outros elementos no prazo de 5 dias úteis;

· Em 08/07/2016 o contribuinte solicitou prorrogação do prazo para mais 5 dias úteis para apresentar os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 09;

*· Em 18/07/2016 o contribuinte solicitou prorrogação do prazo para mais 20 dias úteis para apresentar os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 09. O prazo foi concedido, **inclusive para atendimento das demais intimações ainda pendentes de atendimento.***

· Em 11/08/2016 o contribuinte solicitou prorrogação do prazo por mais 10 dias úteis para apresentar os elementos solicitados no Termo de Intimação Fiscal nº 09; O prazo foi concedido pela fiscalização.

169. Conforme se depreende acima, já passou mais de 1 (um) ano desde a primeira intimação efetuada para apresentar os documentos referentes à prestação de serviços sem que o contribuinte atendesse de forma satisfatória as intimações. O contribuinte poderia ter apresentado os elementos solicitados a qualquer tempo neste longo período de tempo.

170. Chegamos ao fim do procedimento fiscal e o contribuinte não apresentou todos os contratos de prestação de serviço solicitados (foram apresentados alguns contratos que serão analisados adiante), não apresentou comprovação da prestação dos serviços para nenhum dos contratos bem como não apresentou a comprovação do pagamento conforme solicitado nas intimações fiscais (especialmente no Termo de Intimação Fiscal nº 06).

171. Convém esclarecer que embora nas intimações iniciais fosse solicitado de forma geral a apresentação de todos os contratos de prestação de serviço de consultoria ou assessoria acompanhados da efetiva comprovação da realização do serviço e da comprovação do pagamento, posteriormente no Termo de Intimação Fiscal nº 05 e no Termo de Intimação Fiscal nº 06 (fls. 825- 882) foi solicitado os contratos de prestação de serviço, comprovação da efetiva entrega do serviço e notas fiscais de prestação de serviços dos contratos relacionados nos anexos à intimação. Foi solicitado também nestas intimações que o contribuinte apresentasse comprovação de pagamento para alguns dos contratos discriminados em anexo à Intimação (para os contratos mais relevantes, de maior valor).

(...)

175. Verificamos que não é possível determinar o valor do serviço para a grande maioria dos contratos apresentados pois estes contratos incluem na cláusula referente ao valor do serviço alguns itens de despesas ainda não quantificadas e outras parcelas que dependem de algum evento futuro (como por exemplo valores que dependem do êxito de ações judiciais e/ou administrativas); Da mesma forma alguns contratos foram realizados para prestação de serviços para outras empresas do grupo CAO e/ou para pessoas físicas (sócios de empresas do grupo CAO);

176. Esclarecemos que a comprovação efetiva dos serviços foram solicitados para todos os contratos relacionados nas intimações e a comprovação do pagamento foi solicitado apenas para os contratos relacionados nos anexos do Termo de Intimação Fiscal nº 06: Anexo 1.8 (referentes a contratos do ano 2012) e Anexo 2.8 (referentes a contratos do ano 2013);

177. De acordo com a legislação, os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como a comprovação por documentação hábil e idônea.

178. Sabemos que a escrituração somente faz prova a favor do contribuinte quando amparada por documentos hábeis a comprovar os fatos nela registrados.

179. A falta de apresentação de documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços e justifiquem registros contábeis e dispêndios incorridos a título de custos e despesas, inviabiliza a sua admissibilidade na apuração do resultado e justifica a glosa efetuada pela fiscalização."

As despesas glosadas a tal título foram discriminadas por empresa e por mês, às fls. 3.481 e 3.482, respectivamente. No TVF (item 174), foi apresentado quadro detalhando as razões, por contratado, pelas quais cada uma das glosas.

As alegações trazidas na Impugnação foram rejeitadas integralmente pela decisão de primeira instância.

No Recurso Voluntário, a Recorrente, praticamente, repete os argumentos, com algumas alterações pontuais.

II.4.1 - Nulidade por ausência de busca pela verdade material e ofensa ao contraditório e à ampla defesa

A Recorrente suscita a referida nulidade, uma vez que teria sido cientificada de Termo de Ciência de Continuidade do Procedimento, em 23/09/2016, e, 25 dias depois, teria sido surpreendida com a lavratura dos autos de infração. Contesta tal atitude com base no fato de que, no interregno, não houve qualquer intimação suplementar, apesar de restar consignado pelo constante no TVF que a autoridade fiscal teria dúvidas em relação aos documentos já apresentados.

A alegação foi rejeitada pela decisão recorrida, do seguinte modo:

"Como se vê, passou-se mais de 1 (um) ano desde 30 de setembro de 2015 até a lavratura do lançamento sem que a Impugnante respondesse de maneira satisfatória ao demandado pela Autoridade Fiscal, que, em hipótese alguma, pode ser acusada de não haver buscado a verdade material.

Isso porque a busca pela verdade material não é sinônimo de protelação 'ad infinitum' do ato administrativo, devendo ser harmonizada e conciliada com outros princípios informadores do processo administrativo, dentre os quais a razoável duração do processo. É a técnica da ponderação dos valores a ferramenta mais adequada para sopesar os princípios e identificar aquele que deve ser adotado em detrimento de outro, sendo que, no caso em tela, a conduta do Agente Fiscal prima por sua correção.

Mesmo após sucessivos pedidos de prorrogação de prazo, os quais foram deferidos pela Fiscalização, a Impugnante apresentou uma documentação probante insuficiente e aquém ao requerido, ausentes as comprovações da efetiva prestação dos serviços (p. ex., notas fiscais) e de pagamentos, além de esclarecimentos quanto à necessidade, normalidade e usualidade das despesas com serviços de assessoria e consultoria na forma requerida pelo art. 299 do RIR.

Dada a inércia da Impugnante, que, não esqueçamos, tem a seu favor estar amparada pelo instituto da decadência, o Agente Fiscal, após repetidas e frustradas tentativas de comprovar tais despesas à luz da legislação tributária, julgou por bem glosá-las, e o fez de modo correto.

Custa rememorar que a busca pela verdade material não se exaure no momento de lavratura do lançamento, mas se prolonga e alcança esta instância de julgamento que, no momento oportuno, se debruçará sobre a documentação probatória carreada aos autos.

Informe-se também que o Termo de Continuidade de Ação Fiscal é mera formalidade que tem, por objetivo, dentre outros, manter afastada a espontaneidade do contribuinte investigado, em nada interferindo no desenrolar do restante da investigação fiscal, que pode ser encerrada a qualquer momento, a critério da Autoridade Fiscal.

(...)

À guisa do exposto, rechaço a arguição de nulidade por ausência de busca pela verdade material e de cerceamento do direito de defesa."

Com razão o julgador *a quo*.

A descrição dos procedimentos adotados pela autoridade fiscal revela um prolongado esforço no sentido de obter do sujeito passivo documentos hábeis e idôneos que permitissem a comprovação da efetividade dos serviços deduzidos como despesa pela Recorrente e da necessidade de tais serviços para a atividade da empresa.

Como bem dito pelo Relator da decisão recorrida, a busca pela verdade material não pode ser algo infinito, tendo ficado comprovado que o responsável pela constituição pelo crédito tributário ofereceu ao fiscalizado inúmeras oportunidades para a prestação dos esclarecimentos necessários, sem que este tenha se desincumbido de tal mister a contento (na visão do auditor). Eventuais dúvidas pendentes podem ser esclarecidas pelo sujeito passivo por meio da Impugnação.

Ademais, em relação ao contraditório, como sabido, o procedimento fiscal é fase inquisitorial, sendo o contraditório instalado exatamente após a ciência da constituição do crédito tributário, o que foi oportunizado e desenvolvido pelo sujeito passivo, tanto que as suas defesas foram/estão sendo analisadas dentro do contencioso administrativo

Portanto, inexistente qualquer violação ao contraditório e à ampla defesa, que poderiam levar à nulidade do lançamento, à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

De nenhum valor o argumento da Recorrente de que, em se tratando de despesas dos anos-calendários de 2012 e 2013, o procedimento fiscal poderia se desenvolver até o final do ano de 2017, sem qualquer prejuízo ao erário público. Tratou-se de fiscalização que se desenvolveu por mais de um ano, com reiterados atos praticados pela autoridade fiscal na busca pelas informações necessárias, não estando esta obrigada a exaurir todo o prazo decadencial. O argumento atacado apenas foi apenas mais um lançado pelo julgador de primeira instância, para afastar a arguição de nulidade.

Rejeito, portanto, a preliminar invocada.

II.4.2 - Da legislação aplicável

A dedutibilidade das despesas, na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL obedece, de modo geral, ao estatuído nos art. 249 e 299 do RIR/99:

"Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º)."

De plano, portanto, o primeiro requisito a ser preenchido, para fins de dedutibilidade, deve ser a necessidade e usualidade/normalidade do dispêndio para a realização da atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtiva.

Como bem registrado pela autoridade fiscal no TVF, conjugado à necessidade, é imprescindível que as despesas registradas pelo sujeito passivo em sua escrituração comercial/fiscal esteja amparada em comprovantes hábeis e idôneos, sendo dever do sujeito passivo a guarda e apresentação de tais elementos.

O referido TVF traz o art. 276 do RIR/99, para ilustrar tal obrigação, bem como, desde já, para esclarecer (posto que esta é uma das alegações da Recorrente) que a escrituração somente faz prova em favor do contribuinte, quando comprovada por documentos hábeis:

"Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

§1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

Finalmente, como também bem delimitado pela autoridade fiscal, no caso da comprovação de despesas de prestação de serviços, a comprovação necessária à dedutibilidade deve abranger a efetividade da prestação dos serviços pagos:

*"185. Desse modo, a lei exige que os custos ou despesas sejam registrados na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificados, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, **efetividade da operação e do respectivo pagamento**, identificação do beneficiário, etc.)."*

Assim, somente por meio da apresentação de elementos materiais/concretos (por exemplo, no caso de serviços jurídicos, de pareceres, relatórios, peças jurídicas, indicação de números de processos, etc) é que se poderá aferir se os serviços efetivamente foram prestados e a sua (des)necessidade em relação à atividade produtiva do contratante.

A jurisprudência do CARF, há muito, é remansosa neste sentido. para exemplificar:

"CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

Para que uma despesa decorrente de serviços prestados seja deduzida da base do IRPJ, deve ser comprovada com contratos, documentos fiscais, comprovantes de pagamento e, principalmente, com a demonstração efetividade do serviço prestado, devendo ainda ser necessária, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a efetividade dos serviços, correta a sua glosa." (Acórdão 1401-002.648 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Sessão de Julgamento, sessão de 12 de junho de 2018, Relator Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa)

"Despesas com Prestação de Serviços.

Falta de Comprovação. Glosa. Cabe a glosa de despesas com serviços quando não comprovada a efetividade da respectiva prestação." (Acórdão 1301-002.618 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Sessão de Julgamento, sessão de 20 de setembro de 2017, Relator Conselheiro Roberto Silva Júnior)

Fixadas tais premissas, passo à análise das despesas especificamente defendidas pela Recorrente.

II.4.3 - Antônio Luís dos Santos Barros

Conforme descrição contida no TVF, o sujeito passivo não apresentou nem a comprovação da efetividade do serviço, nem dos pagamentos referentes às despesas assim registradas:

Data	Conta Contábil	Valor	Descrição
29/06/2012	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	75.000,00	NFS 000285 CFOP 1949 DE 27/06/2012 DE ANTONIO LUIS DOS SANTOS BARROS.
27/12/2012	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	250.000,00	NFS 000448 DE 12/12/2012 DE ANTONIO LUIS DOS SANTOS BARROS
31/12/2012	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	75.000,00	NFS 000426 DE 30/11/2012 DE ANTONIO LUIS DOS SANTOS BARROS.

A Recorrente apresentou contrato, firmado em 18/06/2002, cujo objeto seria o assessoramento jurídico para atendimento a fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Anápolis, com previsão de pagamento de honorários em duas parcelas de R\$ 75.000,00, cada. Juntou a comprovação de dois pagamentos nos referidos valores, realizados em 05/07/2012 e 07/01/2013, e defesa elaborada pelo prestador de serviços.

A DRJ manteve a glosa pela ausência de apresentação de notas fiscais, do comprovante do pagamento referente ao lançamento contábil de 27/12/2012, bem como pelo fato de que a petição apresentada como prova da efetividade dos serviços (fls. 4.722 a 4.738) não se referir ao "*objeto do contrato supramencionado, mas a impugnação dirigida a 1ª instância do conselho administrativo tributário do estado de Goiás*".

Os elementos de prova apresentados pelo sujeito passivo, formalmente, serviriam para atestar os pagamentos correspondentes aos lançamentos contábeis no valor de R\$ 75.000,00. Contudo, inexiste a imprescindível prova da efetividade da prestação dos serviços.

Deste modo, deve ser mantida a glosa.

II.4.4 - Terra, Pimentel e Vecchi Advogados Associados S/S

Conforme descrição contida no TVF, o sujeito passivo não apresentou nem a comprovação da efetividade do serviço, nem a comprovação dos pagamentos referentes às despesas assim registradas:

Data	Conta Contábil	Valor	Descrição
04/07/2012	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	200.000,00	NFS 000510 CFOP 1949 DE 02/07/2012 DE TERRA PIMENTEL E VECCI ADVOGAD.
25/09/2013	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	100.000,00	NFS 000800 DE 10/09/2013 DE TERRA PIMENTEL E VECCI ADVOGAD.

A Recorrente juntou contrato de prestação de serviços referente a assessoria jurídico-tributária (com previsão de pagamentos no valores de R\$ 200.000,00 e R\$ 400.000,00) e comprovante de pagamento realizado em 06/07/2012, no valor de R\$ 187.700,00.

A glosa foi mantida pela DRJ, posto que ausentes as notas fiscais de serviço e instrumento contratual que suportasse o pagamento no valor de R\$ 100.000,00.

Repete-se, mais uma vez, que os comprovantes apresentados pelo sujeito passivo, formalmente, serviriam para atestar parcialmente os pagamentos. Novamente, porém, não foi apresentada nenhuma prova da efetividade da prestação dos serviços.

A glosa, portanto, é procedente.

II.4.5 - Campos Advogados S/C

As despesas foram glosadas pela ausência da comprovação da efetiva prestação dos serviços.

A Recorrente apresentou os comprovantes de pagamento e peça judicial relativa ao processo nº 0035051-15.2013.8.26.0100.

A DRJ manteve a glosa, pois, além da ausência das notas fiscais de serviço, o contrato foi assinado conjuntamente com a Hyundai Caoa do Brasil Ltda e Caoa Norte Comércio de Veículos Ltda, de modo que as despesas não podem ser consideradas necessárias à autuada.

Além disso, *"os honorários advocatícios iniciais foram fixados em R\$ 350 mil, em parcela única no ato da assinatura do contrato, de modo que o desencontro entre sua data de assinatura e a dos pagamentos (mais de 1 e meio após) advoga em desfavor da dedutibilidade da despesa por sugerir a existência de um outro contrato de prestação de serviços não carreado aos autos"*.

De fato, tanto o contrato de fls. 367 a 371, quanto a peça apresentada à guisa de comprovação da prestação dos serviços (fls. 4.757 a 4.764), não se referem, exclusivamente, à Recorrente, não tendo sido apresentada qualquer detalhamento de rateio de serviços e preços entre esta e os demais contratantes.

Além de tal fato, já suficiente para a glosa das despesas, os honorários fixados contratualmente prevêm pagamento inicial de R\$ 350.000,00 e honorários de êxito de 10% (dez por cento) do valor da causa, devidos apenas no caso de êxito total. Nenhum elemento foi apresentado correlacionando os pagamentos glosados (no valor, cada, de R\$ 50.000,00) com o referido contrato. Cabe registrar que os citados pagamentos foram realizados em outubro de 2012 e a peça juntada é datada de agosto de 2013.

Por tudo isso, deve-se manter a glosa das despesas.

II.4.6 - Gabilan e Gabilan - Advogados Associados

Em relação a tal contratada, as despesas foram glosadas pela ausência de comprovação da efetividade da prestação dos serviços, bem como pelos fatos de que a Recorrente não figura isoladamente como contratante e de que há discrepâncias nos beneficiários dos pagamentos. Assim registrou a autoridade fiscal, no quadro do item 174 do TVF:

"Duas contratantes: Caea Montadora e Hyundai Caea do Brasil (recibo no valor de 66.000,00 pago a Gabilan e 44.000,00 pago a Pardini, data 25/04/2012)"

A Recorrente juntou comprovante de pagamento e peça judicial que comprovaria a prestação dos serviços.

A decisão de primeira instância manteve a glosa, nos seguintes termos:

Juntados: o contrato para prestação de serviços (fls. 556 a 562) e 1º aditivo (fls. 630 e 631), os recibos de honorários pagos em 25/04/2012, mas referentes ao contrato firmado em 18/04/2011 (fls. 563 a 566) e o comprovante de transferência eletrônica efetuado em 27/09/2012, no valor de R\$ 22.173,91 (fl. 4.776). Ausente: a NFS nº 250912.

Nada obstante a falta de comprovação da efetiva prestação de serviços, suficiente para manutenção da glosa da despesa, os elementos carreados aos autos depõem desfavoravelmente à Impugnante: os recibos de honorários reportam-se à contrato de prestação de serviços ausente dos autos, ao passo que, no que está anexado, figura como contratante também Hyundai Caea do Brasil Ltda, terceiro que atrai a presunção de desnecessariedade da despesa efetuada.

De fato, no contrato juntado às fls. 556 a 562, a Recorrente figura ao lado de outra contratante (Hyundai Caea do Brasil Ltda), o que, pelos mesmos fundamentos descritos no item anterior, afastariam a necessidade da despesa.

A par disso, as parcelas mensais de remuneração previstas para a Gabilan, no contrato (no valor de R\$ 73.913,00) não se relacionam com a despesa glosada, no montante de R\$ 23.727,96.

Por fim, como apontado no TVF e no Acórdão, os recibos apresentados se referem a contrato diverso do juntado aos autos e não guardam semelhança com o valor glosado.

Voto, portanto, pela manutenção da glosa.

II.4.6 - Cançado e Barreto Advocacia S/S

A glosa, neste caso, decorreu da ausência de comprovação da efetividade da prestação dos serviços, bem como dos respectivos pagamentos.

A Recorrente juntou contrato de prestação de serviços e comprovante de pagamento, sendo que a DRJ manteve a glosa, nos seguintes termos:

"Juntados: o contrato de prestação de serviços e honorários advocatícios (fls. 525 a 527), o comprovante de transferência eletrônica (fl. 4.860) e a NFS nº 204 (fl. 5.144), cuja autenticidade foi confirmada em consulta à Secretaria Municipal de Fazenda de Goiânia. Dados esses elementos, que comprovam indubitavelmente a efetiva prestação e pagamento dos serviços,

cabe-nos perquirir sobre a necessidade, normalidade e usualidade do art. 299 do RIR.

Pela Cláusula Segunda - Objeto, o presente contrato consiste na "Defesa dos interesses da Contratante nos autos da Ação de Execução Forçada que tramita perante o Juízo de Direito da 10ª Vara Cível da Comarca de Goiânia - Autos 201204516752 que tem como autora Balduino Leitão Advogados S.S. (...)"

Em consulta ao Diário Oficial da Justiça, ano VI, edição nº 1.397, seção II, disponibilizado em 27/09/2013 e publicado em 30/09/2013, fls. 5.290 e 5.291, extrai-se que as partes protocolizaram acordo para pagamento do débito originalmente reconhecido de R\$ 11,5 milhões, homologado por sentença e extinto o processo com resolução de mérito.

Não se pode afirmar que o gasto com a Cançado e Barreto Advocacia no patrocínio da causa seja necessário porque também não é essencial a dívida de que se originou: os honorários advocatícios exigidos pela Balduino Leitão Advogados S/S, não adimplidos, presume-se. Aquele não se mostra essencial à transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos da empresa.

E, ainda que viéssemos considerar o pagamento in casu necessário genericamente, já que a parte não poderia litigar em causa própria e deveria, portanto, fazer-se representar por um advogado ou escritório de advogados, importa frisar que não é, de modo algum, normal ou usual, mesmo porque não é comum, costumeiro ou ordinário o inadimplemento dos contratos de prestação de serviços firmados. Ora, o contrato da Cançado e Barreto Advocacia apenas prevê a defesa em causa específica, decorrente da exceção da disciplina de obrigações: a falta de pagamento.

Se fôssemos pensar em outra ótica, se a Impugnante houvesse honrado seus haveres com a Balduino Leitão Advogados S/S, não estaria no pólo passivo de execução e nem precisaria contratar os serviços da Cançado e Barreto Advocacia para defendê-lo. Este, sim, seria o fluxo normal e usual, não aquele vislumbrado no caso concreto.

Em sendo assim, em que pese a comprovação inquestionável dos serviços prestados, importa-nos manter a glosa da despesa pelo não atendimento dos requisitos de sua dedutibilidade."
(Destacou-se)

Neste ponto, entendo necessário divergir da decisão de primeira instância e dar razão à Recorrente.

A própria autoridade julgadora atesta a efetividade dos serviços prestados pela contratada e as razões para a manutenção da glosa se referem a presunção acerca das razões pelas quais foi movida ação judicial contra a Recorrente e que teria motivado a contratação relacionada com os pagamentos.

Como bem pontuado no Recurso Voluntário:

Como pode a Turma Julgadora saber se realmente tais honorários advocatícios que não foram pagos à Balduino Advogados S/S eram devidos pela Recorrente?

Ademais, em total ingerência aos negócios da Recorrente, a Turma Julgadora chega a afirmar que a contratação do Cançado e Barreto Advocacia não era necessária e que a Recorrente não precisaria contratar tais serviços.

Ora, se a Turma Julgadora acessou o Diário Oficial e verificou que realmente existe um processo em nome da Recorrente, patrocinado por Cançado e Barreto Advocacia, é evidente que houve a prestação de serviço por parte deste escritório, fazendo jus ao pagamento realizado pela Recorrente."

Entendo que os julgadores se excederam na apreciação da necessidade da despesa para a atividade da Recorrente, de modo que deve ser restabelecida a dedutibilidade da referida despesa.

II.4.7 - Demais contratos

A mesma situação se repete em relação a todos os demais contratos glosados (CG Gontijo de Moraes Promoção de Eventos Automobilísticos EPP, Parker Randall Consultoria Empresarial Ltda, Balduino Leitão Advogados S/S, Advocacia Júlio Oliveira, Repossi & Mendes - Advocacia, Hedge Auditoria e Consultoria Empresarial S/S Ltda, Alaor e Giselle Advogados Associados S/C, Ipsos Brasil Pesquisas de Mercado Ltda, Mattos Filho, Veiga Filho, Marrey Jr e Quiroga Advogados, Escritório de Advocacia - Sérgio Bermudes, Oliveira Lima Advogados e Emsenhuber e Advogados Associados), em relação aos quais a Recorrente se limita a listar os documentos juntados (sempre instrumentos contratuais e comprovantes de pagamento).

Em nenhum dos casos, porém, foi apresentada a comprovação da efetiva prestação dos serviços, elemento essencial para a dedutibilidade das despesas, conforme já tratado no item II.4.2.

Ademais, em várias situações, a documentação apresentada se refere apenas a parte dos pagamentos (a exemplo da despesa com a Repossi & Mendes - Advocacia), ou os valores dos pagamentos não se correlacionam com o previsto nos contratos apresentados (a exemplo da despesa relativa à Parker Randall Consultoria Empresarial Ltda), ou, ainda, a contratante é pessoa jurídica diversa (como no caso da Ipsos Brasil Pesquisas de Mercado Ltda).

Em relação à despesa com a Hedge Auditoria e Consultoria Empresarial S/S Ltda, conforme fundamentado pela decisão recorrida:

"Não bastasse a falta de comprovação adequada das despesas, o que é bastante para confirmação da glosa, a análise detida do instrumento descaracteriza, em parte, a necessidade requerida pela legislação do imposto de renda para dedutibilidade de despesas operacionais. O item I. Objetivo dos Trabalhos traz que "O objetivo principal dos serviços da

Contratada é o de apoiar a administração da Contratante e ainda das sociedades que compõem o grupo empresarial da Contratante em seu todo (...)"; já o item III. *Forma de Apresentação e Local da Prestação de Serviços oferece-nos "Como produto dos serviços prestados, apresentaremos à Contratante e as empresas pertencentes ao seu grupo econômico (...)"*; por fim, o item V. *Serviços Complementares destacam que estão inclusos nos honorários a elaboração das declarações de imposto de renda anuais de pessoas físicas (sócios das empresas do grupo econômico). Em sendo assim, desfigura-se o elemento da necessidade, ao menos em parte, dado ainda não restar demonstrado o quantum dos pagamentos reverteu-se, de fato, à atividade empresarial da Impugnante, e não a empresas ou pessoas físicas distintas."*

Ou seja, mais uma vez, a Recorrente é apenas uma das contratantes e não discriminou os serviços de que efetivamente foi beneficiária e a correspondente remuneração.

Dessa maneira, deve ser mantida a glosa em relação a todas as despesas relacionadas com as citados empresas.

II.4.8 - Do requerimento de diligência

A Recorrente repete o requerimento de conversão do julgamento em diligência, uma vez que no seu entender "*o levantamento realizado pelo Sr. Auditor Fiscal possui diversas inconsistências, maculando toda a base de cálculo apurada com a glosa de despesa realizada em razão da sua iliquidez e incerteza*".

O art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, coloca o atendimento ao requerimento de diligências ou perícias sob a análise da autoridade julgadora. *In verbis*:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."
(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

No mesmo sentido, o art. 29 do citado Decreto dispõe que "*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias*".

Tratando do tema, James Marins (Direito Processual Tributário Brasileiro, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 10. ed. rev. atual. e ampl., 2017, fls. 289/290), leciona:

"Como o impulso do processo compete à Administração (princípio da impulsão oficial, em conformidade com o art. 19 da LGPAF), cumprirá à autoridade julgadora de primeira instância apreciar os requerimentos de produção de provas, apreciar sua pertinência e determinar a realização daquelas que - seja em virtude de terem sido requeridas ou por deliberação ex officio da autoridade de primeira instância - sejam necessárias para que a instrução se complete.

O juízo de pertinência probatória será feito principalmente com base nos critérios de imprescindibilidade e praticabilidade."

O pedido foi indeferido pela DRJ, para quem não procede a alegação de falhas suscitada pelo sujeito passivo, sendo desnecessária a realização da diligência:

"Em sendo assim, esta instância de julgamento detinha de todo o arcabouço probatório que a Impugnante pôde reunir para se pronunciar sobre a glosa das despesas com serviços de assessoria e consultoria, tendo-o feito no tópico anterior!"

Assim, entendo que o processo está instruído e o julgamento prescinde de outras verificações, portanto, indefiro o pedido de conversão deste em diligência."

De fato, não vislumbro no presente caso qualquer necessidade de que seja realizada a diligência requerida.

Os autos se encontram adequadamente instruídos. A autoridade fiscal foi extremamente cuidadosa na reunião dos elementos probatórios e, à Recorrente, foram ofertadas fartas ocasiões para a apresentação dos documentos que entendesse necessários para afastar a infração a ela imputadas, bem como para robustecer os seus argumentos de defesa.

A matéria pode ser adequadamente apreciada, a partir dos elementos de prova já existentes nos autos, sendo que as comprovações não realizadas decorreram de deficiência na defesa da Recorrente, que, a despeito das citadas oportunidades, não apresentou as provas necessárias a comprovar a efetividade dos serviços relacionados com as despesas glosadas.

Isto posto, rejeito o pedido de diligência.

II.4.9 - Do reflexo na base de cálculo da CSLL

Segundo a Recorrente as despesas consideradas indedutíveis na apuração do IRPJ não poderiam ser adicionadas à base de cálculo da CSLL, por ausência de previsão legal, já que, para esta contribuição, *"existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais, nem sempre, são as mesmas aplicáveis ao IRPJ"*.

O Acórdão recorrido refutou a tese do sujeito passivo, por considerar que *"as despesas consideradas indedutíveis, que devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ, também devem ser adicionadas à base de cálculo do CSLL, com previsão no art. 28 da Lei 9.430/1997 combinado com o art. 13 da Lei 9.249/1995"*.

Não procede a pretensão a Recorrente.

É que, embora, de fato, existam regras específicas acerca das parcelas que devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, conforme, inclusive, expressamente disciplinadas pela Receita Federal, por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, não é disso que trata os autos.

No caso, conforme os já transcritos arts. 249 e 277 do RIR/99, bem como do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, c/c o art. 47 da Lei nº 4.506, trata-se de, na apuração do Lucro

Real e da base de cálculo da CSLL, adicionar as despesas consideradas indedutíveis por não serem necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A ementa do Acórdão nº 1402-002.964, da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Primeira Sessão de Julgamento (sessão de 13 de março de 2018, Relator Conselheiro Paulo Mateus Ciccone) é bem didática:

"CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, quais sejam, as despesas necessárias e devidamente comprovadas. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99. Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização."

II.5 - Da multa isolada

Adicionalmente, a pessoa jurídica argumenta, em seu Recurso, que a multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL não poderia ser imposta após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a exigência de tais tributos com multa de ofício de 75%, uma vez que isso configuraria duplicidade de penalidade.

A argumentação da Recorrente não merece ser acolhida.

Conforme art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não há impedimento para a aplicação concomitante das referidas penalidades, que possuem bases de cálculo distintas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

A multa de ofício sobre o ajuste anual é embasada no inciso I c/c o §1º do referido dispositivo e calculada sobre a diferença de imposto apurada ao final do exercício; a multa isolada tem por base o inciso II, e é calculada sobre o valor devido no mês correspondente.

A primeira alegação da Recorrente é totalmente despida de sentido, já que o momento de aplicação da penalidade isolada é exatamente após o encerramento do ano-calendário. Antes disso, a autoridade fiscal exigirá o próprio tributo devido por estimativa. É essa a justificativa, portanto, para a Súmula CARF nº 82.

Quanto à concomitância e subsunção de penalidades, também não há razão para acolhê-las.

Os argumentos trazidos pela Recorrente para fundamentar a sua tese se referem à redação anterior do referido art. 44 (e que se apresentam em consonância com a Súmula CARF nº 105).

É que na redação original do dispositivo legal, a multa de ofício aplicada ao final do exercício e a multa pelo não recolhimento da estimativa tinham, ambas, como fundamento legal o inciso I do citado art. 44, razão pela qual se firmou a tese da inaplicabilidade concomitante.

Após a alteração da redação, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, entende-se plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Cabe neste momento a transcrição de trecho do voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no Acórdão nº 9101-002.438 (1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de setembro de 2016), de sua relatoria:

"Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado

pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do

ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

*A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal **ainda que** tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.*

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem."

Essa tem sido a jurisprudência dominante sobre o tema, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustra a ementa a seguir referenciada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

(...)

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a

aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007." (Acórdão nº 9101-003.060 - 1ª Turma, sessão de 12 de setembro de 2017, Redator designado Conselheiro André Mendes de Moura)

Após a alteração da redação, entende-se, como já dito, plenamente cabível a aplicação concomitante das duas penalidades.

Desta forma, rejeito o Recurso apresentado também quanto a este tópico.

II.6 - Da incidência dos juros sobre multa

A Recorrente defende a impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício imposta.

No seu entendimento, o art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, que determina a cobrança dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, remeteria ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que estabeleceria a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Mais uma vez, não há como se concordar com a tese defendida, sendo bastante invocar a Súmula CARF nº 108:

"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

Deste modo, não deve ser acatado o Recurso Voluntário, quanto a esta matéria.

II.7 - Da compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL

Consoante a improcedência quase total do Recurso Voluntário manejado pelo sujeito passivo, é consequência lógica a improcedência da sua pretensão de verem desfeitas as compensações de ofício promovidas pela autoridade fiscal do crédito constituído com prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apuradas pela Recorrente.

II.8 - Da representação fiscal para fins penais

Finalmente, a Recorrente argui a improcedência da representação fiscal para fins penais formalizada a partir do procedimento fiscal que resultou na constituição dos créditos tributários ora sob apreciação.

O tema é solucionado diretamente pela Súmula CARF nº 28:

"Súmula CARF nº 28: Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre controvérsias referentes à representação fiscal para fins penais elaborada pela fiscalização."

III. DO RECURSO DE OFÍCIO

Por meio do Acórdão de fls. 5.282 a 5.392, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE exonerou parte do crédito tributário constituído em relação ao sujeito passivo, por entender *"descaracterizada a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas pagas a título de "bônus sobre vendas", posto se tratem de despesas operacionais dedutíveis"*.

A referida parcela, contudo, foi incluída expressamente no pedido de desistência formulado pelo sujeito passivo, para adesão ao PERT (fls. 5.410 a 5.419), de modo que prejudicado o Recurso de Ofício, por perda do objeto.

IV. DOS DEMAIS TRIBUTOS

Em relação aos lançamentos referente à CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins, à exceção dos aspectos pontuais já tratados no âmbito deste voto, os valores exigidos por força da constatação de omissão de receita relativa ao "IPI Complementar" e da contabilização indevida do "crédito outorgado de ICMS" tem sua sorte vinculada ao decidido com relação ao IRPJ, dada a relação de causa e efeito.

Em relação à apuração de omissão de receitas, estas serão consideradas na determinação da base de cálculo para o lançamento dos tributos acima referidos, por expressa disposição do art. 24, §2º, da Lei nº 9.249, de 1995.

V. DA CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, quanto ao Recurso Voluntário, voto por não acolher as preliminares de nulidade, por indeferir o pedido de diligência e por dar provimento parcial, apenas para afastar a tributação de IRPJ e CSLL sobre os montantes correspondentes ao "crédito outorgado de ICMS" e para restabelecer a dedutibilidade na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das despesas relativas à pessoa jurídica Cançado e Barreto Advocacia S/S, conforme item II.4.6.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Em que pese os bem fundamentados argumentos apresentados pelo ilustre relator, ousou discordar do entendimento quanto à possibilidade de o contribuinte renunciar ao trânsito em julgado favorável obtido em ação judicial.

É que o processo, em apertada síntese, nada mais é do que um instrumento para realização substancial do Direito. Assim, quando houver um direito material lesado ou ameaçado de lesão, o cidadão pode-se socorrer do Poder Judiciário, para obter uma resposta do Estado ao problema de convivência humana que lhe é narrado.

Contudo, aquele direito material lesado (ou na iminência de ser lesado) pode ser disponível ou indisponível.

Caso seja indisponível, entende-se que, como já afirmou o Superior Tribunal de Justiça (vide Resp 472.608), a prestação jurisdicional não pode ser desprezada, ou seja, não pode o cidadão “abrir mão” do que restou decidido pelo Poder Judiciário (caso do reconhecimento de paternidade, por exemplo).

Entretanto, em um esforço argumentativo inverso, nos direitos disponíveis, como o próprio nome já diz, o jurisdicionado pode dispor do que o Poder Judiciário lhe concedeu. Não há, no ordenamento, dispositivo que lhe obrigue a exercer aquele direito.

Em se tratando de coisa julgada, deve-se pontuar que o NCPC é claro, como se observa do artigo 505, que aquela coisa julgada pode ser revista, nas relações de trato sucessivo, caso sobrevenha modificação no estado de fato ou de direito.

E modificação do estado de fato, no presente caso, se mostra factível, justamente porque (i) houve declaração, registrada em cartório, em que o contribuinte abre mão de um direito disponível, (ii) este contribuinte se declara contribuinte do IPI quando destaca, nas Notas Fiscais, o tributo (iii) e, por consequência, toma créditos deste tributo, como a não-cumulatividade permite.

Assim, no presente caso, não há que se falar em prevalência da coisa julgada.

Não se pode perder de vista, apenas para argumentar, que a própria Fazenda Nacional entende que a coisa julgada, cujo objeto teve decisão, contrária e posterior, proferida pelo STF, não deve prevalecer (vide RE 949.297 e 955.227, em que foram reconhecidas as repercussões gerais pelo Supremo).

Na questão posta em discussão, não se pode olvidar que esta mesma Fazenda Nacional não concordava com a tese que prevaleceu e transitou em julgado em “favor” do contribuinte. Entretanto, mesmo este não querendo se “beneficiar” do que restou decidido, a Fazenda insiste em dizer que isto não é possível, por conta do trânsito em julgado. Ou seja, aos olhos da Fazenda Nacional, o contribuinte não poderia agir como o próprio ente tributante entendia como sendo correto, porque tem uma ação transitada em julgado.

Contudo, como mencionado, não se pode esquecer que se está falando de um direito disponível, podendo sim, *data venia*, o contribuinte dispor do que restou decidido pelo Poder Judiciário.

Assim, entendo como válida a renúncia do trânsito em julgado feita pelo contribuinte, concluindo que não houve vício quando se declarou contribuinte do IPI, com todos os efeitos que essa declaração produz.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

A controvérsia sobre a questão do IPI complementar é sintetizada pela decisão recorrida, do seguinte modo:

"A Impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2004.35.00.011077-2 (renumerado para 2006.35.02.001506-1) - fls. 2.968 a 2.985 -, com a intenção de afastar a incidência do IPI devido na saída de mercadorias importadas do seu estabelecimento, prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998. Este processo transitou em julgado em 28/04/2010, em favor da Impugnante, que deixou de ser contribuinte desse denominado "IPI Complementar".

Mesmo provida sua demanda, a Impugnante destacou, no ano-calendário 2012, o IPI das notas de saída de mercadorias importadas e das notas de devolução de compra para comercialização, procedimento este incorreto no entendimento da Fiscalização.

Ciente de que a Impugnante registrou em cartório um Termo de Ratificação de Renúncia - fl. 3.096 - a todos os efeitos decorrentes da decisão supracitada, a Fiscalização entendeu que a relação jurídico-tributária não pode ser tratada como direito patrimonial disponível. Em sendo assim, com a constituição de nova relação entre a Impugnante e o Fisco, esta é a que deve prevalecer, sob pena de ofensa à coisa julgada material.

Por essa razão, a Fiscalização entendeu que o IPI destacado nada mais é do que componente do preço da venda da mercadoria importada, repassado ao cliente, logo, receita omitida não oferecida à tributação.

Nada obstante, na apuração da base tributável da infração, a Fiscalização subtraiu do IPI creditado na entrada de mercadorias estrangeiras o IPI sub judice (Ação Judicial nº 68163-57.2011.4.01.3400 - fls. 3.119 a 3.147 -, que discute a aplicação da alíquota de IPI reduzida aos veículos de procedência estrangeira, consoante autoriza o Decreto nº 7.567/2011) para obtenção do CMV apurado de ofício. Por fim, a Fiscalização procedeu à identificação de notas fiscais classificadas incorretamente como venda de produção quando, na verdade, referiam-se à revenda de mercadorias importadas."

(Grifei)

Como bem relatado pelo Ilustre Relator, a justificativa do sujeito passivo para o procedimento por ele adotado seria o Termo de Renúncia de fls. 3.095 a 3.115, registrado em Cartório em janeiro de 2012, por meio do qual declara e ratifica que renunciou, de forma irretratável e irrevogável, a todos os efeitos decorrentes da decisão favorável obtida nos autos do referido Mandado de Segurança.

O sujeito passivo alega, em apertada síntese, que a citada decisão judicial seria direito patrimonial seu, portanto disponível e exercitado ou renunciado, conforme a sua livre decisão.

Pois bem, sabe-se que a sentença só produz efeitos após seu trânsito em julgado. Não se quer, com isso, confundir a eficácia da sentença com sua imutabilidade e a possibilidade de nova discussão.

A coisa julgada, não é efeito da sentença, mas uma situação jurídica nova, surgida no momento em que se torna inadmissível a interposição de recurso contra tal provimento, consistente na imutabilidade e indiscutibilidade da sentença e de seu conteúdo. Logo, enquanto houver possibilidade de recurso, haverá possibilidade de discutir e, eventualmente, obter provimento judicial em sentido diverso.

No entanto, tal expediente de mudança deve obedecer ao procedimento previsto em lei. *In casu*, a sentença judicial poderia ser atacada por apelação, ou por ação rescisória. Decorridos os respectivos prazos legais, sem que houvesse interposição deste ou daquele recurso, verifica-se o trânsito em julgado da mesma, não havendo, portanto, razão para discutir-se acerca da mesma.

Não obstante, a recorrente firmou Termo de Renúncia, registrado em Cartório em janeiro de 2012, por meio do qual declara e ratifica que renunciou, de forma irretratável e irrevogável, a todos os efeitos decorrentes da decisão favorável obtida nos autos do referido Mandado de Segurança.

Entretanto, tal Termo de Renúncia, por si só, não serve para modificar relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Isto porque, o fato de o contribuinte renunciar seu direito por meio de medida extrajudicial, não pode alterar decisão jurisdicional que havia declarado a inexistência de relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte.

Com profundidade, quando o Magistrado emite uma norma individual e concreta declarando a inexistência de relação jurídico-tributária, esta norma impede que, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, seja emitida outra norma estabelecendo a obrigação pecuniária entre o contribuinte e o Fisco.

Em outras palavras, impede que seja estabelecida a relação jurídica entre aquele que praticou o fato gerador, e aquele que tem o direito subjetivo de obter a prestação pecuniária. Trata-se do primado da segurança jurídica que confere estabilidade, previsibilidade e confiabilidade às relações jurídicas.

Neste âmbito Ricardo Lobo Torres ensina:

“Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos. É paz. Como todos os valores jurídicos é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais.

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado e garantia da propriedade. (...)

A segurança foi incluída na declaração dos direitos fundamentais constante no art. 5º da CF/88:(...).

A segurança é um valor jurídico e, como segurança dos Direitos fundamentais, se transforma ela própria em direito fundamental. A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores); é garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo.” (“Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”, Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 11. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 74/76)

Ives Gandra da Silva Martins assevera que, em sua visão, certeza e segurança:

“...são direitos e garantias fundamentais; a ‘segurança’ é ofertada pelas disposições dos textos legislativos e a ‘certeza’ pela interpretação que os Tribunais lhes ofertam. Desta forma, a ‘segurança’, a que se refere a Carta Magna, só adquire ‘certeza’ absoluta quando o Poder Judiciário oferta a decisão definitiva, a interpretação última, aquela que permite seja a interpretação seguida pelos cidadãos com confiança.

É de se admitir, portanto, que a ‘segurança jurídica’ só se completa com a ‘certeza’ da interpretação pelo Poder que a determina, e o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, é aquele que oferta a interpretação última, definitiva, que orienta, sinaliza, mostra a todos os cidadãos o caminho correto a seguir.

O jurista, finaliza seu parecer afirmando:

“Não pode, pois, o Estado eximir-se de sua responsabilidade – através do único Poder que impõe, com ‘definitividade’, sua orientação e interpretação da ordem jurídica – em respeitar os direitos da cidadania. E nem seria justo que a Suprema Corte, no caso de alterar reiterada jurisprudência a favor do particular, declarasse caber o ônus de seu ‘erro’, de sua ‘instabilidade decisória’, exclusivamente aos cidadãos. Não seria legítimo – nem engrandeceria a tradição de guardião da Constituição, que o Pretório Excelso detém – que tendo seus eminentes integrantes ‘errado’, deva o cidadão pagar por esse erro.” (“Coisa julgada – Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária, co-edição São Paulo: Dialética; e Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2006, pp. 218/219)

Este entendimento, inclusive, foi corroborado pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, no REsp nº 1.118.893 – MG (2009/0011135-9), à seguir transcrito:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA

JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.

2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).

3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.

5. "Afirmada a inconstitucionalidade material da cobrança da CSLL, não tem aplicação o enunciado nº 239 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual a "Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores" (AgRg no AgRg nos EREsp 885.763/GO, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, Primeira Seção, DJ 24/2/10).

6. Segundo um dos precedentes que deram origem à Súmula 239/STF, em matéria tributária, a parte não pode invocar a existência de coisa julgada no tocante a exercícios posteriores quando, por exemplo, a tutela jurisdicional obtida houver impedido a cobrança de tributo em relação a determinado período, já transcorrido, ou houver anulado débito fiscal. Se for declarada a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, não há falar na restrição em tela (Embargos no Agravo de Petição 11.227, Rel. Min. CASTRO NUNES, Tribunal Pleno, DJ 10/2/45).

7. "As Leis 7.856/89 e 8.034/90, a LC 70/91 e as Leis 8.383/91 e 8.541/92 apenas modificaram a alíquota e a base de cálculo da contribuição instituída

pela Lei 7.689/88, ou dispuseram sobre a forma de pagamento, alterações que não criaram nova relação jurídico-tributária. Por isso, está impedido o Fisco de cobrar a exação relativamente aos exercícios de 1991 e 1992 em respeito à coisa julgada material" (REsp 731.250/PE, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 30/4/07).

8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ.

Ademais, ressalta-se que o Direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso em específico. Dispõe sim, de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração.

O sistema pressupõe, por isso, que, a partir dessas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras normas (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.

Assim, a norma não tem força para sozinha atingir condutas intersubjetivas e modificá-las. Depende dos homens, dos aplicadores do direito. Isto porque, tomando o sistema jurídico como um corpo de linguagem, qualquer modificação que lhe pretenda (como a criação de direitos e deveres correlatos) pressupõe a produção de uma nova linguagem, e esta, por sua vez, pressupõe alguém que a produza, por isso, a inevitável presença do homem na constituição de efeitos jurídicos. Não obstante, o produtor dessa linguagem deve ser investido de competência para tanto.

No caso em espeque, há decisão judicial em que o julgador, investido de competência, declarou a inexistência de relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco. Ou seja, posteriormente ao pleito do jurisdicionado, o Magistrado emitiu norma jurídica afastando a incidência do IPI devido na saída de mercadorias importadas do seu estabelecimento, prevista no art. 9º, I, do Decreto nº 2.637/1998, o que, expressamente veda a cobrança do IPI quanto ao referido tributo.

Relevante pontuar que a referida decisão fora obtida no âmbito judicial, Sendo assim, voltando ao caso, estar-se-ia a infirmar esta norma jurídica, por meio de regra produzida no âmbito extrajudicial, qual seja, o Termo de Renúncia.

Contudo, afirma-se que a tutela obtida em meio judicial deve ser respeitada. Portanto, não pode o Contribuinte simplesmente desfazer o mandamento proferido pelo Poder Judiciário de qualquer forma, posto que esse é quem detém jurisdição sobre as relações jurídicas.

Logo, conclui-se que para o restabelecimento da relação jurídica que, ao momento encontra-se extinta, deve o Contribuinte provocar o Judiciário afim de que seja produzida outra norma jurídica desconstituindo os efeitos da norma individual e concreta que atualmente rege a relação. Neste sentido, colhe-se jurisprudência deste Conselho:

CSRF, Sessão de 20.01.2015, acórdão n. 9101002.087.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano calendário: 2005

RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADA EM AÇÃO JUDICIAL QUE DECLARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA CSLL NOS TERMOS DA LEI Nº 7.689/88. COISA JULGADA. DECISÃO POSTERIOR EM AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS. ALCANCE TEMPORAL. RECURSO ESPECIAL 1.118.893 MG (2009/00111359), SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C DO CPC. ARTIGO 62ª DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Segundo entendimento do STJ proferido no julgamento do Recurso Especial 1.118.893 MG, submetido ao artigo 543 C do CPC:

Nos casos que envolvem relação jurídico tributária continuativa, a decisão transitada em julgado, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, faz coisa julgada em relação a períodos posteriores. Nos casos em que há decisão judicial transitada em julgado, em controle difuso, declarando a inexistência de relação jurídico tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu determinado tributo, a decisão posterior, em controle concentrado, mediante Ação Declaratória de Constitucionalidade, em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada.

CSRF. Sessão de 04.06.2012. Acórdão n. 9101001.369

LIMITES DA COISA JULGADA – Tendo o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos chamados Recursos Repetitivos, reconhecido, na espécie, a efetiva ofensa à coisa julgada, nas hipóteses em que a decisão obtida pelo contribuinte reconhece a inconstitucionalidade incidenter tantum da exigência da CSLL originalmente, pelas disposições da Lei 7689/88, seja-lhe exigida, agora, com a simples referência à existência de diplomas normativos posteriores que rege a matéria, deve os conselheiros desta Corte, reproduzir tal entendimento no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do disposto no art. 62ª do Regimento.

CARF, Data da Sessão: 03/06/2014, Acórdão n.º 1302-001.410

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1996, 1997

*INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88.
INCONSTITUCIONALIDADE DA CSLL. EXISTÊNCIA DE COISA
JULGADA. CONSTITUCIONALIDADE DA CSLL SUPERVENIENTE.
AUSÊNCIA DE AÇÃO RESCISÓRIA. FORMAÇÃO DE COISA
SOBERANAMENTE JULGADA.*

A coisa julgada formada em controle concentrado não é rescindida por decisão do Supremo Tribunal Federal em controle difuso em sentido contrário, especialmente nos casos em que inexistente ação rescisória.

PARECER PGFN 492/2011. INTERPRETAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. EXISTÊNCIA DE RECURSO REPETITIVO EM SENTIDO CONTRÁRIO. INTERPRETAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO.

O Parecer PGFN 492/2011 apresenta interpretação conflitante com o caráter constitucional e infraconstitucional da coisa julgada, este reafirmado pelo REsp 1118893/MG, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, razão pela qual não deve ser observado pelos Tribunais Administrativos.

ponto. Por todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a este

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa