



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

Processo n° 13864.720159/2011-97
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-001.803 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2015
Matéria IRPJ - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 EMBRAER S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007

Ementa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733-SC, de observância obrigatória por força do art. 62 A do Regimento Interno, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. *A contrario sensu*, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação e este ocorre, o prazo quinquenal em referência deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Na aplicação do precedente judicial, deve-se emprestar à expressão “pagamento” interpretação extensiva, de modo que, inexistente extinção de crédito tributário por meio de forma direta por parte do contribuinte em virtude da apuração de bases de cálculo negativas, a condição deverá ser considerada atendida na hipótese em que, sobre as receitas auferidas, houve incidência do imposto sob a forma antecipada, cujo recolhimento compete à fonte pagadora, na forma da lei.

VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em vício de fundamentação por parte da autoridade fiscal, no caso em que a contradição apontada na peça acusatória resta evidente nos autos. O fato de as respostas conflitantes terem sido apresentadas em procedimentos administrativos distintos (diligência e fiscalização) mostra-se irrelevante, eis que o que caracteriza o conflito é a identidade da fonte responsável pelas respostas, e não a natureza das ações levadas a efeito pela

Administração Tributária. Irrelevante, também, o fato de o ato decisório recorrido não fazer referência expressa ao alegado vício de fundamentação, pois, ao julgar como regular a Fiscalização precedida de Diligência, espancou por completo a tese defendida pela autuada.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. PERÍODO ALCANÇADO PELA DECADÊNCIA. EFEITOS.

O fato de o imposto postergado referir-se a período alcançado pela decadência, não autoriza o aproveitamento dos pagamentos correspondentes em período para o qual o lançamento tributário foi realizado dentro do prazo previsto pela lei.

CONTRATO. RESCISÃO. PAGAMENTO DE COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

As transferências de recursos, financeiros ou não, promovidas a título de compensação em virtude de rescisão ou reformulação de contrato, devem ser submetidas à tributação segundo o regime de competência, mormente na circunstância em que o acordo propulsor dessas referidas transferências não as vincula à obrigação futura por parte do beneficiário, espelhando, assim, efetiva aquisição de disponibilidade jurídica e econômica da renda.

CONTRIBUIÇÕES DE PARCEIROS. ÔNUS. DESAPARECIMENTO. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Contribuições de terceiros para fins de pesquisa e desenvolvimento de produto que, submetidas originariamente à condição suspensiva quanto à obrigação a ela vinculada, uma vez transformadas em recursos livres de qualquer ônus em razão do desaparecimento da obrigação, fazem emergir receitas que devem ser oferecidas à tributação com fiel observância do regime de competência.

PRECLUSÃO.

À luz do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para delas tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. PROCEDÊNCIA.

A incidência de juros de mora com base na taxa selic sobre a multa de ofício lançada encontra lastro na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. A Conselheira Adriana Gomes Rêgo acompanhou pelas conclusões. Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar

Processo nº 13864.720159/2011-97
Acórdão n.º **1301-001.803**

S1-C3T1
Fl. 1.843

provimento ao recurso voluntário. Fez sustentação oral o advogado Roberto Quiroga OAB/SP nº 83.755

“documento assinado digitalmente”

Adriana Gomes Rêgo

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e JUROS ISOLADOS, relativas ao ano-calendário de 2006.

Por bem descrever os fatos apurados pela Fiscalização e os argumentos de defesa trazidos pela contribuinte por meio de peça impugnatória, reproduzo fragmentos do relatório contido na decisão exarada em primeira instância.

Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/São José dos Campos - SP, amparado inicialmente pelo Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPFD) nº 08.1.20.002010000490, posteriormente convertido no Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF) nº 08.1.20.002011001857, concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 83.509.539,64, abrangendo o ano-calendário de 2006, contemplando os tributos e valores a seguir descritos, incluindo-se o principal, multa de ofício à razão de 75,00%, juros de mora exigidos isoladamente e juros de mora calculados até 31/08/2011:

[...]

DO DESENVOLVIMENTO DA AÇÃO FISCAL

A ação fiscal, originalmente em regime de “diligência”, iniciou-se com o Termo de Início de Procedimento Fiscal datado de 15/03/2010, ciência por via postal “AR” em 18/03/2010 (fls. 390/391), no qual o Fisco comunicou a abertura do procedimento e requisitou as informações e documentos relacionados com as operações a seguir descritas:

1. Escrituração dos pagamentos em dinheiro recebidos da empresa KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES. LTD (“KHI”) no ano calendário de 2006 em cumprimento à Carta de Acordo (“Letter of Agreement”) firmada em 15 de maio de 2006;

2. Escrituração dos ativos da subsidiária brasileira da KHI, KAWASAKI AERONÁUTICA DO BRASIL INDUSTRIA LTDA (“KAB”) que foram transferidos para a EMBRAER em 31 de agosto de 2006, bem como informações conforme segue: nos termos da Carta de Acordo supra mencionada, os ativos seriam transferidos gratuitamente como forma de reembolsar a EMBRAER pelos eventuais custos e despesas decorrentes do cancelamento/revisão pela KHI e KAB dos acordos originariamente firmados com a EMBRAER para fornecimento de produtos e serviços em apoio ao programa do Embraer 170/190. Entretanto, nas notas fiscais que formalizaram a transferência de propriedade dos bens integrantes do ativo da KAB para a EMBRAER não constaram operações de doação, mas de dação em pagamento. Informar se a EMBRAER recebeu os ativos da KAB a título gratuito ou como dação em pagamento. Nessa última hipótese, informar o conteúdo exato das obrigações da KAB que teriam sido liquidadas por meio da transferência de seu ativo para a EMBRAER.

Em resposta protocolizada em 07/04/2010, a diligenciada requereu prorrogação no prazo para atendimento da demanda fiscal e nomeou procuradores para acompanhamento do procedimento (fls. 392/395), tendo em 26/05/2010 requerido nova dilação de prazo para cumprimento do requisitado pelo Fisco (fls. 396), o que se concretizou em 06/05/2010 (petição de fls. 397) e documentos anexos juntados (fls. 398/419).

Na referida petição a diligenciada respondeu aos questionamentos do Fisco tendo afirmado, literalmente que “a Embraer recebeu os ativos imobilizados da KAB

a título de dação de pagamento conforme previsto na Letter of Agreement datada de 15 de maio de 2006”, e que “a transferência de ativos ocorrida em 31 de agosto de 2006, ocorreu como parte do pagamento efetuado pela Kawasaki em razão da redução do escopo do contrato firmado com a Kawasaki – Japão e o término contratual com a filial da Kawasaki no Brasil”.

Afirmou ainda que, em razão da “*criticidade do produto fornecido pela Kawasaki, a título de compensação dos custos e despesas que a Embraer incorreria pela redução do escopo e da rescisão antecipada do contrato, a Kawasaki se comprometeu em pagar o valor de USD 57.000.000,00 bem como a transferência de ferramentais, equipamentos, necessários para dar continuidade à fabricação do produto, objeto dos contratos assinados entre Embraer e Kawasaki evitando colocar a entrega das aeronaves fabricadas pela Embraer em risco (cláusula 3.2 – Compensation Payment)*”.

Sequencialmente, em 07/06/2010, o Fisco lavrou o Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de fls. 420, ciência por via postal “AR” em 14/06/2010 (fls. 420/421), no qual requisitava as seguintes informações:

No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal iniciada em 18.03.2010 e de acordo com o disposto nos artigos 904, 911 e 918 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), CONSTATAMOS, após análise dos documentos e informações apresentados em 06.05.2010, os fatos a seguir:

a-) A escrituração apresentada mostra que os ativos recebidos da KAB foram contabilizados em contas do Ativo Imobilizado/Ativo Diferido, mas não informa a contrapartida a crédito desses lançamentos. Quanto aos pagamentos recebidos da KHI, a ficha apresentada não permite conhecer a natureza da conta 112022001;

b-) O item 1.2 da LOA firmada em 15 de maio de 2006, bem como o item 1.1 do First Amendment da LOA firmado em 21 de agosto de 2006, estabelecem que os ativos da KAB seriam transferidos sem custos para a EMBRAER, contrariamente à afirmação contida na resposta de 06 de maio de 2010 de que seriam a título de dação em pagamento;

c-) Além dos ativos da KAB, a EMBRAER exigiu o valor de USD 57.000.000,00 em espécie por conta do término do contrato com a KAB e como forma de reembolso de todos os custos e despesas que poderiam resultar desse término. Entretanto, nenhuma informação foi fornecida sobre como se chegou/quantificou esse valor;

Diante dessas constatações, **INTIMAMOS** o sujeito passivo, no prazo de **10 (dez) dias**, a:

1-) Indicar e detalhar a natureza de todas as contas envolvidas na escrituração do numerário e dos ativos recebidos da KHI/KAB;

2-) Informar como foi calculado/estimado o valor de USD 57.000.000,00 que a KHI/KHA aceitou pagar;

3-) Esclarecer por que a transferência sem custos dos Ativos da KHA, conforme texto da LoA, constou nas notas fiscais como dação em pagamento e não como simples doação;

4-) Informar se houve alguma tributação sobre os valores e os bens recebidos.

Após requerer prorrogação no prazo para atendimento (petição de fls. 422, protocolizada em 24/06/2010), a contribuinte apresentou, em 05/07/2010 (fls. 423/424), as respostas que entendeu pertinentes, inclusive forma de contabilização dos valores e bens recebidos, informando que “*em relação à escrituração do numerário recebido da KHI no valor de USD 57.000.000,00 originalmente foi reconhecido em contas a receber da KHI que após alteração de versão de nosso sistema SAP passou a ser representado pelas seguintes contas:*

D – 112022001 Clientes Exterior

C – 133023001 Adição – Desenvolvimento (natureza Diferido)”

Em relação à escrituração dos bens recebidos da KAB as contas envolvidas foram:

D – Diversas contas do ativo permanente

C – 133023004 – Adição – Contribuição Parceiro (natureza Diferido)”

Prosseguiu informando, em relação ao cálculo utilizado para determinar o valor recebido no importe de USD 57.000.000,00, que foi resultado de “*um processo de negociação entre as partes envolvidas, decorrente da manifestação de vontade da Kawasaki no sentido de não mais dar cumprimento às obrigações assumidas perante a Embraer, em 05 de outubro de 1.999*”, e que, “*portanto, o valor em questão decorre de acertos comerciais oriundos da quebra de contrato por parte da Kawasaki*”.

E finalizou sua petição esclarecendo sobre a transferência, sem custos, dos ativos da KHA: “*a empresa informa que a redação do contrato (Letter of Agreement), ao mencionar “sem custos” não o fez em sentido financeiro e contábil, mas considerando o contexto das obrigações descritas no documento*”; que “*ao utilizar a expressão “sem custo” o que as partes quiseram manifestar foi a ausência de movimentação financeira decorrente da transferência dos ativos, ou seja, sem novos custos ou qualquer desembolso pela Embraer, recebedora dos ativos*”; que “*a “dação em pagamento” constante das notas fiscais reflete a verdadeira natureza da operação sob o ponto de vista contábil e fiscal*”, e que “*houve tributação sobre os valores e bens recebidos e esta tributação decorreu da classificação contábil utilizada*”.

Em 12/07/2010, o Fisco lavrou Termo de Constatação e Intimação Fiscal no qual exigiu a apresentação de demonstrativo analítico dos custos e despesas diferidos das contas contábeis citadas na resposta anterior da fiscalizada (122023001 – Adição – Desenvolvimento e 133023004 – Adição – Contribuição Parceiro), bem como demonstrativo dos tributos apurados com base nos valores e bens recebidos da KHI e KAB, por força da “*Letter of Agreement – LOA*” e cópia do contrato MPC “*Master Program Contract*”, devidamente atualizado até a data da LOA.

Cientificada em 15/07/2010 por via postal “AR” (fls. 426), a contribuinte, juntou cópia do MPC exigido pelo Fisco e requereu dilação de prazo para atendimento de parte da demanda fiscal (fls. 427/434); posteriormente, em 16/08/2010, as demais exigências foram atendidas, mediante a juntada de planilhas e cópias de registros realizados na parte “B” do LALUR e os seguintes esclarecimentos (fls. 435/442):

- 1) Para atendimento ao item 1 segue planilha nos padrões discutidos pessoalmente em 28/07/10;
- 2) Em relação ao item 2, conforme justificado verbalmente esses valores compõem a apuração global do IRPJ/CSLL dos respectivos meses. Para tanto apresentamos cópias do LALUR parte B relativos aos exercícios de 2004 a 2008, para corroborar a justificativa em questão. Cabe ainda esclarecer que os dispêndios com gastos com Pesquisa e Desenvolvimento são alocados no Ativo Diferido. No LALUR os dispêndios do período são excluídos da base de cálculo do Lucro Real e quando das amortizações do Diferido esses valores são oferecidos à tributação (adição), tendo em vista que as exclusões foram efetuadas na medida em que os gastos ocorreram;
- 3) Em relação ao item 3 informamos que não há cláusula de “termination” referente a empresa KHI/KAB. As cláusulas que tratam das obrigações na hipótese de rescisão contratual são somente as já entregues em 28/07/10.

Outrossim, ratificamos que os valores de USD 57 milhões de dólares recebidos em espécie e R\$20.104.550,58 relativos aos ativos transferidos, foram fruto de negociação comercial por conta o distrato havido entre as empresas Embraer e KAB/KHI.

Na forma do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 11/01/2011 (fls. 443), o Fisco, depois de analisar as respostas e documentos apresentados pela fiscalizada, intimou a contribuinte a “*informar por que o valor de USD 57 milhões não transitou por conta de resultado embora tenha sido contabilizado como recuperação de despesas diferidas*”, e “*apresentar planilhas do Ativo Diferido e LALUR Parte B com individualização de cada valor recebido pela EMBRAER da KAB/KHI por conta do distrato havido entre as empresas*”.

Cientificada em 17/01/2011 por via postal “AR” (fls. 444), protocolizou sua resposta em 26/01/2011 (fls. 445/447) e juntou os documentos de fls. (448/449), afirmando, acerca do questionamento do Fisco sobre o porquê de o valor de 57 milhões de dólares norte-americanos não ter transitado por conta de resultado, embora tenha sido contabilizado como recuperação de despesas diferidas, que “*os valores em questão compõem os investimentos da Requerente em desenvolvimento de produtos, razão pela qual, por ausência de receitas para contrapor aos gastos, estes valores foram alocados em conta de Ativo Diferido, adequando-se aos demais gastos de mesma natureza e seguindo a lógica contábil de contraposição de despesas com receitas correspondentes*”.

Já em relação ao item 2 do termo de Constatação e Intimação Fiscal de fls. 443, a contribuinte apresentou documento contendo demonstração do Ativo Diferido e Parte “B” do LALUR, com a “*forma de amortização dos gastos utilizada pela Companhia*”.

Mediante Termo de Constatação e de Intimação Fiscal de 03/02/2011 (ciência por via postal “AR” em 07/02/2011 fls. 450/451), o Fisco informou a fiscalizada sobre as conclusões a que chegou, após a análise dos documentos e esclarecimentos por ela prestados, intimando-a a:

i) “*dizer sobre o valor de USD 57 milhões recebidos em dinheiro da KAB/KHI, informando se existe(m) razão(ões) que justifique(m) a sua não inclusão na base de cálculo do IRPJ*”;

ii) “apresentar planilha do Ativo Diferido e LALUR Parte B com individualização do lançamento de cada valor recebido pela EMBRAER da KAB/KHI por conta do distrato havido entre as empresas” (sublinhado no original).

Em 18/02/2011 a contribuinte formalizou petição discorrendo sobre o modo de contabilização dos valores questionados e juntando documentos para comprovação de sua assertiva (fls. 452/459) e em 28/02/2011 complementou as informações (petição e documentos de fls. 460/475).

Às fls. 476 consta Termo de Intimação Fiscal de 14/03/2011, lavrado pelo Fisco, no qual a Autoridade Tributária intimou a fiscalizada a esclarecer:

- 1-) Por que razão o numerário de USD 57 milhões recebido da KHI e os bens recebidos da KAB não foram escriturados na mesma conta, já que em princípio possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, compensação/indenização por conta da rescisão do contrato com a KAB ?
- 2-) O que são os valores escriturados na Conta 133023004 – Contribuição Parceiro e como estão vinculados às despesas com P&D escrituradas na Conta 133023001 ?
- 3-) Os critérios e as variáveis que comandam a amortização das despesas com P&D são os mesmos que determinam a amortização dos valores de contribuição parceiro ?
- 4-) Que suporte legal autoriza a manutenção dessa conta redutora de Ativo Diferido, cuja “amortização” gera uma receita diferida ?

Ciente do termo em 17/03/2011 (“AR” de fls. 477), a Embraer peticionou discursando (fls. 479/483):

≥ “Como premissa, temos que a presente fiscalização funda-se em Mandado de Procedimento Fiscal de DILIGÊNCIA, onde a descrição sumária é “verificações de documentos relativos a operações com terceiros”.

≥ “Neste contexto, com relação ao item 01, a Fiscalização questiona por que razão o numerário de USD 57 milhões recebidos da KHI e os bens recebidos da KAB não foram escriturados na mesma conta, já que em princípio possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, compensação/indenização por conta da rescisão do contrato com a KAB”.

≥ “É importante destacar que os bens e valores recebidos da KHI/KAB não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de “indenização”. Se desta forma o fossem, não haveria incidência de imposto sobre a renda e seus reflexos, dada a eminente natureza de recomposição do patrimônio”.

≥ “Os valores e bens oriundos do distrato mantiveram o reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis decorrentes de cada compromisso contratual anterior nos quais tiveram origem. Os USD 57 milhões foram reconhecidos como valores a serem aplicados em gastos com pesquisa e desenvolvimento e, portanto, contabilizados reduzindo o diferido e os bens foram reconhecidos como complementação da contribuição de parceiros devida pela outra parte”.

≥ Com relação aos demais itens, inicialmente, cabe definir que as contribuições de parceiros não possuem características de “doações” por parte dos fornecedores à Sociedade, visto que há uma obrigação contratual entre as partes, não configurando a liberalidade peculiar às operações de doações”.

≥ “As contribuições de parceiros são efetuadas por contrato, em que há o pagamento de determinada quantia para o desenvolvimento de projetos, os quais

ficam à disposição da Sociedade até o fim do desenvolvimento e a posterior venda de unidades (aeronaves), quando encerra-se a fase pré-operacional”.

E prossegue seu arrazoado:

≥ *“Conforme disposição contratual, as contribuições de parceiros podem ser reembolsadas aos respectivos fornecedores, caso haja a desistência ou a não homologação do resultado do projeto. Tal fato tem relevância, pois a Sociedade não possui disponibilidade jurídica e econômica das quantias em seu poder, face a contra obrigação contratual suspensiva”.*

≥ *“Quando ocorre a condição suspensiva, como exemplo a homologação da aeronave, ou seja, o negócio jurídico, enfim, reputa-se perfeito e acabado. Os artigos 116 e 117 do CTN dispõem o momento em que se verificará a incidência tributária sobre tais operações”.*

≥ *“Considerando a necessidade de atendimento ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, a Sociedade realiza a reclassificação das contribuições de parceiros recebidas e contabilizadas no passivo exigível a longo prazo para o ativo diferido, como redutora das despesas próprias da Sociedade, para posterior amortização contábil, a fim de manter o critério de contraposição de receitas de vendas de aeronave com o projeto destas”.*

≥ *“A princípio, a classificação no ativo diferido atende ao artigo 179, inciso V da Lei nº 6.404/76, o qual dispõe que no ativo deve ser classificado (sic) “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social...”.*

≥ *“Considerando que as contribuições de parceiros não são aplicações de recursos próprios da Sociedade, mas contribuirão para formação do resultado de mais de um exercício social, estas podem ser classificadas como redutora (créditos) no ativo diferido”.*

E conclui:

≥ *“Esta situação implica na tributação “pro rata tempore” das receitas oriundas das contribuições de parceiros na apuração do lucro real e da Contribuição Social sobre o Lucro, vez que estão sujeitas a amortização contábil da despesa classificada no ativo diferido, e é o procedimento que a Sociedade vem adotando (vide exemplo anexo), ou seja, os critérios e as variáveis que comandam a amortização das despesas com P&D são os mesmos que determinam a amortização dos valores de contribuição de parceiros, caso se tratar do mesmo projeto, ressalvando que há outros projetos e gastos efetuados pela Sociedade, que não há vinculação com as contribuições de parceiros, estes por sua vez segue (sic) a amortização normal do tempo”.*

≥ *“Isto posto, para fins fiscais, considerando a hipótese dada pela Lei 10.637/02, a Sociedade deduz, no LALUR, os dispêndios incorridos durante o exercício social que foram contabilmente ativados e nos exercícios da amortização desses diferimentos, são adicionados ao LALUR. Já os valores referentes aos valores recebidos dos parceiros são apropriados ao resultado contábil segundo a competência e considerados como tributáveis nesse momento”.*

≥ *“Para melhor comprovar, requer a juntada de exemplo de contabilização de contribuição de parceiros e gastos com pesquisa e desenvolvimento, visando elucidar eventuais dúvidas remanescentes”.*

Após analisar e coletar as informações e documentos, o Fisco converteu o procedimento, originalmente de “Diligência”, para “Fiscalização”, com o encerramento do MPFD nº 08.1.20.00-2010-00049-0 e emissão do Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF) nº 08.1.20.00-2011-00185-7, lavrando, a seguir, Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 484), cuja ciência foi dada por via postal “AR” em 02/06/2011 (fls. 485), no qual exigiu da fiscalizada:

1) confirmar as informações prestadas durante o procedimento de diligência, a saber:

i) que “o valor de USD 57 milhões recebido em espécie no ano de 2006 da empresa KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES. LTD (“KHI”) está sendo tributado “pro rata tempore” diretamente no resultado como “receita” de amortização segundo cronograma de entrega de aeronaves. Nessa sistemática, já teria sido oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, até dezembro de 2010, o valor de R\$ 65.225.346,35”;

ii) que “o valor de R\$ 20.104.550,58 recebido em ativos no mesmo ano da subsidiária brasileira KAWASAKI AERONÁUTICA DO BRASIL INDÚSTRIA LTDA (“KAB”) também estaria sendo tributado “pro rata tempore”, via redução do CPV, segundo mesmo plano de amortização da série de aeronaves”.

2) prestar as seguintes informações complementares:

iii) “qual parcela do valor de R\$ 20.104.550,58 já foi tributada até dezembro de 2010 via CPV”;

iv) “sabendo que a EMBRAER recebeu os ativos da KAB já na fase operacional do programa em parceria, livre de condição suspensiva e, portanto com plena disponibilidade jurídica sobre os mesmos, por que o valor desses ativos não foi integralmente oferecido à tributação naquele exercício”?

Respondendo em 21/06/2011, a contribuinte apresentou petição de fls. 486/489 e documentos de fls. 490/500, discorrendo:

- que “durante o curso do MPF-D foram prestadas inúmeras informações acerca dos efeitos tributários e contábeis decorrentes do Distrato celebrado entre a Requerente e as empresas KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES LTDA E KAWASAKI AERONAUTICA DO BRASIL INDUSTRIA LTDA, ocorrido em 15 de maio de 2006”;

- que “ainda no curso daquele MPF-D foram fornecidos inúmeros documentos contábeis e jurídicos, além de pareceres técnicos e alguns encontros entre a Fiscalização e a equipe da Requerente, visando esclarecer pontos de difícil compreensão, considerando a complexidade dos temas discutidos”;

- que, “partindo desta premissa, houve a alteração de “MPF-D” para “MPF-F”, e por esta razão, esta Fiscalização requer, logo nos primeiros itens do Termo de Início de Fiscalização, a confirmação de informações que, em verdade, foram prestadas em outro contexto e sob a guarda de outra espécie de Mandado de Procedimento Fiscal”;

- que, “neste sentido, inicia a Requerente o atendimento aos termos da intimação em epígrafe, após a elucidação acima, que se mostra necessária para correta compreensão do contexto em que as conclusões tomadas pela Fiscalização ocorreram”.

Após as observações acima transcritas, a contribuinte confirmou a forma de tributação dos valores questionados pelo Fisco, conforme já exposto em resposta anterior, e quanto ao montante tributado até dezembro de 2010 sobre a parcela total de R\$ 20.104.550,58, acrescenta que foi de R\$ 2.811.127,94.

Por fim, esclareceu que *“o tratamento contábil dado aos ativos recebidos da KAB seguiram a mesma sistemática aplicada a todos os bens recebidos em idêntica situação. No entanto, o tratamento fiscal atribuído foi aquele que melhor refletia a natureza do Distrato, assim considerado em sua totalidade, incluindo todas as previsões constantes daquele documento, qual seja, tratamento de indenização, que reflete com exatidão o contexto lá descrito”*.

Sequencialmente, em 25/07/2011, ciência por via postal “AR” em 01/08/2011 (fls. 508), o Fisco lavrou Termo de Intimação Fiscal (fls. 501/507) no qual intimou a fiscalizada a:

1) *“preencher com os valores faltantes os demonstrativos encaminhados nas planilhas anexas: i) Contribuição Kawasaki; ii) Contribuição Parceiros em 2006 Exceto Kawasaki; iii) Demonstrativo Base de Cálculo do IRPJ; iv) Demonstrativo Base de Cálculo da CSLL”*;

2) *“apresentar as planilhas solicitadas, devidamente preenchidas, em papel e em arquivo Excel”*.

Em 11/08/2011 a fiscalizada atendeu à demanda fiscal (fls. 509/515), apresentando as planilhas requeridas, e em 15/08/2011 voltou aos autos para informar (petição de fls. 516/517) que *“durante o procedimento de entrega e verificação, houve discussão entre as partes acerca de um dos itens solicitados pela Fiscalização, com relação ao qual a Requerente não dispõe de informações gerenciais para fazê-lo”*, e que *“em outras palavras, não é possível atender ao item solicitado com as informações gerenciais e fiscais obrigatórias”*.

Disse ainda:

- *“neste sentido, com relação ao item “Contribuição de Parceiros”, a Requerente formaliza, portanto, que os valores recebidos referentes às contribuições de parceiros lançadas no ativo intangível (conta redutora), por ocasião da realização dos respectivos “milestones” são segregados de acordo com o período realizado”*;

- que, *“entretanto, as amortizações (redução do CPV) destas contribuições quando das vendas das aeronaves, são controladas pelo valor total global, tendo em vista que são vários parceiros que contribuem para diversos programas de desenvolvimento”*;

- que, *“dentro dessa sistemática, não é possível a segregação dos valores da movimentação contábil pelos períodos das realizações dos “milestones”*;

- que *“o controle existente na Requerente é aquele constante na parte “B” do LALUR, conforme exigências da legislação vigente”*.

O Fisco anexou documentos obtidos internamente no banco de dados da Receita Federal, junto a outros órgãos e fornecidos pela contribuinte, a saber: a) às fls. 4/64, cópia da “Letter of Agreement – LOA”, firmada com a Kawasaki; b) às fls. 65/72, cópias das operações cambiais com a Kawasaki; c) às fls. 73/115, aditivo da LOA; d) às fls. 116/121, relação e cópias das notas fiscais emitidas pela Kawasaki Aeronáutica do Brasil Indústria Ltda.; e) às fls. 122/389, extratos e cópias das DIPJ

da fiscalizada, incluindo a relativa à incorporação havida no período (exercício de 2007 – ano-calendário de 2006); f) às fls. 518/1199, cópias das DIPJ entregues pela fiscalizada relativamente aos exercícios de 2008 a 2010 – anos-calendário de 2007 a 2009.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Em Termo de Verificação Fiscal de fls. 1207/1221, inserido no próprio “corpo” do Auto de Infração de IRPJ, a Autoridade Fiscal relatou minuciosamente todo o procedimento havido, discorrendo sobre as irregularidades apuradas, concluindo, naquilo que se insere nos presentes autos e em síntese:

i) que “a ação fiscal empreendida objetivou verificar inicialmente o tratamento contábil-fiscal que foi dado pela EMBRAER aos recursos oriundos de operação realizada com a empresa japonesa Kawasaki Heavy Industries Ltd (“KHI”) e sua subsidiária brasileira Kawasaki Aeronáutica do Brasil Indústria Ltda (“KAB”), CNPJ 05.006.469/000151 no ano-calendário de 2006”;

ii) que “a operação em tela (...) consistiu em um acordo firmado entre as três empresas para término parcial de um contrato firmado em 1989 segundo o qual as empresas japonesa forneceriam produtos e serviços à EMBRAER para o programa dos aviões Embraer 170/190”;

iii) que, “nos termos do acordo assinado em 15 de maio de 2006, a KHI/KAB deveria: i) pagar à EMBRAER a soma de 5,780 milhões de dólares americanos para cobrir gastos adicionais, reclamados pela EMBRAER e incorridos até 16/05/2006, causados pelo distrato; ii) pagar à EMBRAER o montante de 57 milhões de dólares americanos a título de compensação por conta dos custos não recorrentes que pudessem resultar do término dos contratos com a KAB; iii) transferir para a EMBRAER, sem custos, todo o ativo imobilizado da KAB, relacionado às operações de montagem de asas que eram executadas, localizado na fábrica em Gavião Peixoto/SP e nas instalações da EMBRAER em São José dos Campos/SP”.

Após relatar as diversas intimações lavradas e as respostas fornecidas pela fiscalizada no curso da ação, relativamente à forma de apuração do montante de 57 milhões de dólares americanos entregues pela KHI à Embraer, assim como sua escrituração e a dos bens recebidos da KAB, prosseguiu o Fisco:

iv) que “após breve análise (...), verificou-se que os valores recebidos, tanto o numerário da KHI quanto os bens da KAB não foram, em contrapartida às contas próprias de ativo, lançados em contas de resultado, mas, curiosamente, à CRÉDITO em outras contas do ativo, mais especificamente do ativo diferido, normalmente destinadas as abrigar ativos intangíveis, representado por despesas incorridas que, pelo benefício futuro que trarão, são amortizadas em parcelas (à CRÉDITO). Constata-se, portanto, que os recursos oriundos da KHI/KAB foram aparentemente “confundidos” com parcelas de amortização de custos e despesas já incorridas pela Embraer”;

v) que “segundo explicações dadas verbalmente, o numerário de USD 57 milhões foi alocado como conta redutora da conta despesas em P&D [Pesquisa e Desenvolvimento] diferidas ao passo que os ativos, diretamente na conta das contribuições de parceiro diferidas”;

vi) que “a planilha apresentada também mostra a movimentação do LALUR parte B relativamente às despesas em P&D no mercado interno, que utilizam o benefício da Lei 10.637/02. Esse benefício fiscal autoriza a exclusão via LALUR, no

próprio exercício em que realizadas, de todas as despesas em P&D diferidas, desde que adicionadas posteriormente na mesma medida em que forem contabilmente amortizadas nos exercícios futuros”;

vii) que “a justificativa apresentada para o fato de os USD 57 milhões não terem transitado em conta de resultado (os valores em questão compõem os investimentos da Companhia em desenvolvimento de produtos e foram alocados no ativo diferido por causa da falta de receitas para contrapor aos gastos em P&D) reforça a percepção anterior de que a Embraer promoveu uma confusão contábil entre o recebimento e a alocação de recursos de terceiros”.

Prosseguindo, a Autoridade Fiscal discorreu que “informada dessa constatação” a Embraer respondeu, em 18/02/2011, que “a constatação feita pela Fiscalização não reflete a forma utilizada pela Companhia para o reconhecimento dos valores” e, “para demonstrar seu entendimento da questão, apresentou documento exemplificativo da contabilização P&D com indenização Kawasaki”.

Disse mais o Fisco: “no esquema de contabilização apresentado, além de passar a chamar o valor recebido da KHI de indenização (?), a Embraer informou um aspecto de sua contabilização não esclarecido anteriormente, a saber: o valor de USD 57 milhões é tributado diretamente no resultado, via amortização independente do saldo redutor do diferido. Ou seja, quando da adição da amortização no Lalur é segregada somente a parte dos gastos que foram excluídos por ocasião dos dispêndios, conforme valores constantes da planilha apresentada, que não compreende a amortização da Kawasaki”, e que, “o esclarecimento (...) revela que, no fundo o tratamento contábil que foi dado ao numerário recebido da KHI é essencialmente o mesmo que foi dado aos ativos recebidos da KAB, ou seja, ambos estão sendo levados a resultado aos poucos, via amortização (comandada pela venda das aeronaves) de contas de ativo diferido de saldo CREDOR”.

Para prosseguir relatando que, em resposta posterior, a Embraer esclareceu que “os valores recebidos da KHI/KAB não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de “indenização”, pois se assim fosse não haveria incidência de IRPJ e seus reflexos, dada a eminente natureza de recomposição do patrimônio”.

“Houve em seguida”, relata o Fisco, “a explicação do por que os valores recebidos da KHI/KAB terem sido contabilizados em contas distintas: os USD 57 milhões seriam aplicados em P&D e foram contabilizados reduzindo os gastos em P&D diferidos, enquanto que os ativos foram reconhecidos como complementação da contribuição do parceiro Kawasaki”.

E continua:

viii) que “em sua explicação mais importante, a Embraer disse que as contribuições de parceiros são valores pagos, sob contrato (não são doações) por alguns fornecedores para o desenvolvimento de projetos”; que, “conforme disposição contratual, essas contribuições de parceiros podem ser reembolsadas aos respectivos fornecedores CASO haja desistência ou a não homologação do resultado do projeto”; que, “quando e se ocorre a condição suspensiva, como, por exemplo, a homologação do projeto da aeronave, o negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado, e a Embraer passa a ter disponibilidade jurídica e econômica dessas quantias em seu poder”; que, “nesse momento, a Sociedade realiza a reclassificação das contribuições de parceiros recebidas e inicialmente contabilizadas no passivo exigível a longo prazo para o ativo diferido, como redutora (crédito)”, e que “essa reclassificação justifica-se tendo em vista que as

contribuições de parceiros não são aplicações de recursos próprios da Sociedade e contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”.

ix) que, *“por outro lado, a fim de manter o critério de contraposição de receitas de vendas de aeronaves com despesas com o projeto destas, as receitas oriundas das contribuições de parceiros transitam a crédito do CPV, ou seja, reduzem o custo efetivo das aeronaves produzidas, e são tributadas “pro rata tempore” segundo os mesmos critérios e variáveis que comandam a amortização das despesas com P&D, caso se trate do mesmo projeto”;*

x) que *“não é difícil perceber, após uma leitura crítica da resposta apresentada, que as explicações fornecidas apresentam vícios na argumentação, pois as ilações relativas à contabilização e à tributação das contribuições de parceiros são inconsistentes e contraditórias. Senão vejamos: foi dito que a reclassificação das contribuições de parceiros do passivo exigível a longo prazo para o ativo diferido ocorre assim que a Embraer passa a ter disponibilidade jurídica e econômica sobre esses valores recebidos de terceiros e se justificaria tendo em vista que esses valores contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, embora não sejam aplicações de recursos próprios da Sociedade”;*

xi) que, *“a justificativa apresentada não é verdadeira por duas razões: primeiramente porque a contribuições de parceiros, a partir do momento em que a Embraer adquire disponibilidade jurídica e econômica sobre elas, passam a integrar seu patrimônio e tornam-se, contrariamente ao afirmado, recursos próprios da Sociedade. Em segundo lugar, como já detectado anteriormente, não se pode confundir os recursos em si com a destinação que será dada a esses recursos, no caso, despesas com o projeto das aeronaves”;*

xii) que, *“na realidade, em sua argumentação a Embraer pretendeu dar um aspecto de legalidade a uma prática contábil para a qual simplesmente não existe nenhuma base legal, qual seja, reduzir os gastos com P&D com os recebimentos de futuros fornecedores”;*

xiii) que, *“não se pode, como faz a Embraer, confundir a natureza dos gastos ativados no diferido com os valores recebidos de seus parceiros. Enquanto os gastos ativados podem ser amortizados conforme as aeronaves são comercializadas (desde que o prazo de amortização não ultrapasse os dez anos), os valores recebidos dos parceiros devem ir a resultado segundo sua competência, ou seja, assim que esses parceiros se tornem fornecedores confirmados, o que ocorre tão logo fique afastada a hipótese de devolução desses valores. Com efeito, nada existe na Lei que autorize qualquer postecipação na apropriação desses valores”.*

Na sequência, o condutor do feito discorre sobre os procedimentos finais da ação fiscal destacando:

xiv) que *“em resposta recebida na data de 21.06.2011, a fiscalizada confirmou os valores oriundos do montante de USD 57 milhões recebidos em numerário da Kawasaki que já teriam sido oferecidos à tributação, até dezembro de 2010, por meio da sistemática de amortização “pro rata tempore” via redução do CPV das aeronaves vendidas”;*

xv) que *“em relação ao montante de R\$ 20.104.550,58, correspondente aos ativos recebidos da Kawasaki, a Embraer somente informou o total já amortizado até dezembro de 2010, deixando de informar, conforme esperado, os valores amortizados mensalmente, “pro rata tempore”;*

xvi) que “no tocante ao questionamento sobre o não oferecimento à tributação do valor integral desses ativos, a fiscalizada disse que o tratamento contábil dado a esses ativos foi aquele que melhor refletia a natureza do Distrato, qual seja, tratamento de indenização”;

xvii) que “essa última afirmação surpreende, pois a Embraer agora parece querer atribuir aos ativos recebidos da KAB a natureza jurídica de indenização quando, em sua resposta de 22.03.2011, afirmava justamente, e diga-se, corretamente, o contrário, ou seja, que os valores recebidos da KHI/KAB não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de “indenização”. Cabe aqui, portanto, uma observação: o Distrato a que a fiscalizada se refere, qualifica os valores pagos pela Kawasaki à Embraer como sendo pagamentos de compensação e não pagamentos de indenização. O termo empregado foi corretamente escolhido, pois se não houve recomposição patrimonial não há que se falar em indenização”;

xviii) que, “com efeito, a Kawasaki, embora tenha decidido encerrar as atividades de sua subsidiária no Brasil, desejava continuar como parceira e fornecedora da Embraer e, desta forma, promoveu com os pagamentos e transferência de ativos a continuidade do processo de fabricação das aeronaves”;

xix) que, “assim, com essa operação, ainda que possa ter sido traumática, a Embraer obteve acréscimo patrimonial, jamais recomposição patrimonial”.

Concluída a análise dos dados, informações e documentos apresentados pela fiscalizada, o Fisco elaborou as planilhas demonstrativas de fls. 1200/1204 com os cálculos julgados necessários para fins de apuração dos valores que entendeu devidos a título de IRPJ e CSLL, objeto dos lançamentos ora apreciados.

Nas palavras do Fisco:

xx) “os dados recebidos foram processados para elaboração de três demonstrativos, que abrangem todos os períodos de apuração do IRPJ e da CSLL entre janeiro de 2006 e junho de 2011; (...) os dois primeiros demonstrativos permitem acompanhar passo a passo o processo de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo reconhecimento integral, segundo o regime de competência, dos créditos recebidos em definitivo dos parceiros (Kawasaki e demais parceiros) no resultado contábil dos quatro trimestres de 2006. Em linhas gerais, o cálculo tem início no valor do resultado contábil antes de computada qualquer amortização de créditos de parceiros e antes da provisão para o IRPJ/CSLL; a esse valor são somados os créditos de parceiros integralmente recebidos em 2006 bem como a amortização dos créditos de parceiros recebidos em OUTROS períodos que não o ano-calendário de 2006, obtendo-se o resultado contábil corrigido pelo reconhecimento integral das contribuições de parceiros recebidas em 2006; finalmente, procede-se à recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com as adições e exclusões do Lalur”;

xxi) “todos os valores constantes dos dois demonstrativos foram fornecidos pela Embraer, com exceção dos valores constantes da coluna intitulada “Redução CPV pela Contribuição Demais Parceiros Recebida no AC 2006 (Estimação baseada em amortização linear da Contribuição em 120 meses)”. Nesse caso, como a Embraer não forneceu o valor exato das parcelas de amortização derivadas somente dos créditos de parceiros recebidos em 2006, houve a necessidade de calcular, ainda que por aproximação, o valor dessas parcelas. Assim, considerando que a lei societária limita a amortização do diferido em no máximo 10 anos, o valor dessas parcelas de amortização foi estimado por meio de amortização linear, em 120 meses, do montante das contribuições recebidas em 2006”;

xxii) “os valores do IRPJ e da CSLL calculados em cada período de apuração foram em seguida confrontados com os valores correspondentes, conforme originalmente apurados pelo contribuinte, resultando em diferenças a maior no ano de 2006 e a menor nos anos de 2007 a 2011. O terceiro demonstrativo permite acompanhar passo a passo o cálculo de imputação do IRPJ e da CSLL postergados, mostrando como as diferenças obtidas nos anos de 2007 a 2011, naqueles períodos em que houve lucro real e/ou base de cálculo positiva da CSLL, foram compensadas com as diferenças obtidas no ano de 2006”;

xxiii) “finalmente, após realizadas as compensações entre exercícios, foram obtidos os valores finais do IRPJ e da CSLL a lançar em 2006 por conta da inobservância original do regime de competência no reconhecimento das contribuições de parceiros recebidas em 2006 e que estavam sendo indevidamente reconhecidas pro rata tempore à semelhança das despesas ativadas”;

xxiv) “destarte, constitui-se mediante o presente auto de infração, os créditos tributários do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, nos valores apurados conforme demonstrativos supra citados”.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS

Os autos de infração relativos ao IRPJ, CSLL e JUROS EXIGIDOS ISOLADAMENTE foram lavrados em 27/09/2011, formalizado e protocolizado o processo administrativo pertinente e estão juntados às fls. 2 e 1205 a 1239.

A ciência deu-se por via postal em 29/09/2011, conforme “AR” juntado às fls. 1241.

DA IMPUGNAÇÃO DA AUTUADA

Ciente da conclusão do procedimento fiscal e da lavratura dos autos de infração, a contribuinte, em 26/10/2011, por procuradores devidamente constituídos (procuração às fls. 1342/1348), apresentou a Impugnação de fls. 1280/1332, juntando, ainda, documentos de fls. 1333 a 1341 e 1349 a 1415.

Na peça contestatória, depois de fazer um resumo dos fatos, alegou, em apertada síntese, a impugnante (todos os destaques e a titulação adotada constam do original):

2.1 – Vício de Fundamentação (MPF) – Ausência de Questionamento Quanto à Correta Natureza dos Fatos

Ø que “inicialmente, antes de se adentrar nas questões de mérito que fundamentam os presentes autos de infração, faz-se necessário destacar o evidente vício de fundamentação incorrido pela Fiscalização no caso ora em análise”;

Ø que, “conforme se verifica das razões que fundamentaram a lavratura dos presentes autos, o Sr. Agente Fiscal se utilizou de respostas a intimações apresentadas em procedimento de diligência (MPF-D), originário da fiscalização instaurada em face da Kawasaki Aeronáutica do Brasil Indústria Ltda. (KAB), subsidiária brasileira da Kawasaki Heavy Industries Ltd (KHI), com sede no Japão”;

Ø “ocorre que, conforme dispõe o artigo 3º da Portaria SRF nº 11.371/2007, vigente à época do procedimento de Fiscalização, os MPF-D possuem como finalidade precípua a coleta de informações e outros elementos de interesse da

Administração Tributária, não vislumbrando verificar o cumprimento de obrigações tributárias pelo Contribuinte” (reproduz o dispositivo citado);

Ø que, “*nesse sentido, a Impugnante foi intimada diversas vezes durante o Mandado de Procedimento Fiscal Diligência nº 08.1.20.00-2010-00049-0 para fornecer informações sobre operações realizadas e detalhar os ativos recebidos das empresas KHI e KAB*”, e que “*cumprindo diligentemente as solicitações dispostas nos termos de intimação fiscal, emitidos nos termos do MPF-D (...), a Impugnante forneceu todos os elementos solicitados pela Fiscalização, no intuito de prestar informações técnicas sobre referidas operações*”;

Ø que “*as informações prestadas em 22.03.2011 foram feitas em resposta ao MPF-D, ou seja, apenas com o intuito de prestar esclarecimentos técnicos operacionais quanto aos valores pagos pela KHI e pela KAB (bem como o tratamento contábil conferido)*”;

Ø que, “*contudo, a resposta apresentada em 21.06.2011 foi apresentada em outro contexto, visto que a Impugnante estava sendo fiscalizada acerca do cumprimento de suas obrigações tributárias, motivo pelo qual sua resposta pautou-se no tratamento jurídico tributário dos referidos recebimentos*”;

Ø que, “*com efeito, verifica-se que o Sr. Agente Fiscal pauta-se na escolha das palavras pela Impugnante (“compensação” utilizada no procedimento de diligência e “indenização” utilizada no procedimento de fiscalização), para entender que existiria uma suposta contradição em suas respostas, motivo pelo qual não poderia prevalecer a resposta apresentada em sede de procedimento de diligência*”;

Ø que, “*entretanto, não existe qualquer disparidade entre o que foi informado no âmbito do MPF-D (utilização de vocabulário técnico operacional) e o que foi informado no âmbito do MPF-F (utilização de vocabulário técnico jurídico), pois a diferença na escolha das palavras não é suficiente para desqualificar a natureza de indenização dos pagamentos recebidos pela Impugnante, conforme será demonstrado adiante*”;

Ø que, “*destarte, observa-se que a Fiscalização incorreu em evidente vício de fundamentação na lavratura dos autos de infração ora combatidos, pois sua argumentação é contraditória com o procedimento por ela adotado no presente caso, razão pela qual se aguarda que esta DRJ declare a sua nulidade*” (transcreve decisões do CARF que entendeu pertinentes).

2.2 – Decadência do Direito do Fisco Constituir Eventuais Créditos Tributários Referentes aos Dois Primeiros Trimestres de 2006

Neste tópico sustenta a impugnante ter ocorrido a decadência dos lançamentos relativos aos dois trimestres iniciais de 2011 (2006), tendo em vista o mandamento do artigo 150, § 4º do CTN (que reproduziu), assim como jurisprudência e doutrina a respeito.

Sustenta, ainda, a aplicabilidade da mesma regra decadencial aos lançamentos relativos aos juros de mora isolados, citando jurisprudência do CARF.

Encerra dizendo que “*o prazo decadencial para a Fiscalização cobrar os juros isolados e efetuar a compensação de ofício de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, referentes aos fatos geradores supostamente ocorridos nos dois primeiros*

trimestres de 2006, expirou em 30/06/2011, sendo que, por esse motivo, devem ser cancelados por essa C. Turma Julgadora”.

2.3 – Créditos de Parceiros – Do Correto Procedimento Contábil Adotado pela Impugnante

Disserta, neste item, o entendimento de que adotou, corretamente, os procedimentos contábil e fiscal para o “reconhecimento, mensuração e tributação dos valores recebidos de parceiros (...), diferentemente do que alega o Sr. Agente Fiscal”.

Pontua ser empresa reconhecida no cenário nacional e internacional e que, para desenvolvimento de seus projetos, realiza dispêndios elevados com pesquisa e tecnologia, sem os quais seria impossível manter-se exercendo suas atividades em face do elevado grau de competitividade do setor no qual opera.

Assevera possuir parceiros de risco nos negócios, que contribuem para o desenvolvimento e fabricação de componentes expressivos, tais como motores, componentes hidráulicos, asa, etc.

Destaca que “*no processo de fabricação de uma aeronave (...), uma das etapas mais fundamentais é a certificação de aeronavegabilidade da aeronave por parte das agências reguladoras de aviação civil dos países receptores dos modelos vendidos pela Impugnante, (...)*” e que, “*uma vez certificada a aeronave, torna-se economicamente inviável a substituição dos fornecedores que fizeram parte do desenvolvimento do projeto, tendo em vista os altos custos para a certificação de um novo fornecedor*”.

E prossegue:

Ø que, “*neste contexto, a certificação de um determinado modelo representa também um fluxo futuro de receitas para os parceiros envolvidos, uma vez que os parceiros se beneficiam com a venda de motores, componentes hidráulicos, sistemas eletrônicos de aviação, asas, interiores e partes da fuselagem e da cauda*”;

Ø que, “*por este motivo, é natural que esses parceiros tenham interesse em contribuir financeiramente com o desenvolvimento de novas aeronaves, as quais serão comercializadas no futuro e, conseqüentemente, gerarão retorno certo para o capital investido (caso atingidas as etapas-chave para o desenvolvimento do projeto)*”;

Ø que “*o desenvolvimento dos modelos possui etapas-chave, tais como a certificação pela FAA, o primeiro voo ou a primeira entrega (denominadas millestones), que, uma vez cumpridas, exigem a Embraer da obrigatoriedade de devolução da contribuição feita pelo parceiro*”;

Ø que, “*por outro lado, caso os referidos millestones não sejam atingidos (v.g. caso não seja possível obter a certificação), a Impugnante é obrigada a devolver as contribuições recebidas de seus parceiros*”.

Depois de listar inúmeros “parceiros” que colaboram com a Embraer, a defesa volta a se manifestar sobre o tema, afirmando que “*no regular exercício de seu objeto social, a Impugnante acaba recebendo créditos dessas empresas parceiras*”, e que “*esses créditos podem ser definidos como recursos disponibilizados por empresas parceiras da Impugnante*”.

Transita depois pela forma de contabilização dos valores recebidos, ratificando manifestações feitas durante o procedimento fiscal e afirma que “os créditos oriundos de parceiros acabam por reduzir o intangível no momento em que a obrigação com os parceiros deixa de existir (millestone). É em razão deste fato, inclusive, que os créditos de parceiros acabam sendo tributados quando da venda das aeronaves, conforme se passa a demonstrar”.

A seguir demonstra, com exemplos, os lançamentos contábeis havidos, cita e transcreve definições trazidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a respeito de intangíveis, adiantamentos de clientes, provisões/contingências e receita diferida e refere-se ao “Memorando de Análise Técnica” elaborado pela Pricewaterhouse Coopers, anexado à impugnação.

Discorre longamente sobre princípios contábeis e sua aplicação ao caso concreto, assevera que “no momento em que a contribuição é feita pelo parceiro e recebida pela Impugnante, esta contrai uma obrigação legal com este fornecedor que está atrelada a millestones específicos que, uma vez atingidos, permitirão à Impugnante a baixa deste passivo, desobrigando-a do reembolso financeiro ao respectivo fornecedor”, e que “as contribuições de parceiros recebidas e utilizadas para cobertura de gastos que foram capitalizados como intangível devem ser reconhecidos a crédito do próprio ativo intangível, enquanto este ainda estiver em desenvolvimento no momento do cumprimento dos millestones”.

Acrescenta, no que chamou de “fins didáticos”, a política de contabilização da empresa, reiterando:

Ø que “as contribuições recebidas de parceiros estão atreladas ao cumprimento pela Impugnante de algumas etapas e eventos importantes do desenvolvimento (millestones), incluindo certificação da aeronave, primeira entrega e número mínimo de aeronaves entregues”;

Ø que “essas contribuições quando recebidas são registradas como passivo não circulante, as quais não serão exigidas pelos parceiros caso os objetivos contratuais sejam alcançados. Assim, quando do recebimento da contribuição de parceiro, o seguinte lançamento contábil é efetuado”:

“Pelo recebimento da contribuição

D – Bancos

C – Contribuição de parceiro (passivo não circulante)

Os gastos com desenvolvimento de aeronaves são contabilizados como um ativo intangível quando ocorridos, uma vez que atendem aos requerimentos do CPC 04 – Ativo Intangível. Deste modo, quando esses são incorridos, o seguinte lançamento contábil é efetuado:

Pelas despesas com desenvolvimento

D – Ativo intangível

C – Bancos

À medida que essas etapas e eventos sejam alcançados e, portanto, não mais passíveis de devolução, esses valores são abatidos dos gastos de desenvolvimento das aeronaves registrados no ativo intangível, como segue:

Pelo registro da redução do passivo com parceiros uma vez que não há mais obrigação

D – Contribuição de parceiro (passivo não circulante)

C – Ativo intangível

A amortização das contribuições de parceiros, registradas em contrapartida do ativo intangível, é efetuada inicialmente em contrapartida dos estoques, a partir da ocasião em que os benefícios começam a ser gerados, com base na entrega de aeronaves que se estima vender na implementação de cada projeto.

Desta forma, a amortização da contribuição de parceiros (crédito) reduz o custo dos estoques como segue:

Pela amortização da contribuição de parceiro

D – Ativo intangível

C – Estoques

Após a venda e entrega da aeronave, a contribuição de parceiros alocada a crédito nos estoques é amortizada em contrapartida do resultado, na rubrica de custo dos produtos vendidos, mediante a baixa dos estoques. Neste caso, o seguinte lançamento contábil é efetuado:

Pela venda e entrega das aeronaves

D – Estoques

C – Custo dos produtos vendidos”

Para concluir em relação a este tópico:

Ø que, “tendo em vista total regularidade e uniformidade de critério adotado pela Impugnante na contabilização dos dispêndios com pesquisa e tecnologia, bem como o regular aproveitamento do benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/02, não merecem prosperar os lançamentos realizados nos presentes autos, inclusive os juros isolados, motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração também no que tange a esses valores”;

Ø que, “ainda que assim não se admita, fato é que o entendimento do Sr. Agente Fiscal somente estaria correto se os gastos com pesquisa e tecnologia fossem lançados contabilmente como despesa no período em que ocorre o desembolso. Neste caso, ocorridos os millesstones, os valores recebidos de parceiros deveriam ser lançados a resultado”;

Ø que, “contudo, conforme amplamente demonstrado, tais gastos somente são baixados como custo no período em que ocorre a venda das aeronaves, motivo pelo qual os recebimentos de parceiros devem necessariamente ingressar com a natureza redutora desse custo, ou seja, são contabilizados no Ativo Intangível atendendo a norma do CPC 4 (procedimento adotado pela Impugnante)”.

2.4 – “Ad Argumentandum” – Mesmo que os Créditos de Parceiros Devessem ser Registrados como Receita, Somente Seriam Tributados Quando da Venda das Aeronaves

Registra a defendente que, “*mesmo que os créditos de parceiros fossem reconhecidos como “receita”, tal como defendido pelo Sr. Agente Fiscal, tais valores só seriam registrados pelo regime de competência, o que implica no necessário confronto entre receitas e despesas”, e que “a receita só seria registrada quando da venda das aeronaves, com o mesmo resultado fiscal do procedimento adotado pela EMBRAER”.*

Após citar doutrina contábil, clama pelo que nomina de “*confronto das despesas com as receitas*”, diz que “*os créditos de parceiros estão intimamente ligados aos gastos com pesquisa e tecnologia, motivo pelo qual eles somente serão levados a resultado (e, portanto, tributados) segundo o mesmo critério de amortização do ativo intangível (proporcionalmente à venda das aeronaves)*”.

Elabora planilha exemplificativa para demonstrar a correção de seu procedimento e finaliza: “*portanto, conforme se percebe (...) não há qualquer diferença para fins fiscais, pois os valores somente são tributados no momento da venda das aeronaves (...), motivo pelo qual se tornam totalmente insubsistentes os autos de infração, inclusive a cobrança dos juros isolados, devendo ser cancelados por essa E. Turma Julgadora*”.

2.5 – Natureza dos Pagamentos Feitos pela Kawasaki – Indenização

2.5.1 – Do Conceito de Indenização

Inicia a Impugnante seu pensamento trazendo doutrina com a qual procura melhor definir o conceito de “indenização”, para, a seguir, sublinhar que a indenização não deve ser confundida com qualquer tipo de ganho ou receita, pois se trata de mera reparação – ou compensação – de dano decorrente de inadimplemento de obrigações ou cláusulas contratuais.

No pensar da defesa, baseado na doutrina, o descumprimento contratual que ocasione dano ao credor, por ato que se pode imputar ao devedor, gera direito de ser compensado, reparado, indenizado.

2.5.2 – Análise do Caso Concreto – Indenização paga pela Kawasaki

No caso concreto, depois de repisar os argumentos anteriores de que os investimentos em P&D exigem vultosos recursos e exigem a parceria que firma com seus colaboradores (fornecedores), a autuada pontifica:

Ø que “*em 01/01/2003, a Impugnante e a KAB celebraram o “Support Agreement” e o “Aeronautical Supply Agreement”, os quais também se inseriam no contexto do fornecimento de serviços e produtos em suporte ao programa EMB 170/190, para produção das asas dessas aeronaves*”;

Ø que, “*contudo, KHI e KAB estavam com dificuldades em manter o nível de performance exigido pelos mencionados contratos, incluindo a performance financeira. Dessa forma, para manter e aumentar a competitividade do programa da aeronave Embraer 190/195, as referidas empresas concordaram em transferir à Impugnante as máquinas e equipamentos necessários à execução dos produtos, bem como se responsabilizaram pelo reembolso dos custos que seriam incorridos pela Impugnante (danos gerais decorrentes da quebra contratual)*;

Ø que “*as falhas incorridas pela KAWASAKI ensejaram a necessidade de cancelamento do contrato entre as duas empresas, com inevitável dano imposto à Impugnante. Com efeito, verifica-se claramente no presente caso a figura da necessidade de indenização, pois decorrente de uma relação contratual válida, mas*

que não foi adequadamente cumprida pela KAWASAKI, com danos causados à Impugnante”;

Ø que, *“dessa forma, (...) verifica-se a nítida natureza de indenização dos ingressos financeiros e dos bens recebidos pela Impugnante, uma vez que decorrentes de dano gerado pelo descumprimento de obrigações contratuais e por atos imputáveis à KAWASAKI”.*

2.5.3 Tratamento Tributário da Indenização – Inexistência de Fato Gerador do IRPJ e da CSLL

Em longo arrazoado, a impugnante discorre acerca da indenização, vista sob a ótica fiscal, sustentando não haver incidência de qualquer espécie sobre bens ou valores recebidos com este caráter jurídico e econômico.

Cita e reproduz jurisprudência administrativa e judicial, além de doutrina, perfilando que *“não há como se falar em acréscimo patrimonial quando há apenas a retomada do equilíbrio econômico e jurídico perdido”*, e que, *“por conseguinte, se não há acréscimo patrimonial, impossível caracterizar a incidência do Imposto sobre a Renda ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”*, para concluir que:

Ø *“diante do exposto acima, verifica-se que a aplicação ao caso concreto é bastante simples. Tendo em vista que a Impugnante recebeu da KAWASAKI indenização em razão de dano gerado pela quebra do contrato, não há que se falar em tributação do referido valor sob o risco de caracterização de confisco, assim como a configuração de desrespeito às normas constitucionais, orientações doutrinária e jurisprudencial”.*

2.6 – “Ad Argumentandum” – Mesmo que os Pagamentos Feitos pela Kawasaki não Fossem Indenização, Somente Seriam Tributados Quando da Venda das Aeronaves

Reprisa as mesmas teses a respeito da forma de tributação pelo regime de competência, contraposição das despesas às receitas, que os valores, se *“possuísem efetivamente natureza de receitas tributáveis (o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo), fato é que tais ingressos seriam “receitas a apropriar”, que somente seriam reconhecidas no resultado pelo regime de competência”*, reiterando que *“tais valores somente seriam reconhecidos quando da venda das aeronaves (mesmo efeito fiscal do procedimento adotado pela Impugnante)”*.

2.7 – Da Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

Bate-se a defesa contra os lançamentos relativos aos juros isolados, entendendo não haver previsão legal para tal desiderato.

Diz que é evidente a diferença entre tributo e penalidade, transcreve artigos do CTN e legislação ordinária, doutrina de Alfredo Augusto Becker e jurisprudência do CARF e conclui: *“assim, demonstrado que i) multa não é tributo; e ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II e 37 da Constituição Federal”.*

3 – DO PEDIDO

Finaliza a peça impugnatória protestando provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, além dos documentos anexados à defesa, requer o acolhimento das razões expostas, a improcedência integral dos lançamentos, com extinção dos créditos tributários de IRPJ, CSLL e juros isolados exigidos, com arquivamento do respectivo processo administrativo.

Requer, ainda, caso não atendidos os pleitos anteriores ou remanesçam valores em relação às autuações, que, ao menos, seja afastada a aplicação da taxa Selic incidente sobre a respectiva multa.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº 05-38.152, de 12 de junho de 2012, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

Nulidade. Improcedência.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão. O MPF é mecanismo de controle administrativo e nenhuma irregularidade houve em relação ao mandado, uma vez que o MPF Fiscalização foi regularmente emitido e cientificado à Contribuinte. O fato de o procedimento ter se iniciado como diligência, para depois ser convertido em fiscalização, em nada afeta a validade do ato de lançamento.

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Decadência. Lançamento por Homologação

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação e quando efetuado o pagamento antes de qualquer procedimento do ente tributante para constituir, de ofício, o crédito tributário, o Fisco dispõe de 5 (cinco) anos, a contar da data de ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento, sob pena de perda do direito de lançar.

No caso, considerando que as infrações detectadas referem-se ao ano-calendário de 2006, quando a contribuinte adotou o regime de tributação trimestral e que a ciência dos autos lavrados deu-se em 29/09/2011, há que se reconhecer ter ocorrido a decadência em relação ao 1º e 2º Trimestres do referido ano-calendário, mantidos os demais períodos.

Juros Isolados. Lançamentos. Cabimento

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, inclusive nos casos de postergação de receitas, devendo ser exigido por meio de auto de infração, nos

termos da legislação aplicável à matéria. No tocante à taxa Selic, sua utilização está fundamentada em expressa determinação legal.

Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

Receitas. Inobservância do Regime de Competência. Redução do Lucro Real

Provado nos autos que a contribuinte postecipou receitas para momento futuro à sua exteriorização econômica e jurídica, afetando o Lucro Real, há que ser refeita a apuração da base impositiva do IRPJ e recalculados os valores efetivamente devidos a este título.

Valores ou bens recebidos como compensação e derivados de acordo comercial firmado entre a contribuinte e seus fornecedores, por incapacidade ou desinteresse destes em continuar participando dos projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico levados a efeito pela atuada, têm nítido caráter de receitas e não de indenização, impondo sua contabilização e tributação pelo regime de competência.

Igualmente, aportes feitos por fornecedores para fins de participação nos projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico levados a efeito pela atuada e cuja exigibilidade deixa de existir em razão de acordo firmado entre as partes e que prevê a transferência, sem ônus para a contribuinte, dos valores ou bens, quando ocorrer a certificação da aeronave projetada, têm nítido caráter de receitas, impondo sua contabilização e tributação pelo regime de competência.

Receitas. Inobservância do Regime de Competência. Redução do Lucro Líquido

Provado nos autos que a contribuinte postecipou receitas para momento futuro à sua exteriorização econômica e jurídica, afetando o Lucro Líquido, há que ser refeita a apuração da base impositiva da CSLL e recalculados os valores efetivamente devidos a este título.

Valores ou bens recebidos como compensação e derivados de acordo comercial firmado entre a contribuinte e seus fornecedores, por incapacidade ou desinteresse destes em continuar participando dos projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico levados a efeito pela atuada, têm nítido caráter de receitas e não de indenização, impondo sua contabilização e tributação pelo regime de competência.

Igualmente, aportes feitos por fornecedores para fins de participação nos projetos de pesquisa e desenvolvimento tecnológico levados a efeito pela atuada e cuja exigibilidade deixa de existir em razão de acordo firmado entre as partes e que prevê a transferência, sem ônus para a contribuinte, dos valores ou bens, quando ocorrer a certificação da aeronave projetada, têm nítido caráter de receitas, impondo sua contabilização e tributação pelo regime de competência.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1.574/1.636, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, aditou:

- que, analisando as tabelas presentes às fls. 64 da decisão recorrida, nota-se que o reconhecimento da decadência teve por único efeito a exclusão dos juros isolados relativos aos 1º e 2º trimestres de 2006, não havendo qualquer exoneração relativa ao IRPJ e à CSLL, possivelmente porque, no entendimento da Turma Julgadora, nada foi cobrado de principal no que tange aos referidos trimestres;

- que, entretanto, se a Turma Julgadora reconheceu que o Fisco não mais poderia cobrar tributos relativamente aos dois primeiros trimestres de 2006, impunha-se, como consequência lógica, a compensação dos saldos do imposto que teria sido postergado com os tributos exigidos e mantidos referentes aos dois últimos trimestres de 2006;

- que apresentou defesa relativamente aos juros isolados, de modo que não há que se aceitar o entendimento da Turma Julgadora *a quo* de que ela teria silenciado ao enfrentar tal matéria;

- que é certo que se o lançamento dos juros isolados decorre do posicionamento da Fiscalização no sentido de que ela não teria recolhido tributos no prazo de vencimento, em virtude de alegada não observância do regime de competência, evidente que a argumentação despendida na defesa do tópico relativo aos “créditos de parceiros” aplica-se, integralmente, para o afastamento dos juros isolados.

Às fls. 1.656/1.684, a Ilustre Representante da Fazenda Nacional, amparada pelas disposições do parágrafo 2º do art. 48, ANEXO II, do Regimento Interno deste Colegiado, ofereceu contrarrazões ao recurso voluntário interposto, argumentando:

VÍCIOS DE FUNDAMENTAÇÃO

- que é preciso registrar que a fiscalização em face da EMBRAER foi realizada ao amparo do MPF nº 08.1.20.002011001857, não podendo se falar em nulidade pela falta de tal documento;

- que, independentemente da perfeita higidez do MPF no presente caso, deve se ter em mente que o mencionado documento não constitui ato essencial ao procedimento e, conseqüentemente, ao lançamento fiscal;

- que o Mandado de Procedimento Fiscal constitui apenas instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais;

- que a função do MPF é a de delimitar, para fins de organização interna, o sujeito passivo e os tributos objeto do procedimento fiscalizatório, o período de apuração, os atos sob investigação e o prazo de duração do procedimento fiscal, não se consubstanciando em ato que atribua competência ao Auditor Fiscal para efetuar o lançamento;

- que não existe qualquer irregularidade no fato de o Fiscal se valer de esclarecimentos fornecidos pela EMBRAER no âmbito do MPF-D, emitido em procedimento instaurado contra a Kawasaki, mesmo porque em momento posterior foi iniciado um procedimento específico para analisar as operações da própria recorrente;

EFEITOS DO RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA

- que, em se tratando de pagamento de tributo devido, realizado pelo próprio contribuinte, quando ainda não estava consumada a decadência, não há que se falar em erro no procedimento da fiscalização;

- que o pleito da EMBRAER apenas poderia ser reconhecido se ela tivesse realizado pagamentos após o prazo decadencial.

RECEBIMENTO DE BENS E VALORES DO GRUPO KAWASAKI

- que é ônus da recorrente comprovar a ocorrência e extensão do dano alegado por ela, e que os recursos recebidos tiveram o intuito de 'cobrir' esse prejuízo, não podendo ultrapassá-lo, sob pena de caracterizar o acréscimo patrimonial;

- que, não obstante a existência de memorando, documento interno da EMBRAER, falando em prejuízos de 50 milhões de dólares, tal dano deveria ser comprovado;

- que, caso se admita que a simples juntada de documento interno da EMBRAER, desacompanhado de qualquer outra prova, já seja suficiente para comprovar o alegado dano (o que se admite apenas para argumentar), tem-se demonstrado apenas o prejuízo de 50 milhões de dólares, e não de toda a riqueza repassada;

- que o que se tem no processo é a prova de que a EMBRAER recebeu valores e ativos das empresas do grupo KAWASAKI, que, salvo prova em contrário, impactaram positivamente o seu patrimônio;

- que, ao assumir todos os ativos da KAB, é inegável o incremento no patrimônio da recorrente, mesmo porque não ficou demonstrado como poderiam todos os bens recebidos provocar uma mera reposição patrimonial;

- que o que se tem, na verdade, é um acordo comercial entre as partes, que provocou um efetivo ganho da contribuinte, ganho este representado pela entrega de recursos e bens, sem que a recorrente tivesse sacrificado parcela de seu patrimônio no mesmo valor;

- que cumpre mencionar que a própria recorrente tratou os valores não como indenização, mas sim como acréscimo patrimonial, recolhendo os tributos, ainda que de forma postergada;

- que, afastada a natureza de indenização dos valores recebidos, é certo que a tributação deverá ocorrer conforme o regime de competência, por ser regra geral, bem como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal, no termos do art. 177 da Lei 6.404/76 (S.A.);

- que não é possível postergar a tributação dos ganhos, pois eles não estão vinculados à produção e futura vendas das aeronaves;

- que a aplicação do princípio contábil da confrontação entre receitas e despesas não socorre a pretensão da recorrente, pois apenas autoriza o confronto das receitas decorrentes diretamente da venda das aeronaves com todas as despesas e custos incorridos e que tenham concorrido para sua realização.

VALORES RECEBIDOS DE TERCEIROS

- que, como ocorreu a incorporação definitiva dos valores ao patrimônio da empresa, sem ônus ou sacrifício do ativo, é certo que houve geração de receita, devendo ser oferecida à tributação;

- que tal fato sequer é contestado pela recorrente, que reconhece o acréscimo patrimonial gerado após a certificação do projeto;

- que a única divergência diz respeito ao momento adequado para tributação, pois a empresa defende que os créditos de parceiros somente devem ser tributados quando da venda das aeronaves;

- que não encontra respaldo a tese de que tais receitas somente devem ser apropriadas quando da venda das aeronaves, como se a elas estivessem vinculadas;

- que, independentemente da discussão contábil que foi levantada pela Embraer, fato é que os recursos recebidos dos fornecedores, no momento em que ocorre a certificação das aeronaves e, conseqüentemente, a extinção do passivo, provoca um acréscimo patrimonial, devendo ser tributado nessa ocasião, em estrita obediência ao regime de competência;

- que não é correta a postergação da tributação, pois a receita não tem origem ou não está vinculada a venda das aeronaves que serão produzidas.

JUROS ISOLADOS

- que, devidamente demonstrado que as receitas auferidas pela recorrente deveriam ser reconhecidas conforme o regime de competência, é imperiosa a incidência dos juros de mora, seja qual for o motivo da falta, em atenção ao artigo 161 do CTN;

- que o acréscimo moratório funda-se no dever legal dos contribuintes de recolher a obrigação tributária no prazo de vencimento;

- que, se a parte não o fez, o lançamento estará autorizado, nos termos do artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de suprimir indevidamente a expressão “decorrente de tributos e contribuições”;

- que, literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições...*);

- que não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário).

Em sessão realizada em 06 de novembro de 2013, esta Primeira Turma Ordinária, por meio da Resolução nº 1.301-000.167, resolveu converter julgamento em

Processo nº 13864.720159/2011-97
Acórdão n.º **1301-001.803**

S1-C3T1
Fl. 1.868

diligência para que a unidade administrativa de jurisdição da contribuinte a intimasse a apresentar cópia, devidamente traduzida por tradutor juramentado, dos seguintes documentos:

i) contrato firmado em 05/10/1999 com a KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES LTD (KWI) – MÁSTER PROGRAM CONTRACT;

ii) contratos firmados com a KAWASAKI AERONÁUTICA BRASIL LTDA (KAB) – SUPPORT AGREEMENT e AERONAUTICAL SUPPLY AGREEMENT”;

iii) distrato efetuado com a KAWASAKI, em 15/06/2006 – LETTER OF AGREEMENT; e

iv) contrato representativo dos denominados ACORDOS DE PARCERIA DE RISCO.

Em atendimento, foram juntados ao processo os documentos de fls. 1.734/1.772 e 1.780/1.835 e a informação de fls. 1.775.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço dos apelos.

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e JUROS ISOLADOS, relativas ao ano-calendário de 2006, formalizadas com base na imputação de ausência de oferecimento à tributação, segundo o regime de competência, de valores recebidos de fornecedores.

Tendo a contribuinte apurado o imposto com base no lucro real trimestral, a matéria tributável apurada restou assim distribuída:

FATO GERADOR	VALOR (R\$)
31.03.2006	8.830.204,71
30.06.2006	42.871.869,88
30.09.2006	75.017.019,23
31.12.2006	88.856.162,99
JUROS ISOLADOS	
31.03.2006	499.486,47
30.06.2006	1.779.964,78
30.09.2006	3.549.986,82

Aprecio, pois, os recursos interpostos.

RECURSO DE OFÍCIO

A parcela de crédito tributário que foi cancelada pela autoridade julgadora de primeiro grau e que deu causa à interposição do recurso necessário, decorreu do acolhimento da arguição de caducidade feita pela autuada em sede de impugnação.

Relativamente a essa matéria, o voto condutor da decisão *a quo* consigna:

No entendimento desta Turma de Julgamento, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, é necessário que o sujeito passivo, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco, tenha efetuado **a apuração e o pagamento**, ainda que parcial do tributo, de forma que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.

Em outras palavras, segundo pensamento unânime desta 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas, a regra especial do artigo 150, § 4º, do CTN só tem aplicabilidade quando presentes recolhimentos regulares e em valores não ínfimos. Em caso contrário, prevalece a norma geral do artigo 173, I, do Estatuto Tributário.

Cumprido destacar que tal posicionamento é consentâneo com decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em Recurso Repetitivo, prolatada no Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/0176994-0), relatado pelo Ministro Luiz Fux, que tem a seguinte ementa:

[...]

A opção da fiscalizada para o ano-calendário de 2006, como se vê nos autos, foi pelo regime trimestral de tributação, implicando dizer que a contagem do prazo decadencial para o IRPJ e CSLL, **se realizados recolhimentos regulares de ambos os tributos**, passou a fluir a cada encerramento dos respectivos trimestres, ou seja, 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12.

Concretamente, alega a impugnante ter sofrido diversas retenções na fonte do IRPJ e CSLL, tanto efetuadas por órgãos governamentais, COMAER – DEPED – SUBDEPARTAMENTO DE DESENVOLVIMENTO E PROGRAMAS – CNPJ Nº 00.394.429/005927, como por entes privados, especificamente INTRAG DIST. TÍT. VAL. MOB. LTDA., o que, no seu entender, deslocaria a contagem temporal do instituto da decadência para o artigo 150, § 4º, do Código Tributário.

Necessário, para melhor concatenação do pensamento, ater-se a um breve comentário acerca do tema “retenção de fonte”.

Como é sabido, a retenção na fonte ocorre quando a fonte pagadora assume, por expressa disposição legal, a obrigação de substituir o contribuinte “*de jure*”, procedendo, no momento do pagamento ou crédito por eventuais serviços ou fornecimentos prestados pelo substituído, à apuração, retenção e recolhimento dos tributos por ele (substituído) devidos.

Neste cenário, parece ser indiscutível a este Relator que tais retenções têm o mesmo efeito de um recolhimento direto que venha a ser feito pelo contribuinte substituído, ou seja, possuem as mesmas características de um tributo apurado e vertido aos cofres públicos pelo próprio devedor de direito.

Poder-se-ia alegar, analisando o tema sob o exclusivo e estrito rigor formal e literal, que o deslocamento da contagem decadencial para os ditames do artigo 150, § 4º, **impõe haja “apuração e pagamento” do tributo pelo próprio contribuinte**, o que, por razões elementares, não se vê na espécie.

Entretanto, soaria inaceitável que tal formalismo pudesse se sobrepor à própria realidade factual ou até à “verdade material”.

No caso tratado, a autuada sofreu retenções de tributos que deveria ela mesma recolher e que, por força de norma impositiva, teve tal obrigatoriedade transferida a terceiros, fontes pagadoras dos serviços e fornecimentos por ela, impugnante, realizados.

Em dizer claro, tais retenções (comprovadas por este Relator nos sistemas da RFB, programa DIRF) têm o mesmo efeito prático e legal de recolhimentos como se a própria autuada os tivesse feito.

De fato, as hipóteses de retenção legalmente previstas caracterizam, sem sombra de dúvidas, clara *“hipótese de antecipação do pagamento do imposto, o que enseja que a contagem do prazo decadencial, para fins de lançamento, também se inicia na data de ocorrência do fato gerador”*, no caso, ao final de cada trimestre civil.

Mais a mais, milita a favor da impugnante o fato de que sequer poderia ter declarado e recolhido o IRPJ e a CSLL dos dois trimestres iniciais de 2006 por não ter apurado nem Lucro Real nem Base de Cálculo (Positiva) para fins da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (cf. DIPJ's juntadas aos autos), o que, por óbvio, implica em não existir qualquer apuração ou recolhimento.

Certamente, mesmo eventual não recolhimento dos tributos por parte das fontes pagadoras e responsáveis legais pela retenção, em nada altera a situação que se apresenta, não havendo, como é pacífico, condições de vincular o contribuinte substituído com o efetivo recolhimento, pela fonte pagadora, do imposto retido, tendo em vista que, para o sujeito passivo, o “pagamento antecipado” já teria se materializado quando da retenção.

A questão relativa ao não recolhimento pela fonte pagadora, portanto, não tem qualquer implicação no que se refere à contagem do prazo decadencial.

De fato, havendo inadimplência por parte dos retentores dos tributos devidos pela contribuinte, tal descumprimento deverá ser combatido pelos meios legais existentes à disposição do Poder Tributante, por exemplo, via execução fiscal, sem prejuízo de outras sanções atinentes ao caso.

Em síntese, não só não se pode responsabilizar o substituído pela possível falta que venha a ser cometida pela fonte pagadora, assim como não se mostra factível que tal falha de terceiros impeça o contribuinte de utilizar-se do tributo dele retido e que deveria ter sido entregue aos cofres públicos.

Desta forma, considerando que as infrações detectadas referem-se ao ano-calendário de 2006, quando a contribuinte adotou o regime de tributação trimestral, e que a ciência dos autos lavrados deu-se em 29/09/2011, há que se reconhecer ter ocorrido a decadência em relação ao 1º e 2º Trimestres do mencionado ano-calendário, retificando-se, neste aspecto, os autos de infração lavrados, conforme demonstrado ao final do presente voto.

Exclui-se, ainda, o crédito tributário relativo aos juros isolados do 1º e 2º trimestres de 2006, constante do extrato de fls. 1418/1425.

Da mesma forma, a redução de prejuízo ocorrida no 2º trimestre/2006, no caso do IRPJ, derivada das infrações detectadas, deve ser refeita, voltando-se à posição original, ou seja, “prejuízo operacional de R\$ 23.477.514,21”.

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Por entender pertinente, transcrevo, primeiramente, pronunciamento do Ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha acerca da aplicação das disposições do art. 62 A do Regimento Interno deste Colegiado à questão da decadência.

[...]

A decadência, especialmente no que toca aos tributos sujeitos ao lançamento dito por homologação, é matéria tormentosa, que tem suscitado interpretações

variadas mesmo no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Em oportunidades anteriores, tenho me manifestado no sentido de que o critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. Os tributos sujeitos a lançamento por homologação seriam aqueles para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa. Seria essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faria com que o lançamento fosse por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entretanto, com o louvável fito de fazer com que as decisões administrativas se conformassem à jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) sofreu alterações, especialmente a introdução do art. 62-A no Anexo II da Portaria MF nº 256/2009, com a redação a seguir transcrita:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Introduzido pela Portaria MF nº 586/2010, publicada no DOU de 22/12/2010)

Ocorre que a matéria sob exame, a saber, a aplicabilidade do art. 150, § 4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN, já foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, em regime de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos autos do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0). O julgamento se deu em 12/08/2009 e o acórdão foi publicado no DJE de 18/09/2009, restando assim ementado (grifos constam do original):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497 – PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que “impõe-se o acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria”. O julgamento ocorreu em 09/02/2010, e o acórdão foi publicado no DJe em 26/02/2010, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS.
ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL.
OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS.
EXCEPCIONALIDADE.*

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

De se observar a diferença relevante entre um e outro julgados: no primeiro caso (REsp nº 973.733), o termo inicial para a contagem do prazo decadencial era tido como sendo o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, interpretação esta que fugia por completo à textualidade do art. 173, I, do CTN. No segundo julgado, revendo o posicionamento anterior, o Tribunal passou a considerar que (naquele caso), completando-se o fato gerador em 31 de dezembro de 1993, o lançamento somente poderia ser feito a partir de 1994, e o prazo decadencial começaria a fluir em 1º de janeiro de 1995.

Embora entenda que a aplicação das disposições estabelecidas pelo parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional esteja condicionada à realização da atividade ali prevista, sendo ela o objeto da homologação e não o pagamento, em virtude do comando regimental, curvo-me ao entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça nos julgados antes transcritos.

Nessa linha, cabe averiguar se encontram-se presentes elementos autorizadores da aplicação, para fins de decadência, das disposições do já citado parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Resta incontroverso nos autos que a contribuinte fiscalizada promoveu a apuração prévia do tributo e contribuição devidos, mas, relativamente aos dois primeiros trimestres de 2006, por não ter encontrado bases positivas de tributação, não efetuou o pagamento, nem de um, nem de outra.

A princípio estaríamos diante de circunstância reveladora de falta de pagamento, de modo que, considerado o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial para que a Fazenda pudesse constituir o crédito tributário seria o previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

Entretanto, destaca o ato decisório de primeiro grau que foram efetuados pagamentos antecipados de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não de forma direta, mas por meio de fontes pagadoras, ou seja, houve incidência de imposto e

contribuição cuja responsabilidade pelo recolhimento (pagamento), nos termos da legislação de regência, recaiu sobre as pessoas jurídicas que efetuaram pagamentos à fiscalizada.

Penso que tal fato, qual seja, a realização de pagamento por terceiro, em virtude de responsabilidade tributária atribuída pela lei, não representa óbice à aplicação do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, pois, a meu ver, deve-se emprestar uma interpretação extensiva ao pronunciamento da corte judicial, de modo que não se pode afastar a aplicação da regra estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional na situação em que o contribuinte, embora não tenha promovido pagamento de forma direta, efetivamente arcou com o ônus, a título de antecipação, de recolhimentos efetuados por terceiros.

Assim, na linha do decidido em primeira instância, penso que a regra de caducidade a ser aplicada ao caso presente é a estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Portanto, correta a decisão de primeira instância ao exonerar a autuada do crédito tributário correspondente aos dois primeiros trimestres de 2006, vez que ela, a autuada, foi cientificada dos autos de infração lavrados em 29 de setembro de 2011, data em que, ausente o dolo, a simulação ou o conluio, não mais seria possível à Fazenda promover lançamentos tributários em relação a esses citados períodos.

Pelas razões expostas, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

VÍCIOS DE FUNDAMENTAÇÃO (MPF) – AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO QUANTO À CORRETA NATUREZA DOS FATOS

Alega a Recorrente que a Fiscalização incorreu em evidente vício de fundamentação na lavratura dos autos de infração, visto que se pautou em uma suposta contradição nas respostas apresentadas por ela durante o procedimento de diligência e o procedimento de fiscalização. Afirma que as informações prestadas em 22 de março de 2011 foram feitas em resposta ao MPF-D, apenas com o intuito de prestar esclarecimentos técnicos operacionais quantos ao valores pagos pela KHI e pela KAB, enquanto a resposta apresentada em 21 de junho de 2011 foi efetuada em outro contexto, pois ela estava sendo fiscalizada acerca do cumprimento de suas obrigações tributárias, motivo pelo qual sua resposta teve como foco o tratamento jurídico tributário dos referidos recebimentos. Adiante, argumentando que a Fiscalização ateve-se à exatidão técnico-jurídica das palavras utilizadas em resposta ao MPF-D, sustenta que, não obstante a aparente diferença semântica, a palavra “compensar” foi utilizada exatamente exprimindo a ideia de indenizar. Alega, ainda, que a Turma Julgadora de primeira instância furtou-se de analisar o argumento acerca do vício de fundamentação, já aventado em sede de impugnação.

Absolutamente improcedente, a meu ver, o vício apontado pela Recorrente.

Irrelevante se a resposta foi apresentada no âmbito de um procedimento de diligência ou de fiscalização. O importante, à evidência, é de que a referida resposta foi dada por quem estava habilitado a apresentá-la em nome da diligenciada ou fiscalizada, no momento em que o questionamento foi formalizado.

Penso que a análise acerca da ocorrência de contradição ou não deve ser feita adiante, por ocasião da apreciação do mérito da autuação. No presente item, cabe, apenas, refutar a alegação da Recorrente de que o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal restou contaminado pelo que denominou “vício de fundamentação”.

Nessa linha, levo em consideração a argumentação expendida pela Recorrente não somente como elemento de reforço às razões de mérito veiculadas na peça recursal.

A alegação de que a Turma Julgadora de primeira instância furtou-se de analisar o argumento em referência, por sua vez, não encontra respaldo nos autos.

Com efeito, embora a decisão recorrida ao enfrentar o tema tenha demonstrado uma certa incompreensão acerca do que efetivamente representaria esse denominado “vício de fundamentação” (algo bastante razoável, haja vista a total improcedência da argumentação), cuidou ela de discorrer sobre a regularidade da ação fiscal empreendida, para, ao final, afastar por completo a nulidade suscitada.

Ressalvada, como dito, a possibilidade de a matéria ser novamente tangenciada na apreciação do mérito da autuação, rejeito a preliminar arguida.

EFEITOS DO RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA

Argumenta a Recorrente que, analisando as tabelas presentes às fls. 64 da decisão recorrida, nota-se que o reconhecimento da decadência teve por único efeito a exclusão dos juros isolados relativos aos 1º e 2º trimestres de 2006, não havendo qualquer exoneração relativa ao IRPJ e à CSLL, possivelmente porque, no entendimento da Turma Julgadora, nada foi cobrado de principal no que tange aos referidos trimestres. Aduz que, se a Turma Julgadora reconheceu que o Fisco não mais poderia cobrar tributos relativamente aos dois primeiros trimestres de 2006, impunha-se, como consequência lógica, a compensação dos saldos do imposto que teria sido postergado com os tributos exigidos e mantidos referentes aos dois últimos trimestres de 2006.

Penso que para que se possa compreender o pedido da Recorrente seja necessário, antes, descrever, ainda que sucintamente, a infração apurada pela Fiscalização que guarda relação com a matéria e os procedimentos adotados.

Redução Indevida do Lucro Real

De acordo com a autoridade fiscal, a contribuinte recebeu recursos de parceiros, porém, não observou o regime de competência no registro dos correspondentes valores. Diante de tal constatação, foram elaborados demonstrativos, abrangendo o período de janeiro de 2006 a junho de 2011, identificados como: RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ COM OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA RELATIVAMENTE À CONTRIBUIÇÃO PARCEIROS; RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL COM OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA RELATIVAMENTE À CONTRIBUIÇÃO PARCEIROS; e DEMONSTRATIVO DO IRPJ, CSLL E JUROS S/ IRPJ/CSLL A LANÇAR APÓS A IMPUTAÇÃO DOS VALORES DE IRPJ E CSLL POSTERGADOS.

A partir de tais demonstrativos, a Fiscalização apurou os seguintes montantes tributáveis:

FATO GERADOR	VALOR (R\$)
31.03.2006	8.830.204,71
30.06.2006	42.871.869,88
30.09.2006	75.017.019,23
31.12.2006	88.856.162,99
JUROS ISOLADOS	
31.03.2006	499.486,47
30.06.2006	1.779.964,78
30.09.2006	3.549.986,82

As matérias tributáveis relativas ao primeiro e segundo trimestres de 2006 (R\$ 8.830.204,71 e R\$ 42.871.869,88), corresponderam a IRPJ de R\$ 2.201.551,17 e de R\$ 4.842.588,91, respectivamente, tendo sido compensado o prejuízo fiscal de R\$ 23.477.514,21, apurado pela contribuinte no segundo trimestre de 2006 (relativamente à CSLL, não houve lançamento para o primeiro e segundo trimestres de 2006).

Entretanto, os valores correspondentes ao imposto devido no primeiro e segundo trimestres de 2006 (R\$ 2.201.551,17 e de R\$ 4.842.588,91), foram integralmente absorvidos por pagamentos promovidos em período posterior ao de competência, conforme demonstrado na planilha de fls. 1.203, de modo que, para os referidos trimestres, não houve constituição de crédito tributário.

A questão suscitada pela Recorrente, a meu ver, é a seguinte: ao imputar os valores pagos em período posterior ao de competência, na medida em que não mais seria possível promover o lançamento relativamente ao primeiro e segundo trimestres de 2006, seria possível desalocar os pagamentos posteriores imputados nesses trimestres para fins de aproveitamento naqueles em que não houve caducidade do direito de se constituir o crédito tributário?

A resposta à questão acima, a meu ver, é não.

Diferentemente da compensação de prejuízo fiscal promovida de ofício, em que se poderia falar em uma espécie de “lançamento negativo”, o cálculo da postergação do pagamento do imposto não se inclui nos ajustes previstos em lei para que se possa determinar a base de cálculo do imposto. Referido cálculo visa, apenas, verificar se o imposto que deveria ter sido pago em determinado momento foi extinto em período posterior.

Restando confirmada a postergação, de modo que o imposto devido foi integralmente quitado em período subsequente, não cabe à autoridade fiscal promover o lançamento tributário, pois nessa circunstância, logicamente, não existe mais tributo que possa constituir o seu objeto.

O pagamento promovido em período posterior, caracterizador da postergação, é pagamento, e como tal extingue a obrigação tributária correspondente, não sendo possível, assim, o seu aproveitamento para fins de quitação de obrigação tributária distinta.

A caducidade em questão diz respeito tão somente à possibilidade de a Administração Tributária promover a constituição do crédito tributário, o que, no caso, relativamente ao imposto e à contribuição, não ocorreu.

O acolhimento da tese da Recorrente significaria, em última análise, admitir que o pagamento extemporâneo de um determinado tributo, acrescido dos encargos legais devidos, após o transcurso do prazo decadencial sem que a autoridade tributária o homologasse, poderia ser desalocado para aproveitamento em períodos futuros, o que, convenhamos, seria um absurdo.

Andou bem, portanto, o ato decisório recorrido ao decretar o cancelamento da exigência relativa aos juros isolados e ao determinar a recomposição do saldo de prejuízos fiscais (“lançamento negativo”).

NATUREZA DOS VALORES RECEBIDOS DA KAWASAKI (INDENIZAÇÃO) E CRÉDITOS DE PARCEIROS

Alega a Recorrente que a decisão recorrida incorreu em evidente equívoco ao não reconhecer que os valores recebidos da KAWASAKI não representaram acréscimo patrimonial tributável, e ao não considerar como correto o tratamento contábil adotado por ela com relação aos chamados “créditos de parceiros”. Diz que a Turma Julgadora, ao decidir a questão, acabou por mostrar-se pouco técnica e bastante contraditória, uma vez que utilizou o termo “compensação” em sua acepção comum (e não jurídica), da mesma forma que ela ao longo da fiscalização, sem atentar para o fato de que, nesse sentido, “compensação” e “indenização” nada mais são do que termos sinônimos. Afirma que os valores recebidos da KAWASAKI possuem natureza de indenização e tem por objetivo a recomposição patrimonial dos danos sofridos com o cancelamento de contrato celebrado com a KHI, com sede no Japão, e com a KAB, com sede no Brasil. Após discorrer sobre o caráter indenizatório dos valores recebidos, sustenta que, ainda que tais montantes não tivessem tal natureza, eles só deveriam ser registrados como receita pelo regime de competência, de modo que referidos ingressos somente poderiam ser reconhecidos quando da venda das aeronaves produzidas.

Relativamente aos denominados CRÉDITOS DE PARCEIROS, argumenta a Recorrente que, no que diz respeito ao procedimento contábil e fiscal adotado por ela para o reconhecimento, mensuração e tributação dos valores recebidos de parceiros, é necessário destacar que se trata de um procedimento absolutamente correto e em conformidade com a legislação societária e tributária, diferentemente do que alegou a autoridade fiscal. Alega que tais ingressos estão estritamente relacionados aos gastos com pesquisa e desenvolvimento de projetos, devendo ser registrados como redutores dos gastos lançados no ativo a esse título (reductor do custo do desenvolvimento das aeronaves). Afirma que, ainda que assim não se admita, o entendimento da autoridade fiscal, mantido pela Turma Julgadora *a quo*, somente estaria correto se os gastos com pesquisa e tecnologia fossem lançados contabilmente como despesa no período em que ocorre o desembolso, porém, tais gastos somente são baixados como custo no período em que ocorre a venda das aeronaves, motivo pelo qual, os recebimentos de parceiros devem necessariamente ingressar com a natureza redutora desse custo, ou seja, são contabilizados no Ativo Intangível, atendendo a norma do CPC 4. Adita que,

mesmo que os créditos de parceiros fossem reconhecidos como “receita”, em atendimento ao regime de competência aventado na decisão recorrida, ela só seria registrada quando da venda das aeronaves.

Por relevante, apresento histórico da ação fiscal desenvolvida na ora Recorrente.

Em 15/03/2010 foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal (Mandado de Procedimento nº 08.1.20.00-2010-00049-0 – fls. 390), recebido em 18/03/2010, conforme AR de fls. 391, por meio do qual a contribuinte foi intimada a apresentar:

1. Escrituração dos pagamentos em dinheiro recebidos da empresa KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES LTD (“KHI”) no ano calendário de 2006 em cumprimento à Carta de Acordo (“Letter of Agreement”) firmada em 15 de maio de 2006;

2. Escrituração dos ativos da subsidiária brasileira da KHI, KAWASAKI AERONÁUTICA DO BRASIL INDUSTRIA LTDA (“KAB”) que foram transferidos para a EMBRAER em 31 de agosto de 2006, bem como informações conforme segue: nos termos da Carta de Acordo supra mencionada, os ativos seriam transferidos gratuitamente como forma de reembolsar a EMBRAER pelos eventuais custos e despesas decorrentes do cancelamento/revisão pela KHI e KAB dos acordos originariamente firmados com a EMBRAER para fornecimento de produtos e serviços em apoio ao programa do Embraer 170/190. Entretanto, nas notas fiscais que formalizaram a transferência de propriedade dos bens integrantes do ativo da KAB para a EMBRAER não constaram operações de doação, mas de dação em pagamento. Informar se a EMBRAER recebeu os ativos da KAB a título gratuito ou como dação em pagamento. Nessa última hipótese, informar o conteúdo exato das obrigações da KAB que teriam sido liquidadas por meio da transferência de seu ativo para a EMBRAER.

Em 07 e 26 de abril de 2010, a contribuinte solicitou prorrogação do prazo para atendimento (fls. 392 e 396);

Em 06 de maio de 2010, a contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 397/419):

i) que recebeu os ativos imobilizados da KAB a título de dação em pagamento;

ii) que a transferência de ativos, ocorrida em 31 de agosto de 2006, ocorreu como parte do pagamento efetuado pela Kawasaki em razão da redução do escopo do contrato firmado com a Kawasaki Japão e o término contratual com a filial da Kawasaki no Brasil; e

iii) que, a título de compensação dos custos e despesas que ela incorreria pela redução do escopo e da rescisão antecipada do contrato, a Kawasaki se comprometeu em pagar o valor de USD 57.000.000,00, bem como a transferir ferramentais e equipamentos, necessários para dar continuidade a fabricação do produto objeto dos contratos assinados entre elas, evitando, assim, colocar em risco a entrega das aeronaves;

Em 07/06/2010 foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal – fls. 420 (recebido em 14/06/2010, conforme AR de fls. 421), no qual restou assinalado:

[...] CONSTATAMOS, após análise dos documentos e informações apresentados em 06.05.2010, os fatos a seguir:

a-) A escrituração apresentada mostra que os ativos recebidos da KAB foram contabilizados em contas do Ativo Imobilizado/Ativo Diferido, mas não informa a contrapartida a crédito desses lançamentos. Quanto aos pagamentos recebidos da KHI, a ficha apresentada não permite conhecer a natureza da conta 112022001;

b-) O item 1.2 da LOA firmada em 15 de maio de 2006, bem como o item 1.1 do First Amendment da LOA firmado em 21 de agosto de 2006, estabelecem que os ativos da KAB seriam transferidos sem custos para a EMBRAER, contrariamente à afirmação contida na resposta de 06 de maio de 2010 de que seriam a título de doação em pagamento;

c-) Além dos ativos da KAB, a EMBRAER exigiu o valor de USD 57.000.000,00 em espécie por conta do término do contrato com a KAB e como forma de reembolso de todos os custos e despesas que poderiam resultar desse término. Entretanto, nenhuma informação foi fornecida sobre como se chegou/quantificou esse valor;

Diante dessas constatações, INTIMAMOS o sujeito passivo, no prazo de 10 (dez) dias, a:

1-) Indicar e detalhar a natureza de todas as contas envolvidas na escrituração do numerário e dos ativos recebidos da KHI/KAB;

2-) Informar como foi calculado/estimado o valor de USD 57.000.000,00 que a KHI/KHA aceitou pagar;

3-) Esclarecer por que a transferência sem custos dos Ativos da KHA, conforme texto da LoA, constou nas notas fiscais como doação em pagamento e não como simples doação;

4-) Informar se houve alguma tributação sobre os valores e os bens recebidos.

Em 24/06/2010, a contribuinte solicitou prorrogação do prazo para atendimento (fls. 422);

Em 05/07/2010, a contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

[...]

Em relação à escrituração do numerário recebido da KHI no valor de USD 57.000.000,00 originalmente foi reconhecido um contas a receber da KHI que após alteração de versão de nosso sistema SAP passou a ser representado pelas seguintes contas:

D – 112022001 Clientes Exterior

C – 133023001 Adição – Desenvolvimento (natureza Diferido)

Em relação à escrituração dos bens recebidos da KAB as contas envolvidas foram:

D – Diversas contas do ativo permanente

C – 133023004 – Adição – Contribuição Parceiro (natureza Diferido)

[...] informa a Empresa que o valor de USD 57.000.000,00 (cinquenta e sete milhões de dólares) foi calculado após um processo de negociação entre as partes envolvidas, decorrente da manifestação de vontade da Kawasaki no sentido de não mais dar cumprimento às obrigações assumidas perante a Embraer, em 05 de outubro de 1.999.

Portanto, o valor em questão decorre de acertos comerciais oriundos da **quebra de contrato** por parte da Kawasaki. (GRIFEI)

[...]

A Empresa informa que a redação do contrato (Letter of Agreement), ao mencionar “sem custos” não o fez em sentido financeiro e contábil, mas considerando o contexto das obrigações descritas no documento.

Ao utilizar a expressão “sem custo”, o que as partes quiseram manifestar foi a ausência de movimentação financeira decorrente da transferência de ativos, ou seja, sem novos custos ou qualquer desembolso pela Embraer, recebedora dos ativos.

A “dação de pagamento” constante das notas fiscais reflete a verdadeira natureza da operação sob o ponto de vista contábil e fiscal.

[...]

A Empresa informa que houve tributação sobre os valores e bens recebidos e esta tributação decorreu da classificação contábil utilizada.

(GRIFEI)

Em 12/07/2010, foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal – fls. 425 (recebido em 15/07/2010, conforme AR de fls. 426), no qual restou assinalado:

[...] CONSTATAMOS que as informações prestadas por meio do protocolo datado de 05/07/2010 não foram conclusivas.

Diante dessa constatação, **INTIMAMOS** o sujeito passivo, em novo prazo de **10 (dez) dias**, a:

1-) Apresentar demonstrativo analítico dos custos e despesas diferidos por meio das contas “133023001 Adição – Desenvolvimento” e “133023004 Adição – Contribuição Parceiro”;

2-) Apresentar demonstrativo dos tributos apurados com base nos valores e bens recebidos da KHI/KAB por força da LOA;

3-) Apresentar cópia do contrato MPC (“Master Program Contract”) atualizado até a data da LOA.

Em 28/07/2010, a contribuinte, informando que estava apresentando cópia do contrato MASTER PROGRAM CONTRACT – MPC, requereu prorrogação do prazo para atendimento das demais solicitações (fls. 427).

Em 16/08/2010, a contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 435): que, relativamente ao demonstrativo analítico dos custos e despesas diferidos, apresentava planilha nos padrões anteriormente acertados; que, relativamente aos tributos apurados, apresentava cópias do LALUR parte B, esclarecendo que os dispêndios com gastos

com Pesquisa e Desenvolvimento eram alocados no Ativo Diferido; que, no LALUR, os dispêndios do período eram excluídos da base de cálculo do Lucro Real e quando das amortizações do Diferido esses valores eram oferecidos à tributação (adição), tendo em vista que as exclusões haviam sido efetuadas à medida em que os gastos iam ocorrendo; e que, relativamente ao contrato MPC, informava que não havia cláusula “*termination*” referente à empresa KHI/KAB; que as cláusulas que tratavam das obrigações na hipótese de rescisão contratual seriam somente as entregue em 28/07/2010.

Em 11/01/2011, foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal – fls. 443 (recebido em 17/11/2011, conforme AR de fls. 444) –, no qual restou assinalado:

[...]

CONSTATAMOS, após análise dos documentos e informações apresentados em 16.08.2010, os fatos a seguir:

a-) O valor de USD 57 milhões recebido em espécie da KAB/KHI foi contabilizado diretamente a crédito da conta de Ativo Diferido 133023001 - Gastos c/ Pesquisa e Desenvt - sem antes transitar por conta de resultado. Constatou-se, dessarte, um desbalanceamento na apuração do resultado, pois os dispêndios em P&D foram originalmente excluídos via LALUR em montante superior ao saldo remanescente sujeito à amortização em períodos de apuração posteriores;

b-) A planilha do Ativo Diferido e o LALUR Parte B apresentados mostram a movimentação por montantes trimestrais, não sendo possível a identificação individual dos valores recebidos da KAB/KHI;

Diante dessas constatações, **INTIMAMOS** o sujeito passivo, no prazo de **10 (dez) dias**, a:

1-) Informar por que o valor de USD 57 milhões não transitou por conta de resultado embora tenha sido contabilizado como recuperação de despesas diferidas;

2-) Apresentar planilha do Ativo Diferido e LALUR Parte B com individualização de cada valor recebido pela EMBRAER da KAB/KHI por conta do distrato havido entre as empresas.

Em 26/01/2011, a contribuinte apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 445/447): que, de fato, existia um desbalanceamento entre os dispêndios de P&D originalmente excluídos e o saldo remanescente sujeito à amortização, e que isso ocorria por força da dissociação entre o balanço fiscal e o contábil, regidos por regras diferentes, com funções diferentes; que as exclusões eram maiores que o saldo remanescente em virtude de que estas ocorriam no momento em que os respectivos gastos eram incorridos e a amortização dependia da percepção das receitas correspondentes, ou seja, de acordo com o cronograma de entrega das aeronaves; que, relativamente ao fato de os USD 57.000.000,00 não terem transitado em conta de resultado, esclarecia que tais valores compunham os seus investimentos em desenvolvimento dos produtos, razão pela qual, por ausência de receitas para contrapor aos gastos, eles foram alocados em conta de Ativo Diferido, adequando-se aos demais gastos de mesma natureza e seguindo a lógica contábil de contraposição de despesas com receitas correspondentes.

Na ocasião, a contribuinte requereu a juntada do que denominou “mapeamento completo do Ativo Diferido e Parte B do LALUR”, em que procurou demonstrar a forma de amortização dos gastos.

Em 03/02/2011, foi lavrado Termo de Constatação e de Intimação Fiscal – fls. 450 (recebido em 07/02/2011, conforme AR de fls. 451), no qual restou assinalado:

[...]

CONSTATAMOS, após análise dos documentos e informações apresentados até 26.01.2011, os fatos a seguir:

a-) O valor de USD 57 milhões recebido da KAB/KHI no ano-calendário de 2006 foi escriturado como recuperação de dispêndios de P&D, mas não entrou na composição do lucro real. Os dispêndios diferidos por meio da Conta de Ativo Diferido 133023001 – Gastos c/ Pesquisa e Desenvto. – foram integralmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ via exclusão incentivada da Lei 10.637/02. Assim, por estar anulando gastos que anteriormente reduziram o lucro real frente ao lucro contábil, esse valor não lançado como receita deve ser adicionado ao lucro contábil apurado em 31.12.2006. Tal adição (LALUR parte A) não se confunde em sua natureza com as adições do LALUR parte B, pois enquanto estas visam a anular os efeitos das amortizações do saldo de P&D no resultado fiscal futuro, aquela ajusta o resultado fiscal presente frente ao montante de despesas diferidas que deixaram de existir.

b-) A planilha de Ativo Diferido apresentada em 26.01.2011 é a mesma já apresentada em 16.08.2010, exibindo apenas a movimentação por montantes trimestrais.

Diante dessas constatações, **INTIMAMOS** o sujeito passivo, no prazo de mais **10 (dez) dias**, a:

1-) Dizer sobre o valor de USD 57 milhões recebido em dinheiro da KAB/KHI, informando se existe(m) razão(ões) que justifique(m) a sua não inclusão na base de cálculo do IRPJ;

2-) Apresentar planilha do Ativo Diferido e LALUR Parte B com individualização do lançamento de cada valor recebido pela EMBRAER da KAB/KHI por conta do distrato havido entre as empresas.

Em 18/02/2011, por meio do documento de fls. 452/454, a contribuinte, argumentando ser necessária a correta compreensão quanto a forma de contabilização dos valores recebidos, informa ter trazido, em anexo, exemplo da forma como referidos valores são contabilizados. Requereu, ainda, a juntada de planilha do ativo diferido e LALUR parte B, com a individualização do lançamento de cada valor recebido por ela por conta do distrato.

Em 28/02/2011, a contribuinte requereu a juntada do documento por ela denominado “planilha do ativo diferido – Contribuição de Parceiros e P&D – Movimentação Contábil” (fls. 460/461).

Em 14/03/2011, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal – fls. 476 (recebido em 17/03/2011, conforme AR de fls. 477)–, no qual restou assinalado:

[...]

INTIMAMOS o contribuinte acima identificado, no prazo de **5 (cinco) dias**, a responder aos quesitos relacionados abaixo:

1-) Por que razão o numerário de USD 57 milhões recebido da KHI e os bens recebidos da KAB não foram escriturados na mesma conta, já que em princípio possuem a mesma natureza jurídica, ou seja, compensação/indenização por conta da rescisão do contrato com a KAB?

2-) O que são os valores escriturados na Conta 133023004 – Contribuição Parceiro e como estão vinculados às despesas com P&D escrituradas na Conta 133023001?

3-) Os critérios e as variáveis que comandam a amortização das despesas com P&D são os mesmos que determinam a amortização dos valores de contribuição parceiro?

4-) Que suporte legal autoriza a manutenção dessa conta redutora de Ativo Diferido, cuja “amortização” gera uma receita diferida?

Em 22 de março de 2011, por meio do documento de fls. 479/482, a contribuinte argumentou:

- que era importante destacar que os bens e valores recebidos da KHI/KAB não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de “indenização”, pois, se assim o fossem, não haveria incidência de imposto de renda e seus reflexos, dada a eminente natureza de recomposição de patrimônio;

- que os valores e bens oriundos do distrato mantiveram o reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis de cada compromisso contratual anterior nos quais tiveram origem;

- que os USD 57 milhões foram reconhecidos como valores a serem aplicados em gastos com pesquisa e desenvolvimento e, portanto, contabilizados reduzindo o diferido e os bens foram reconhecidos como complementação da contribuição de parceiros devida pela outra parte;

- que as contribuições de parceiros não possuem características de “doações” por parte dos fornecedores à Sociedade, visto que há uma obrigação contratual entre as partes, não configurando a liberalidade peculiar às operações de doações;

- que as contribuições de parceiros são efetuadas por contrato, em que há o pagamento de determinada quantia para o desenvolvimento de projetos, os quais ficam à disposição da Sociedade até o fim do desenvolvimento e a posterior venda de unidades (aeronaves), quando encerra-se a fase pré-operacional;

- que, conforme disposição contratual, as contribuições de parceiros podem ser reembolsadas aos respectivos fornecedores, caso haja desistência ou a não homologação do resultado do projeto (aditou que a Sociedade não possui disponibilidade jurídica e econômica das quantias em seu poder, face a contra obrigação contratual suspensiva);

- que, quando ocorre a condição suspensiva, como exemplo a homologação da aeronave, o negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado;

- que, considerando a necessidade de atendimento ao princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis, a Sociedade realiza a reclassificação das contribuições de parceiros recebidas e contabilizadas no passivo exigível a longo prazo

para o ativo diferido, como redutora das despesas próprias da Sociedade, para posterior amortização contábil, a fim de manter o critério de contraposição de receitas de vendas de aeronave com despesas com o projeto destas;

- que, a princípio, a classificação no ativo diferido atende ao artigo 179, inciso V, da Lei nº 6.404/76;

- que, considerando que as contribuições de parceiros não são aplicações de recursos próprios da Sociedade, mas contribuirão para formação do resultado de mais de um exercício social, estas podem ser classificadas como redutora (crédito) no ativo diferido;

- que essa situação implica na tributação “*pro rata tempore*” das receitas oriundas das contribuições de parceiros na apuração do lucro real e da CSLL, vez que estão sujeitas à amortização contábil da despesa classificada no ativo diferido, sendo este o procedimento que vem adotando, isto é, os critérios e as variáveis que comandam a amortização das despesas com P&D são os mesmos que determinam a amortização dos valores de contribuição de parceiros, caso se trate do mesmo projeto, ressalvando que há outros projetos e gastos efetuados pela Sociedade em que não há vinculação com as contribuições de parceiros, estes por sua vez seguem a amortização normal no tempo;

- que, para fins fiscais, considerando a hipótese dada pela Lei 10.637/02, deduz, no LALUR, os dispêndios incorridos durante o exercício social que foram contabilmente ativados e nos exercícios da amortização desses diferimentos, são adicionados ao LALUR, enquanto os montantes referentes aos recebimentos dos parceiros são apropriados ao resultado contábil segundo a competência e considerados como tributáveis nesse mesmo momento.

Na ocasião, requereu a juntada de exemplo de contabilização de contribuição de parceiros e gastos com pesquisa e desenvolvimento.

Em 27/05/2011, foi lavrado Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 484), recepcionado em 02/06/2011, conforme AR de fls. 485, por meio do qual a contribuinte foi intimada a:

1] a confirmar as informações a seguir, prestadas durante procedimento fiscal anterior:

a-) O valor de USD 57 milhões recebido em espécie no ano de 2006 da empresa KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES. LTD (“KHI”) está sendo tributado “*pro rata tempore*” diretamente no resultado como “receita” de amortização segundo cronograma de entrega de aeronaves. Nessa sistemática, já teria sido oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL, até dezembro de 2010, o valor de R\$ 65.225.346,35;

b-) O valor de R\$ R\$ 20.104.550,58 recebido em ativos no mesmo ano da subsidiária brasileira KAWASAKI AERONÁUTICA DO BRASIL INDÚSTRIA LTDA (“KAB”) também estaria sendo tributado “*pro rata tempore*”, via redução do CPV, segundo mesmo plano de amortização da série de aeronaves.

2] a prestar informações complementares, conforme abaixo:

a-) Informar qual parcela do valor de R\$ 20.104.550,58 já foi tributada até dezembro de 2010 via CPV.

b-) Sabendo que a EMBRAER recebeu os ativos da KAB já na fase operacional do programa em parceria, livre de condição suspensiva e, portanto com plena disponibilidade jurídica sobre os mesmos, por que o valor desses ativos não foi integralmente oferecido à tributação naquele exercício ?

Por meio do documento de fls. 486/489, datado de 17/06/2011, a Recorrente, demonstrando entender que tinha havido conversão do procedimento administrativo de diligência para fiscalização, prestou, em apertada síntese, os seguintes esclarecimentos:

- que, por ocasião da realização do procedimento de diligência, haviam sido prestadas inúmeras informações acerca dos efeitos tributários e contábeis decorrentes do DISTRATO celebrado entre ela e as empresas KHI e KAB, e, a partir da alteração de MPF-D para MPF-F, a Fiscalização requer confirmação de informações que foram prestadas em outro contexto e sob a guarda de outra espécie de Mandado de Procedimento Fiscal;

- que confirmava as informações descritas nas letras “a” e “b” do item 1 do Termo de Início;

- que, relativamente ao montante de R\$ 20.104.550,58, informava que até dezembro de 2010 a parcela amortizada tinha sido de R\$ 2.811.127,94; e

- que o tratamento contábil dado aos ativos recebidos da KAB seguiram a mesma sistemática aplicada a todos os bens recebidos em idêntica situação, mas que o tratamento fiscal atribuído foi aquele que melhor refletia a natureza do DISTRATO, assim considerado em sua totalidade, incluindo todas as previsões constantes daquele documento, qual seja, tratamento de indenização, que reflete com exatidão o contexto lá descrito.

Em 25/07/2011, foi lavrado Termo de Intimação Fiscal (fls. 501/507), recepcionado em 01/08/2011, conforme AR de fls. 508, por meio do qual a contribuinte foi instada a preencher determinadas planilhas, cujos dados diziam respeito aos valores recebidos da KHI e da KAB.

Por meio do documento de fls. 509/510, datado de 11/08/2011, a contribuinte requereu a juntada das planilhas preenchidas, e, em correspondência protocolada em 15/08/2011, prestou esclarecimentos complementares relacionados às planilhas anteriormente entregues.

Dos fatos que serviram de suporte para a imputação da infração feita pela Fiscalização, tomando por base os elementos descritos na peças acusatórias de fls. 1.205/1.239, destaco os seguintes:

i) os valores recebidos pela autuada da KHI, assim como os ativos transferidos pela KAB, não foram contabilizados em conta de resultado, mas, sim, em contas de ATIVO DIFERIDO;

ii) o montante de cinquenta e sete milhões de dólares, recebido da KHI, foi registrado em conta redutora de despesas diferidas em P&D, enquanto os ativos transferidos pela KAB foram registrados na conta das denominadas CONTRIBUIÇÕES DE PARCEIROS DIFERIDAS;

iii) em suma, o tratamento contábil que foi dado ao numerário recebido da KHI é, em essência, o mesmo que foi dispensado aos ativos recebidos da KAB, isto é, ambos foram levados a resultado, aos poucos, via amortização de contas do ativo diferido;

iv) para a Fiscalização, as denominadas CONTRIBUIÇÕES DE PARCEIROS, a partir do momento em que a contribuinte adquire disponibilidade econômica e jurídica sobre elas, passam a integrar seu patrimônio e tornam-se, diferentemente do entendido pela autuada, recursos próprios da sociedade;

v) ao reduzir os gastos de P&D com os recebimentos de futuros fornecedores, a autuada pretendeu dar aspecto de legalidade para uma prática contábil para a qual inexistia base legal, pois, enquanto os gastos ativados podem ser amortizados conforme as aeronaves são comercializadas, os valores recebidos dos parceiros devem ir a resultado segundo a sua competência, isto é, a partir do momento em que fique afastada a hipótese de devolução dos valores recebidos;

vi) a resposta apresentada pela fiscalizada, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, no sentido de que os recursos entregues pela KAWASAKI tinham natureza de indenização, revelou contradição em relação ao anteriormente informado, visto que, na resposta apresentada em 22 de março de 2011, ela havia afirmado exatamente o contrário, isto é, que os valores em questão não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de indenização; e

vii) o DISTRATO referenciado pela fiscalizada qualifica os recursos entregues pela KAWASAKI como sendo referentes à COMPENSAÇÃO, e não INDENIZAÇÃO, sendo correta a escolha do termo, pois, se não houve recomposição patrimonial, não cabe falar em indenização.

Concluindo, como visto, que os recursos recebidos da KAWASAKI tiveram o mesmo tratamento contábil dos demais créditos oriundos de operações com parceiros e entendendo que referido tratamento não tinha suporte legal, a Fiscalização, identificando postergação no reconhecimento dos montantes recebidos, partiu para a quantificação dos referidos valores que foram recebidos no ano de 2006, recompôs o resultado contábil do citado ano e recalculou a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Retomando a questão relacionada ao fato de a ação fiscal levada a efeito na Recorrente ter sido iniciada na modalidade diligência e, depois, ter sido transformada em Fiscalização, entendo que tais modalidades, quais sejam, DILIGÊNCIA e FISCALIZAÇÃO, dizem respeito única e exclusivamente aos controles administrativos internos do Fisco, e não devem e nem podem produzir efeito de qualquer natureza na conduta do diligenciado ou fiscalizado, isto é, revela-se absolutamente inaceitável que o contribuinte submetido qualquer dos procedimentos referenciados, relativamente ao mesmo fato objeto de questionamento por parte da autoridade fiscal, tenha um tipo distinto de resposta para cada uma dessas modalidades.

Destaco, pois, relativamente aos valores entregues pela KAWASAKI, a evidente contradição entre as respostas apresentadas pela autuada em 22 de março de 2011, no curso da diligência fiscal, e a que foi dada em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal.

Com efeito, por ocasião da diligência fiscal, a contribuinte afirmou que os bens e valores recebidos da KHI/KAB não foram contabilizados de acordo com a natureza jurídica de “indenização”, pois, se assim o fossem, não haveria incidência de imposto de renda e seus reflexos, dada a eminente natureza de recomposição de patrimônio, depois, instaurado o procedimento fiscal e intimada a ratificar as informações anteriormente apresentadas, simplesmente afirmou que, aos valores recebidos, foi dado tratamento de INDENIZAÇÃO.

A linha de defesa da Recorrente, portanto, é direcionada no sentido de que os valores e ativos recebidos enquadram-se como INDENIZAÇÃO.

Em nítida contradição em relação ao que havia informado anteriormente à autoridade fiscal, a Recorrente afirma que “*pretendeu a Turma Julgadora, com seu “jogo de palavras” (indenizar x compensar), camuflar o direito da Recorrente de não oferecer os referidos valores à tributação, na medida em que estes não correspondem a ganhos tributáveis.*”

Não obstante a referida contradição, que, sem dúvida, contamina com um certo grau de incerteza os pronunciamentos da fiscalizada, penso que, no que diz respeito aos recursos repassados pela KAWASAKI HEAVY INDUSTRIES LTD (KHI) e aos ativos transferidos pela KAWASAKI AERONÁUTICA DO BRASIL INDÚSTRIA LTDA (KAB), o que cabe apreciar é se constam dos autos elementos capazes de efetivamente criar a convicção de que eles, os recursos financeiros e os ativos, foram repassados para fins de recomposição patrimonial da Recorrente, revelando-se, assim, ausente o acréscimo patrimonial autorizador da tributação pretendida pelo Fisco.

Em atendimento à diligência fiscal requerida por esta Turma Julgadora, a contribuinte apresentou, devidamente traduzido por tradutor juramentado, o documento que motivou a entrega de recursos por parte da KHI e a transferência de ativos feita pela KAB, denominado LETTER OF AGREEMENT (fls. 1.761/1.772).

Analisando o referido documento, extraio os seguintes elementos:

a) os fatos que proporcionaram a entrega de recursos e a transferência dos ativos foram a rescisão antecipada de contratos de fornecimento e assistência firmados com a KAB, e a rescisão parcial e a reforma de contrato assinado anteriormente com a KHI;

b) na cláusula I, relativo à RESCISÃO DOS CONTRATOS DA KAB, resta assinalado:

[...]

1.2 Como condição precedente para que a Embraer aceite a rescisão dos Contratos da KAB, e como **reembolso da KAB para a Embraer de todos os custos e despesas em que a Embraer possa a vir a incorrer em função da referida rescisão**, deverá a KAB: i) efetuar (ou providenciar que a KHI efetue em nome da KAB) os pagamentos dos montantes especificados na Seção III, cláusula 3.2 abaixo; e (ii) transferir para a Embraer, **a título gratuito**, todos os ativos relativos à montagem dos Produtos, localizados nas Instalações da KAB, inclusive, mas, não apenas, ferramentas, aparelhos, dispositivos, máquinas, computadores, móveis, equipamentos de transportes e manuseio de asas, etc. (adiante designados “Ativos”), na condição em que se encontram e isentos de gravames e penhores; no entanto, **fica estabelecido que nada nesta cláusula 1.2 terá o condão de limitar os**

direitos da Embraer previstos nas Seções V e VI desta Carta Convênio¹, nem os previstos na cláusula 6.4 do Contrato de Programa Piloto². Uma lista completa dos Ativos a serem transferidos consta aqui em anexo na forma de Anexo I (“Lista de Ativos”). As Partes reconhecem que aprovarão reciprocamente o conteúdo do Anexo I no prazo de 15 (quinze) dias da assinatura desta Carta Convênio, antes e como condição à aceitação da Embraer da transferência dos Ativos.

c) a cláusula 3.1 do acordo, que trata do VALOR DE LIQUIDAÇÃO, estabelece que em decorrência do, entre outros, descumprimento generalizado dos termos dos contratos, a KHI e a KAB pagariam à Recorrente a importância de US\$ 5.870.000 (cinco milhões, oitocentos e setenta mil dólares americanos), até 19 de maio de 2006, ficando consignado que, caso o referido pagamento não fosse feito no vencimento, o valor seria acrescido de juros, na forma estabelecida na cláusula 6.5.6 do denominado Contrato de Programa Piloto;

d) na cláusula 3.1.2, resta assinalado que, mediante o pagamento do Valor de Liquidação (US\$ 5.870.000), a Recorrente liberaria a KAB e a KHI, de modo que elas não teriam mais quaisquer obrigações a respeito dos itens apontados na cláusula 3.1, incorridas até 17 de março de 2006;

e) a cláusula 3.2, que trata de PAGAMENTO DE COMPENSAÇÃO, registra:

Além do acima exposto, a KHI e a KAB **pagarão à Embraer a importância de US\$ 57.000.000** (cinquenta e sete milhões de dólares), adiante designado “Pagamento de Compensação”, **para cobrir os Custos Não Recorrentes em que a Embraer possa a vir a incorrer como resultado dos Contratos da KAB e da redução do escopo de serviços do Contrato de Programa Piloto.**

Vê-se, pois, que os recursos financeiros repassados pela KHI e os ativos transferidos pela KAB representaram uma espécie de compensação em virtude de rescisões, total e parcial, de contratos anteriormente firmados.

Observe-se que o acordo firmado entre as partes faz referência a custos e despesas que a Embraer **possa vir a incorrer** e à transferência **a título gratuito**. Tais aspectos são relevantes na medida em que afastam, por completo, a tese da defesa de que, no caso, estamos diante de reparação patrimonial.

É importante frisar que, no instituto da INDENIZAÇÃO, seja para reparar danos, seja visando o reembolso de custos ou despesas, para que se possa falar em neutralidade do ponto de vista da tributação da renda, é essencial que a percepção dos recursos esteja diretamente vinculada a uma saída anterior, previamente determinada. Ainda que se possa falar em um dano futuro, é primordial que ele, esse dano futuro, seja pré-determinado.

Não identifico no instrumento que lastreou as transferências de recursos para a Recorrente (LETTER OF AGREEMENT), nenhum indicativo de que referidas transferências estavam vinculadas à obrigação de qualquer natureza, de modo que a decisão acerca da

¹ As seções V e VI referenciadas tratam do compromisso da KHI em indenizar, defender e isentar a Recorrente, em razão de eventuais danos provocados pelo acordo (Seção V), e de garantias dadas pela KHI em relação às obrigações da KAB estabelecidas no mesmo acordo (seção VI).

² A cláusula 6.4 do denominado Contrato de Programa Piloto (MASTER PROGRAM CONTRACT) trata das **reparações decorrentes do DESCUMPRIMENTO do pactuado referido acordo.**

destinação dos recursos recebidos decorreu da sua livre vontade, porém, é certo que tal destinação, na medida em que provocou efeitos tributários contrários à legislação de regência, ao menos do ponto de vista do Fisco, não pode ser admitida.

Além da não identificação de vinculação entre os recursos recebidos e obrigações assumidas por parte da Recorrente, o que poderia justificar o critério adotado por ela para registrar contabilmente tais recebimentos, cumpre ressaltar que o acordo firmado entre ela, a KHI e a KAB, é indubitoso acerca da natureza dos valores transferidos, eis que os trata como condição prévia para a rescisão e reformulação dos contratos e como PAGAMENTO DE COMPENSAÇÃO, e, ao tratar de INDENIZAÇÃO, o faz em cláusulas próprias, que não guardam relação direta com o montante pago em dinheiro e os ativos transferidos.

Repiso, pois que a decisão da Recorrente de classificar os recebimentos da KHI e da KAB como recursos destinados a P&D ou como contribuição de parceiros não foi vinculada a qualquer instrumento contratual, decorrendo, pois, da sua autonomia de vontade.

No caso específico da CONTRIBUIÇÃO DE PARCEIROS, não identifiquei nos autos, especialmente nos contratos anexados a partir da realização da diligência, qualquer indicação de que os recursos recebidos estariam vinculados a acordos dessa natureza, de modo que, não obstante a densa e excelente descrição acerca da natureza, das condições e do tratamento contábil dispensado aos recursos recebidos a esse título, não há prova no processo de que os montantes questionados pela Fiscalização estavam vinculados a qualquer tipo de contrato.

Portanto, relativamente aos recursos recebidos pela Recorrente da KHI e da KAB, tenho por correto o procedimento adotado pela Fiscalização, vez que referidos recursos efetivamente deveriam ter sido computados no resultado no ano de 2006.

No que tange aos demais recursos registrados a título de CONTRIBUIÇÕES DE PARCEIROS, registro inicialmente que, embora intimada por meio da diligência requerida por esta Turma Julgadora, a Recorrente não aportou aos autos nenhum contrato representativo dos denominados ACORDOS DE PARCERIA DE RISCO, o que, à evidência, fragiliza a tese esposada na peça recursal acerca do diferimento da tributação dos valores recebidos e registrados a esse título (contribuição de parceiros).

A situação fática relacionada às denominadas CONTRIBUIÇÕES DE PARCEIROS, a sua correlação com as normas contábeis e o adequado tratamento tributário, foram, a meu ver, brilhantemente enfrentadas na instância *a quo*, de modo que é com base na análise espelhada no voto condutor correspondente que eu aprecio a matéria.

A situação fática pode assim ser resumida: fornecedores (parceiros) aportaram recursos à Recorrente para que ela pudesse implementar projetos de pesquisa e desenvolvimento (P&D) necessários à fabricação das aeronaves das “famílias” 145 e 170/190. A exigibilidade de tais recursos ficou sob condição suspensiva, visto que a Recorrente só arcaria com o pagamento deles caso os projetos das aeronaves não fossem aprovados e, conseqüentemente, o produto final (avião) não fosse certificado. No caso de aprovação dos projetos e certificação do produto, os recursos fornecidos pelos parceiros ficariam definitivamente transferidos para a Recorrente, sem ônus³. Portanto, a Recorrente só restituiu os

³ Justificando tal fato, o voto condutor da decisão de primeira instância reproduz a seguinte passagem da defesa apresentada pela autuada: IP nº 2.200-2 de 24/08/2001

recursos recebidos dos parceiros no caso de o empreendimento não lograr êxito. Ocorrendo a certificação, deixa de existir a obrigatoriedade de pagamento, de modo que os recursos fornecidos incorporam-se ao patrimônio da Recorrente, de forma gratuita.

No presente caso, não existe controvérsia de que, a partir do momento desaparecimento da obrigação da Recorrente com os ditos parceiros, os valores recebidos transformam-se em RECEITAS. O questionamento feito pela Fiscalização disse respeito ao momento em que esta receita deveria ser computada no resultado. Para ela, no exato momento do seu surgimento, enquanto que para a Recorrente, somente por ocasião da venda das aeronaves.

O ato decisório recorrido alinhou-se ao entendimento esposado pela Fiscalização, servindo-se, para tanto, em apertada síntese, dos seguintes fundamentos:

i) a discussão centra-se na receita obtida pela Recorrente por força do desaparecimento da condição que existia em relação aos recursos fornecidos pelos seus parceiros, e não em torno da apropriação do capital e custos dos projetos de P&D;

ii) em um primeiro momento, o fornecimento de recursos foi feito com ônus, o que levou a Recorrente a registrar as operações no passivo, posteriormente, desaparecendo a condição suspensiva, a obrigação deixou de existir, momento em que surgiu a receita, que deveria ser reconhecida em obediência ao regime de competência;

iii) revela-se, assim, sem respaldo, o entendimento da Recorrente de que tais receitas, que ela própria reconhece como existentes, somente sejam apropriadas (e tributadas) por ocasião da venda das aeronaves, como se a elas fossem vinculadas;

iv) resta indubitoso que os fornecedores da Recorrente registraram a finalização da operação como PERDA, pois é disso que trata a situação;

v) não existe amparo legal que permita deslocar a tributação de tais receitas para o momento da venda das aeronaves;

vi) as inversões feitas no projeto, controladas no ativo intangível, podem e devem ser amortizadas conforme comercialização futura das aeronaves resultantes de tais projetos, respeitado o prazo previsto na legislação, entretanto, os valores aportados pelos denominados PARCEIROS e que deixaram de ser exigíveis, passando a compor, graciosamente, sem ônus, o patrimônio da Recorrente, devem compor o resultado no momento da sua ocorrência.

Irretocável, a meu ver, a análise promovida em primeira instância, eis que absolutamente im procedente a tentativa da Recorrente de emprestar tratamento idêntico a situações absolutamente distintas.

Com efeito, o que foi objeto de questionamento pela Fiscalização não foi o tratamento contábil dispensado às inversões de capital e aos custos associados aos projetos de P&D, mas, sim, o tratamento tributário que a Recorrente pretendeu dar às receitas surgidas a partir de contribuições de parceiros que, antes, estavam submetidas à condição suspensiva.

a “certificação de um determinado modelo [de aeronave] representa também um fluxo futuro de receitas para os parceiros envolvidos, uma vez que os parceiros se beneficiam com a venda de motores, componentes hidráulicos, sistemas eletrônicos de aviação, asas, interiores e partes da fuselagem e da cauda”.

Correto, pois, a meu ver, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

JUROS ISOLADOS

Argumenta a Recorrente que apresentou defesa relativamente aos juros isolados, de modo que não há que se aceitar o entendimento esposado na decisão recorrida no sentido de que ela teria silenciado quanto a tal matéria. Diz que, quando da apresentação de sua impugnação, expressamente mencionou que não poderia subsistir, também, a cobrança dos juros isolados, como decorrência do quanto exposto com relação à improcedência dos lançamentos relativos aos “créditos de parceiros”.

Registro que o que consta assinalado na decisão recorrida é o seguinte: “*De plano, consigne-se o manifesto equívoco da defesa em se insurgir contra lançamentos de juros isolados sobre multa de ofício, quando, na verdade, os lançamentos efetuados pelo Fisco referem-se a juros isolados sobre o principal (tributo)”.* (GRIFOS DO ORIGINAL).

Perscrutando a peça impugnatória apresentada, penso que não seja merecedor de qualquer reparo o afirmado no ato decisório recorrido.

Com efeito, as referências feitas pela Recorrente aos juros isolados se deram, unicamente, em dois momentos, quais sejam: a) ao sustentar a ocorrência de decadência, em que simplesmente reproduziu os termos da autuação; e b) no pedido formulado na peça de defesa, em que assinalou: “...requer a Impugnante sejam acolhidas as razões aqui expostas, que levarão à decretação da improcedência integral dos presentes lançamentos, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários de IRPJ; de CSLL e os juros isolados exigidos, arquivando-se, por consequência, o respectivo processo administrativo.

Resta evidente, pois, que a matéria não foi contestada.

Diante de tal circunstância, cabe apenas considerar que, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, decorrendo daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Sustenta a Recorrente que, ainda que se entenda correta a utilização da taxa selic para cobrança dos juros de mora incidentes sobre o tributo supostamente devido, é certo que os juros calculados com base na referida taxa não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Relativamente aos juros sobre a multa de ofício, embora tenha me pronunciado em outras ocasiões pela procedência da sua incidência, não com base na taxa selic, mas, sim, com aplicação do percentual de 1% a que alude o parágrafo primeiro do art. 161 do Código Tributário Nacional, em razão de reiterados pronunciamentos desta Corte Administrativa, revi meu posicionamento, de modo que passei a acolher o entendimento de que efetivamente existe lastro legal para que a incidência se dê com base na taxa selic.

No que diz respeito à referida matéria (juros sobre a multa de ofício), dentre inúmeros no mesmo sentido, adoto como razões de decidir o pronunciamento do Conselheiro

Fernando Brasil de Oliveira Pinto nos autos do processo administrativo nº 19515.720343/2012-64 (acórdão nº 1402-001.750, sessão de 30 de julho de 2014), que, amparado em manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consignou:

[...]

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual

o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 – SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais*

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos impetrados.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator