



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

Processo nº 13971.001629/2006-35
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.757 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria Lucros no exterior
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. RETROAÇÃO DA AUDITORIA A PERÍODO JÁ DECAÍDO.

Cabível a retroação da auditoria fiscal a períodos já decaídos para análise preliminar de prejuízos e de bases de cálculo negativas da CSLL, mormente quando os valores constantes dos livros fiscais são divergentes daqueles indicados nas DIPJs e nos controles eletrônicos da Receita Federal do Brasil, em virtude de cisão, fusão e incorporação de empresas e autuações fiscais.

GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. INDÍCIOS.

O lançamento tributário com base em glosa de despesa de juros precisa estar apoiado em provas cabais que caracterizem a sua ocorrência. Indícios de que o fato registrado na contabilidade em período já decaído não corresponderia a real operação idealizada pela contribuinte não sustentam a exigência fiscal. Incabível a retroação da auditoria a período já decaído para descaracterização desse fato.

DECADÊNCIA.

Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refulgindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso,

o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Tendo a ciência do auto de infração sido realizada em 17/10/2006, é incabível a preliminar de decadência suscitada.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMOS TOMADOS DE CONTROLADA. EXISTÊNCIA DE LUCROS A DISPONIBILIZAR. INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS VINCULADOS.

A contratação de empréstimos com controlada no exterior e a existência de lucro a disponibilizar, fulminam a subsunção à regra contida no § 3º do art. 34 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, tornando indedutível os juros relativos a esses empréstimos pagos ou creditados à controlada.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. MONTANTE A DISPONIBILIZAR EM 31/12/2002. REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001.

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do Lucro Real da empresa nacional no momento em que forem disponibilizados. O parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 determinou a disponibilização compulsória dos lucros acumulados em 31/12/2002, sendo o valor a tributar o saldo dessa rubrica na referida data, com a compensação de eventual prejuízo apurado no Balanço levantado no período de 2002 pela controlada.

DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTO DE 13º SALÁRIO A DIRETORES.

Para serem dedutíveis na apuração do lucro real, os custos e despesas devem ser usuais e necessários à atividade da empresa.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A falta de recolhimento da CSLL e IRPJ calculado por estimativa sujeitam a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a este Conselho negar vigência à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo. Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO. CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO.

A multa de ofício constitui penalidade imposta como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco, previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada no dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência dos lançamentos. No mérito, quanto ao item 03 do auto de infração, intitulado Custos, despesas operacionais e encargos não necessários, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Carlos Alberto Donassolo que negava provimento ao recurso. Em relação ao item 004 do auto de infração - Gratificações atribuídas a dirigentes ou administradores - 13º salário pagos a diretores da empresa, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Em relação ao item 007 do auto de infração - Adições não computadas na apuração do lucro real. Lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para manter a tributação apenas do montante de R\$2.379.239,70. Quanto ao item 008 do auto de infração - Adições não computadas na apuração do lucro real. Juros passivos indedutíveis, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta que dava provimento. Quanto ao item 009 do auto de infração - Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Geraldo Valentim Neto, Orlando José Gonçalves Bueno e Nereida de Miranda Finamore Horta, que cancelavam a exigência da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(Documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Contra a empresa Bunge Alimentos S/A foram lavrados autos de infração do IRPJ e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, fls. 1824/1840, CSLL e multa isolada por falta de recolhimento de estimativas da CSLL, fls. 1871/1896, por ter a fiscalização constatado as seguintes irregularidades nos anos-calendário de 2001 a 2004, ainda em litígio após o acatamento de parte da autuação pela recorrente, conforme demonstrativo juntado aos autos, descritas às fls. 1826/1833: despesas de juros apropriadas indevidamente, uma vez que desnecessárias, 13º salário pago a diretores da empresa, indedutíveis na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, glosa de prejuízos compensados indevidamente, ausência de adição ao lucro líquido do período de lucros auferidos no exterior, ausência de adição ao lucro líquido do período dos juros relativos a empréstimos pagos a empresa controlada, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas domiciliadas no exterior, multa isolada por falta de pagamento de estimativas do Imposto de Renda e da CSLL com base em balanços de suspensão ou redução, ajustada pelas infrações apuradas.

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolada em 16/11/2006, em cujo arrazoado de fls. 1950/2001 contesta os lançamentos.

Adoto o Relatório do acórdão de primeira instância, no que aqui pertine:

“Relato da Fiscalização

No "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 1726 a 1815), a fiscalização revela que a autuada, Bunge Alimentos S/A, é resultante da incorporação da empresa Santista Alimentos S/A pela Ceval Alimentos S/A, ocorrida em 2000, ocasião em que houve também alteração de sua razão social. Em todo o período fiscalizado a contribuinte optou pela tributação com base no lucro real apurado anualmente.

No curso da auditoria, foram apuradas as seguintes infrações:

(b) Despesas indevidamente deduzidas — 13º salário pago a administradores.

A fiscalizada também deduziu pagamentos a título de décimo terceiro salário feitos aos diretores da empresa. Entretanto, tais gratificações não são dedutíveis para a apuração do lucro real, conforme vedação expressa contida no art. 303 do RIR/99.

Foi calculado o reflexo também na apuração da CSLL, por tratar-se de despesa desnecessária, contrariando o art. 299 do RIR/99. Estando os diretores com seus vínculos trabalhistas suspensos, não há obrigação de pagamento a título de décimo terceiro salário por força da legislação trabalhista.

(e) Disponibilização obrigatória em 31/12/2002 de lucros auferidos no exterior até 31/12/2001.

Conforme art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, os lucros auferidos por empresa controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiveram sido apurados, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. No parágrafo único do dispositivo, é estabelecido que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A fiscalização verificou que a Bunge Alimentos é controladora integral da Empresa Santista Export Ltd., conforme teor dos balanços publicados pela empresa. Esta empresa, no ano-calendário de 2001, apurou lucro no exterior no montante de R\$86.362.929,76, equivalente a US\$ 37.218.983,69 (US\$ 1,00 = R\$ 2,3204). Além de tal valor, esta empresa terminou 2001 com lucros acumulados, de períodos anteriores, no valor de R\$ 17.580.032,91, que convertidos pela cotação do dólar do período (US\$ 1,00 = R\$ 2,3204) equivalem a US\$7.576.294,13.

Assim, a controlada possuía, em 31/12/2001, lucros apurados não disponibilizados no valor de US\$ 44.795.277,83, entretanto, conforme o mencionado art. 74, deveriam ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

A fiscalizada adicionou apenas R\$ 756.104,40, a título de lucros auferidos no exterior, que de acordo com a ficha 36 da DIPJ do ano-calendário de 2002, são integralmente provenientes da empresa Dinelsur Corporation S/A, outra controlada da empresa fiscalizada.

Ante o ocorrido, a fiscalização adicionou o valor de US\$ 44.795.277,83 para apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2002. Em obediência ao art. 143 do Código Tributário Nacional, o valor deve ser convertido para Reais tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, do dólar dos Estados Unidos, para o dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, 31/12/2002, perfazendo então o montante de R\$158.275.155,15.

f) Dedução indevida de despesas relativas a juros pagos em empréstimos tomados de empresa controlada, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas domiciliadas no exterior.

A fiscalização revela que a existência de lucros não disponibilizados por parte de empresas controladas pela contribuinte, no exterior, impede a dedutibilidade de despesas de juros pagos ou creditados em empréstimos a empresas controladas ou coligadas. Tal restrição se limita aos juros incidentes sobre o valor do empréstimo equivalente ao montante dos lucros a disponibilizar, conforme art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, com a redação dada pelo art. 35 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, que corresponde atualmente ao art. 34 da MP 2.158- 35, de 2001.

Consta que a empresa efetuou a dedução de juros incidentes sobre empréstimos tomados de empresas controladas, não atentando para a limitação legal.

Foi identificado empréstimo, na forma de mútuo, concedido pela controlada Ceval International Ltd., sem a incidência de juros. Entretanto, os valores recebidos em mútuo não são suficientes para absorver a totalidade do estoque de lucros a disponibilizar, restando os valores apurados no quadro de fl. 1787 do TVF.

A fiscalizada também tomou valores no exterior através da emissão de títulos de créditos internacionais, denominados "eurobônus". Em determinados períodos, tais títulos permaneceram em mãos de partes relacionadas da companhia, sendo estas as beneficiárias dos juros pagos.

Conforme apurado, a empresa Ceval International Ltd. deteve os seguintes valores em títulos eurobônus de emissão da empresa fiscalizada, nos anos de 2001 a 2002:

- Janeiro a março de 2001: US\$ 75.488.000,00;
- Setembro a dezembro de 2001: US\$ 400.000,00;
- Janeiro a dezembro de 2002: US\$ 8.775.000,00.

O montante desses empréstimos que a fiscalizada tem na forma destes títulos com a Ceval International Ltd., no período de setembro de 2001 a dezembro de 2002, é inferior ao estoque de lucros a disponibilizar nestes períodos, mesmo descontado o valor do mútuo contraído com a mesma controlada, sem a incidência de juros. Deste modo, a totalidade de juros apropriados neste período foram glosados, sendo adicionados de ofício na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No que respeita ao primeiro trimestre de 2001, o valor do empréstimo em eurobônus com sua controlada é superior ao estoque de lucros a disponibilizar, de modo que foram glosadas apenas as despesas relativas ao valor equivalente a este montante.

g) Dedução de despesas de juros desnecessárias.

Durante todo o período fiscalizado a empresa apropriou valores expressivos de despesas relacionadas a juros, incidentes sobre títulos de crédito internacionais denominados "eurobônus" emitidos pela companhia. Entretanto, a fiscalização verificou que parte destes juros não deve ser considerada como dedutível, pois não seria necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, já que estaria vinculada a empréstimo concedido, que gerou receitas em valores proporcionalmente inferiores as despesas de juros apropriadas.

g.1) Emissão de Títulos de Crédito Internacionais – Eurobônus.

Intimada a informar a composição do valor de R\$ 253.596.329,05 informado na linha correspondente a "Outras Despesas Financeiras" (Ficha 06 — Demonstração do Resultado) de sua DIPJ referente ao ano-calendário 2001, a empresa revelou que parte deste valor correspondia a juros incidentes sobre títulos de crédito internacionais denominados "eurobônus".

Foi constatado que os títulos emitidos estavam em mãos de partes relacionadas da companhia fiscalizada, especificamente as empresas Bunge Fertilizantes International, Ceval International e Bunge Finance.

Haviam sido efetuadas duas emissões desses títulos, cada uma no valor de US\$100.000.000,00. Posteriormente, em virtude da cisão parcial do patrimônio da empresa ocorrida em 31/10/1998, parte deste passivo foi vertida para a empresa Seara Alimentos S/A.

Em síntese, as emissões dos títulos têm as seguintes especificações:

- 1ª emissão Citibank - valor original: US\$ 100.000.000,00;*
- data de ingresso das divisas nos pais: 02/10/1996;*
- vencimento do principal: parcela única em 01/10/2004;*
- valor remanescente após cisão da empresa: US\$ 79.518.000,00;*
- agente de colocação: Citibank International PLC;*
- juros: 11,125% ao ano, semestralmente vencidos.*
- 2ª emissão — Chase - valor original: US\$ 100.000.000,00;*
- data de ingresso das divisas nos pais: 30/12/1996;*
- vencimento do principal: parcela única em 30/12/2004;*
- valor remanescente após cisão da empresa: US\$ 11.422.000,00;*
- agente de colocação: Chase Manhattan International Limited;*
- juros: 10,625% ao ano, semestralmente vencidos.*

(g.2) Empresas investidoras detentoras dos títulos Eurobônus emitidos

Ao final de 1997, do total de US\$ 200.000.000,00 emitidos, US\$180.238.000,00 foram adquiridos pela empresa Bunge Finance. Em análise das informações presentes no balanço apresentado, a fiscalização verificou que ao final de 1997 existia a necessidade de resgate antecipado, mas isso não ocorreu porque a controladora interveio, através da Bunge Finance, comprando a maciça maioria dos títulos eurobônus. A fiscalização salienta que a operação é tratada em nível de grupo econômico, pois consta nas informações colhidas que "o acionista controlador recomprou", mas ela não poderia recomprar títulos que nunca lhe pertenceram diretamente.

Em 31/10/1998, em virtude da cisão parcial, permaneceram em mãos da Bunge Finance US\$ 75.488.000,00 dos títulos de responsabilidade da fiscalizada.

Em 1999, a controlada Ceval International Ltd. adquiriu a totalidade dos títulos que estavam de posse da Bunge Finance.

Em 01/03/2001, a empresa Ceval International vendeu a totalidade de seus títulos para a Bunge Fertilizantes International, que é controlada direta da Bunge Fertilizantes S/A. Esta, por sua vez, é controlada integral da Bunge Brasil S/A, da mesma forma que a fiscalizada.

Em 03/09/2001, a empresa Ceval International adquiriu US\$ 400.000,00 da 1ª emissão e depois, em 31/12/2001, adquiriu mais US\$ 8.355.000,00 da segunda emissão.

Em 30/06/2001, a Bunge Finance adquiriu US\$ 1.000.000,00 em títulos da 2ª emissão.

Como resultado de todas estas operações, no vencimento dos títulos de responsabilidade da empresa fiscalizada, a quase totalidade destes estava em mãos de suas partes relacionadas. Dos US\$ 79.518.000,00 da 1ª emissão, mais de 95% estavam em mãos de partes relacionadas, da mesma forma que 82% dos US\$ 11.422.000,00 da 2ª emissão.

Desta forma, a fiscalização constatou que a maior parte das transações foi feita entre empresas relacionadas com a companhia, indicando que a capitalização da empresa por tais títulos foi em grande parte financiada por dinheiro do próprio grupo de empresas a que pertence.

(g.3) Recursos utilizados pela Ceval International para aquisição dos eurobônus.

A fiscalizada possui a totalidade do patrimônio da empresa Santista Export Ltd., localizada nas Ilhas Cayman, sendo, portanto, sua controladora integral. Em novembro de 1999, a fiscalizada alienou para a Santista Export Ltd. a totalidade de sua participação na Ceval International. Esta alienação não alterou o controle da Ceval International, que permaneceu integralmente com a fiscalizada, mas através de sua subsidiária integral Santista Export Ltd.

Em 19/10/1999, a fiscalizada concedeu empréstimo de US\$ 90.000.000,00 para a empresa Ceval International, por meio de contrato de mútuo. O recurso foi enviado no dia 20/10/1999 e no dia seguinte, a mutuária adquiriu grande parte dos títulos eurobônus.

Entre 29/09/2004 e 01/10/2004, houve a liquidação do mútuo com o recebimento dos valores pela fiscalizada, na mesma época em que deveria honrar a maior parte dos títulos eurobônus de sua responsabilidade. Além disso, o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$ 90.940.000,00).

Para ratificar a tese de que os recursos utilizados pela Ceval International para a aquisição dos títulos eurobônus foram provenientes da Bunge Alimentos, esta foi intimada a informar a destinação dada pela empresa Ceval International Ltd. ao valor recebido em virtude do mútuo pactuado em 19/10/1999. Entretanto, a empresa somente afirmou genericamente que os recursos foram utilizados para fomentar as operações mantidas pela companhia.

A análise dos balanços e balancetes apresentados demonstraria que a empresa Ceval International não possuía disponibilidades para a aquisição de títulos eurobônus efetuada em 21/10/1999, no valor de US\$ 68.978.000,00.

Para aprofundar as investigações, foi solicitado que a empresa apresentasse o razão das contas contábeis 1.1.01.02.08 — Citibank — NY e 1.1.01.04.04 — Citibank — NY, de sua controlada Ceval International Ltd., relativamente aos lançamentos efetuados no mês de outubro de 1999 e os respectivos diários, bem como os extratos bancários relativos à movimentação bancária contabilizada no mês de outubro de 1999 em tais contas contábeis. Todavia, a empresa não apresentou os documentos solicitados, alegando que em virtude do tempo transcorrido a empresa não dispunha mais dos elementos solicitados.

A fiscalização contesta esta assertiva, apoiando-se no fato de que seria obrigatória a conservação dos comprovantes até o transcurso do prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, as contribuições teriam prazo decadencial de 10 (dez) anos, obrigando a apresentação dos documentos solicitados.

Desta forma, à luz das respostas genéricas apresentadas e em virtude da ausência de apresentação de elementos que poderiam comprovar o contrário, a fiscalização concluiu que a aquisição de US\$ 68.978.000,00 em títulos eurobônus em 21/10/1999 pela Ceval International foi efetuada com recursos recebidos na véspera da empresa fiscalizada, especificamente parte dos US\$ 90.000.000,00 relativos ao mútuo concedido.

Para reforçar a vinculação do mútuo sob análise com a dívida representada pelos títulos eurobônus, a fiscalização utilizou a mesma sistemática, desta vez buscando o rastreamento dos recursos recebidos pela empresa fiscalizada quando da liquidação do mútuo em 2004, visando identificar se estes foram utilizados para quitação da dívida representada pelos títulos eurobônus.

A contribuinte foi intimada a apresentar o razão de sua conta contábil 01020.01012 Banco do Brasil-BL AS, com os lançamentos efetuados no dia 28/09/2004, além do respectivo extrato bancário.

Em análise dos documentos fornecidos, foi verificado o seguinte lançamento: débito contábil de R\$ 255.773.400,00, com histórico "Ref. Liq. Santista Export XB. Al". Tal lançamento corresponde ao valor da maior parte recebida pela empresa referente à quitação do mútuo concedido à Ceval International Ltd. As obrigações de tal mútuo foram transferidas pela Ceval International para a Santista Export Ltd., na data de 05/06/2000, conforme "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito com Assunção de Débito" (docs. 75 e 76), o que justifica o pagamento efetuado pela Santista Export. A este lançamento contábil corresponde crédito no extrato bancário de mesmo valor com o histórico "câmbio".

O lançamento a crédito contábil de R\$ 240.197.711,61, com o histórico "Pgto. prior + jrs Eurobônus Citi" corresponde ao

pagamento dos títulos eurobônus que venceriam em 01/10/2004 e corresponde a dois lançamentos constantes no extrato bancário, na mesma data de recebimento da maior parcela do mútuo recém tratada, também com histórico "câmbio".

Desta forma, o fluxo financeiro relativo às operações em análise foi sincronizado, com a empresa fiscalizada recebendo a liquidação do mútuo e utilizando tais recursos na quitação de seu empréstimo lastreado em títulos eurobônus.

A empresa teria optado pela concessão do mútuo à sua subsidiária Ceval International para que esta efetuasse o resgate dos títulos eurobônus, ao invés de efetuar tal operação diretamente. A motivação para tal "artifício" estaria relacionada com o imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre todas as remessas efetuadas a título de juros incidentes sobre os títulos eurobônus, no caso de resgate antecipado dos títulos. A alíquota de IRRF só seria reduzida a zero quando o prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses, conforme inciso IX, do art. 1º da Lei nº 9.481/97.

(g.4) Consequências do resgate antecipado dos títulos eurobônus.

As consequências do resgate dos títulos eurobônus relativamente ao IRRF estão tratadas em termo próprio, conforme processo administrativo fiscal nº 13971.001630/2006-60.

Quanto à apuração dos resultados da empresa, a ocorrência do resgate antecipado dos títulos eurobônus por intermédio de empresa controlada, via concessão de mútuo, implicaria necessidade de se analisar a dedutibilidade dos juros pagos sobre tais títulos no contexto global da operação.

Mesmo após este resgate, a empresa continuou apropriando integralmente as despesas vinculadas aos juros pagos, como já visto à razão de 10,625% e 11,125%. Entretanto, como parte desta dívida estaria "visceralmente" relacionada ao mútuo concedido de US\$90.000.000,00, que rendia, ao mesmo tempo, juros de 9,0%.

Desta forma, o resgate antecipado efetuado por intermédio do mútuo concedido gerou receitas e despesas, que não deveriam existir caso a empresa efetuasse o resgate diretamente. Sendo as despesas geradas superiores aos juros reconhecidos como receitas, ter-se-ia caracterizada a não necessidade da concessão do mútuo. Além de desnecessária, a operação seria lesiva à manutenção da atividade da empresa.

A fiscalização glosou então as despesas de juros, no valor em que superaram as receitas geradas no mútuo concedido. Tal cálculo foi feito apenas em relação à parcela do mútuo utilizada para resgate dos títulos eurobônus.

(h.2) Autuação relativa ao ano-calendário 1995.

Conforme DIPJ do ano-calendário de 1995, a empresa apurou base de cálculo da CSLL, antes da compensação, de R\$ 51.875.260,94, efetuando a compensação integral deste valor com a base negativa de anos anteriores, sem obedecer ao limite de 30% previsto na legislação. Logo, a empresa compensou indevidamente naquele ano o valor de R\$36.312.682,66, que equivale ao excesso acima do limite de 30%.

Entretanto, a fim de recompor seu saldo de base de cálculo negativa da CSLL, excluiu o excesso de compensação de R\$ 36.312.682,66 na apuração da base de cálculo desta contribuição em 2002.

Desta forma, a fiscalização efetuou a desconsideração do ajuste de R\$36.312.682,66 efetuado indevidamente pela empresa.

(i) Acompanhamento de prejuízos e base de cálculo negativa de CSLL.

Conforme cópias dos controles mantidos pela contribuinte, especificamente a Parte "B" do Livro de Apuração da CSLL (doc. 87), a empresa julgava dispor, em 31/12/2000, de saldo equivalente a R\$ 524.226.497,39. Entretanto, este valor foi revisto, conforme exposto no Termo de Constatação Fiscal — Base de Cálculo Negativa da CSLL (doc. 117), que também instrui o auto de infração relativo a esta contribuição.

Assim, com base naquelas constatações, o estoque de base de cálculo negativa da CSLL em 01/01/2001 ficou em R\$ 482.348.397,78.

(i.1) Compensação indevida de prejuízos.

Na autuação foi considerado o estoque de prejuízos contabilizados pela contribuinte em 31/12/2000. Em virtude das infrações apuradas, a compensação de prejuízos esgotou o estoque disponível da contribuinte, de forma que parte das compensações feitas pela contribuinte nos anos de 2002 e 2003 foi feita de forma indevida, nos respectivos valores de R\$95.382.035,24 e R\$ 91.680.705,83, espelhados no anexo 01 do TVF.

(j) Multa isolada.

As infrações apuradas, além de influenciarem na apuração anual do IRPJ e da CSLL, também afetaram o cálculo dos recolhimentos mensais obrigatórios destes tributos efetuados por estimativa, já que em todo o período fiscalizado a empresa optou por apurar a base de cálculo destes recolhimentos pela elaboração de balanços de suspensão ou redução.

Deste modo, a fiscalização apurou insuficiência dos valores de estimativa de IRPJ e CSLL declarados pela contribuinte, sujeitando-a a aplicação da multa isolada de 50% prevista no § 1º do art. 44, da Lei nº9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 18 da MP nº 303, de 2006.

Impugnação.

Inconformada, a autuada apresentou as impugnações de fls. 1925 a 2001, uma para cada tributo lançado.

DO IRPJ.

Em relação ao lançamento de IRPJ, expõe os seguintes argumentos (fls. 1950 a 2001):

Da nulidade do lançamento — revisão de lançamentos já homologados.

Os autuantes teriam revisado a compensação de prejuízos fiscais efetuada até 31/12/2000, com repercussão a partir de 01/01/2001. Em razão da recomposição dos saldos de prejuízos fiscais de 1999 e 2000, as compensações dos anos de 2002 e 2003 foram indevidas.

Sustenta que o entendimento apresentado não deve prevalecer porque já estava consumada a homologação das compensações de prejuízos fiscais até 31/12/2000, por conta de fiscalizações anteriores.

Deste modo, alega que "não cabe a revisão das compensações dos prejuízos fiscais, devendo as novas compensações partir dos saldos apurados na parte B do LALUR em 31/12/2000, não podendo ser objeto de revisão de lançamento fiscal, sob pena de violação ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, entre outros aplicáveis".

Da decadência.

Já haveria transcorrido o prazo decadencial de cinco anos previsto no parágrafo quarto do art. 150 do Código Tributário Nacional, posto que o auto de infração partiu das informações fiscais consolidadas em 01/01/2001, a partir do resultado findo em 31/12/2000, dias estes que teriam sido atingidos pela decadência.

Ampara-se em texto doutrinário e em precedentes judiciais.

Custos, despesas operacionais e encargos não necessários — indedutibilidade dos juros dos eurobônus.

Ratifica as razões de defesa apresentadas no processo nº 13971.001630/2006-60 em que se encontra o auto de infração de IRRF, por entender que o presente lançamento é reflexo daquele.

Afirma que a fiscalização não poderia desqualificar procedimentos e decisões administrativas e financeiras adotadas pela impugnante, que teria realizado operações jurídicas lícitas no seu livre exercício da atividade empresarial.

Sustenta que o lançamento está pautado na mera presunção de atos e fatos eventualmente cometidos pela impugnante ou por sua coligada, e muito provavelmente inspirado no disposto no

parágrafo único do art. 116 do CTN, que não possui eficácia por falta de regulamentação e está inquinado de inconstitucional em ADIn própria.

As despesas glosadas seriam referentes aos juros dos títulos eurobônus captados no mercado internacional, os quais eram repassados aos bancos intermediários da operação, nunca como remuneração de empréstimo/mútuo.

Operações lícitas teriam sido desconstituídas por meras presunções lançadas a partir da imaginação fiscal, afrontando o disposto nos arts. 109, 110 e 142 do CTN, simplesmente porque os autuantes entenderam que o mútuo realizado pela impugnante à Ceval International Ltd., de US\$ 90.000.000,00, sob sua ótica não tinha justificativa.

Gratificações atribuídas a dirigentes e administradores — indedutibilidade 13º Diretores e gratificação Sr. Hélio José Bernz na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No que tange à dedução dos valores pagos a título de 13º salário aos seus administradores, destaca que tal valor integra a remuneração básica dos mesmos, tal como ocorre com qualquer dos seus funcionários.

Referido valor poderia estar diluído nos pagamentos mensais efetuados, o que por óbvio não implicaria impedimento à dedução, de modo que não haveria motivo para diferenciá-lo apenas pelo critério adotado para fins de pagamento. Assim, pouca relevância teria se a remuneração anual dos seus administradores foi paga em uma, dez ou quinze vezes, posto que a verba aprovada pelo Conselho de Administração é global e não foi extrapolada. A remuneração estaria contemplada pelo que prescreve o art. 357 do RIR/99, cujo caput diz que serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos. Invoca também o previsto nos arts. 358 e 361 do RIR/99. Estes pagamentos seriam equiparáveis ao pagamento de férias, inclusive as indenizadas, tal como ocorrido aos ex-diretores Hélio José Bernz e Rubens Abrahão Barhum, que foram considerados dedutíveis pelos autuantes.

Adições não computadas na apuração do lucro real — lucros auferidos no exterior da Santista Export Ltd. — disponibilização dos lucros no exterior em 31/12/2002.

Relativamente a este item, aponta dois aspectos: (a) a não observância dos prejuízos registrados pela Santista Export Ltd. durante o ano de 2002; e (b) a inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.135-58/2001.

Conforme demonstrado no balanço patrimonial da Santista Export Ltd. do ano-calendário de 2002, ora anexado, a mesma obteve prejuízos no exercício de suas atividades, o que eliminou considerável parcela dos lucros até então acumulados, fato que

não teria sido observado pelos fiscais autuantes. Os valores seriam os seguintes:

	Em US\$	Em R\$
Lucro acumulado em 31/12/2001	44,795,277.83	103.942.962,68
Prejuízo apurado em 2002	(44,121,901,75)	(155.895.915,45)
Resultado líquido	673,376.08	(51.952.952,77)

Os fiscais teriam se restringido aos resultados apurados em 31/12/2001, não atentando para o exercício findo em 31/12/2002 da empresa controlada, embora fosse este o marco fatal para a verificação de existência ou não de prejuízos a distribuir, o que poderia ser confirmado pelas fichas 36 e 37 da DIPJ/2003, ano-calendário 2002.

Assim, evidenciada a apuração de prejuízo durante o ano-calendário de 2002, não haveria lucros a distribuir, o que implicaria a improcedência do lançamento, corroborado pelos termos do § 3º do art. 4º da Instrução Normativa nº 213/2002.

No que pertine ao aspecto de direito, a impugnante argúi a inconstitucionalidade por argumentos que não serão relatoriados em razão do que será declarado no voto.

Adições não computadas na apuração do lucro real — juros passivos indedutíveis— indedutibilidade de despesas com juros de empréstimos tomados da Ceval International Ltd. no período em que a mesma possuía lucro a distribuir.

Invoca os argumentos de defesa apresentados ao auto de infração constante no processo nº 13971.001630/2006-60 (IRRF) e reitera que não houve liquidação antecipada dos eurobônus, de forma que inexistiria o mútuo alegado.

Aponta as seguintes contradições e inconsistências nas afirmações dos autuantes: (i) vincular lucros a distribuir de uma empresa controlada no exterior — Santista Export Ltd — com outra empresa controlada, totalmente distinta — Ceval International Ltd.; (ii) considerar o Eurobônus como um empréstimo tomado da Ceval International Ltd. se os próprios fiscais o caracterizaram como liquidado, em razão do mútuo em favor desta última; (iii) mesmo não tendo havido a liquidação antecipada do Eurobônus, ainda assim este título não se constituiria em mútuo da Ceval International Ltd. em favor da empresa, simplesmente porque são títulos negociados livremente no mercado secundário internacional, cuja aquisição ocorreu de outro investidor — Bunge Finance — e entre investidores, sem qualquer repercussão financeira (recebimento de valor).

Relativamente ao disposto no art. 10 da Lei nº 9.532/97, com a redação dada pelo art. 34 da MP nº 2.158-35/2001, não haveria como aplicar na forma pretendida pelos fiscais, ou seja, impedir

supostas operações de mútuo entre empresa controladora sediada no Brasil, com empresa domiciliada no exterior — Ceval International — tendo em vista que outra empresa controlada — Santista Export Ltd. — pela controladora brasileira possui lucros a distribuir.

Sustenta que são empresas distintas, com objetivos distintos e que não podem ser confundidas da forma como ocorreu, posto que o preceito do § 3º do art. 10 da Lei nº 9.532/97 somente se aplica a mesma empresa controlada no exterior.

Multa isolada — cobrança pela falta de recolhimento sobre receita estimada apurada com base em balanço de suspensão e redução em virtude da recomposição dos resultados mensais decorrentes das autuações.

Ressalta que todas as razões de defesa devem ser consideradas na apreciação sobre o mérito do presente item, na recomposição final da base de cálculo mensal do IRPJ.

Alega que no período fiscalizado — 2001 a 2004 — inexistia a previsão da multa na legislação. A alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não estava prevista no bojo daquele artigo. Além disso, não cabe aplicação de efeito retroativo para penalizar o contribuinte, especialmente pela falta de previsão para o caso em comento.

Para arrematar a ilegalidade, a MP nº 303/2006 perdeu eficácia através do Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 2006, editado em 01/11/2006.

Entende que com a apresentação da DIPJ dos respectivos anos-calendário ocorreu a supressão da falta de recolhimento do imposto devido, nos termos do art. 138 do CTN.

Da multa com efeito de confisco.

Alega que a multa foi fixada em valor "exorbitante e desproporcional em relação a natureza da infração imputada, ainda mais que da mesma não decorre prejuízo ao Fisco".

Ampara-se na vedação de utilização de tributo com efeito de confisco, prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

DA CSLL.

Em relação ao lançamento de CSLL, expõe argumentos (fls. 2009 a 2059) já apresentados em relação ao IRPJ, mas inova nos seguintes itens:

Da nulidade do lançamento.

Os autuantes teriam revisado a compensação de bases de cálculo negativa da CSLL efetuada desde 31/12/1994 até 31/12/2000.

Sustenta que o entendimento apresentado não deve prevalecer porque já estava consumada a homologação das compensações em razão de fiscalizações anteriores e também em face da absoluta ilegalidade da iniciativa, em desrespeito à própria legalidade e segurança jurídica, entre outros princípios.

Deste modo, tendo em vista que a base de cálculo negativa de CSLL até 31/12/2000 já havia sido convalidada pela própria Receita Federal em fiscalizações anteriores, não poderia ser objeto de revisão de lançamento fiscal em auto de infração.”

Em 04 de maio de 2007 foi prolatado o Acórdão nº 07-9.659, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis, fls. 2094/2111, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

PRAZO DECADENCIAL.

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos ao IRPJ extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

ENCARGOS FINANCEIROS. CONCOMITÂNCIA COM EMPRÉSTIMOS FEITOS. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis, na determinação do lucro real, os valores correspondentes à diferença apurada entre os encargos financeiros pagos por financiamentos tomados no mercado e os recebidos por empréstimos concomitantemente concedidos à empresa controlada.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. O prejuízo eventualmente apurado não poderá ser compensado com o resultado de períodos anteriores.

ENCARGOS FINANCEIROS. CONCOMITÂNCIA COM LUCROS NÃO DISPONIBILIZADOS POR EMPRESAS CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INDEDUTIBILIDADE.

Não são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio,

incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. PREVISÃO LEGAL.

A multa isolada por falta de recolhimento do imposto mensal apurado por estimativa está em vigor desde que foi instituída pela Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente seu percentual é de 50%, por conta da alteração promovida pela MP 351/2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

SALDO DE BASES DE CALCULO NEGATIVAS. CONSOLIDAÇÃO DAS ALTERAÇÕES.

O procedimento de consolidação das alterações sofridas no estoque de bases negativas, por conta de fiscalizações anteriores que não foram impugnadas e alterações patrimoniais decorrentes de incorporações e cisões de empresas, não ofende ao princípio da segurança jurídica, pois esses resultados são conhecidos pela contribuinte.

PRAZO DECADENCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas a observância da legislação tributária vigente nos Pais, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL, PIS E COFINS - Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Lançamento Procedente”

Cientificada em 25 de maio de 2007, AR de fls. 2118, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolado

em 18 de junho de 2007, em cujo arrazoadado de fls. 2119/2177 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Nelson Lósso Filho

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

As infrações apuradas pelo Fisco e que ainda continuam em litígio após o acatamento pela empresa dos lançamentos do PIS e da COFINS e de itens das exigências do IRPJ e da CSLL, descritas no auto de infração do IRPJ de fls. 1.824/1.840 e Multa Isolada da CSLL, fls. 1.871/1.895, e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.762/1.815, são as seguintes:

1- Despesas de juros apropriadas indevidamente, uma vez que desnecessárias, descrita nos itens 03 do auto de infração e 09 do Termo de Verificação Fiscal;

2- Valor relativo a 13º salário pago a diretores da empresa, indedutíveis na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, conforme descrito nos itens 04 do auto de infração e 04 do Termo de Verificação Fiscal;

3- Compensação indevida de prejuízos fiscais apurados, tendo em vista a redução de prejuízo do ano-calendário 2002 e as compensações efetuadas de ofício após o lançamento das infrações constatadas, descrita nos itens 06 do auto de infração e 11.1 do Termo de Verificação Fiscal;

4- Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real e na apuração da base de cálculo da CSLL, de lucros auferidos no exterior, por empresa controlada, conforme descrito nos itens 07 do auto de infração e 07 do Termo de Verificação Fiscal;

5- Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, dos juros, relativos a empréstimos, pagos a empresa controlada, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas domiciliadas no exterior, conforme descrito nos itens 08 do auto de infração e 08 do Termo de Verificação Fiscal;

6- Redução indevida do lucro líquido – Exclusão indevida na apuração da base de cálculo da CSLL, relativa a ajuste em virtude de compensação em excesso feita no ano-calendário de 1995, conforme descrito nos itens 03 do auto de infração da CSLL e 10.2 do Termo de Verificação Fiscal;

7- Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, apurada com base em balanços de suspensão ou redução ajustada

pelas infrações apuradas, conforme descrito nos itens 09 do auto de infração e 12 do Termo de Verificação Fiscal;

8- Falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada apurada, com base em balanços de suspensão ou redução, ajustada pelas infrações apuradas, conforme descrito nos itens 01 do auto de infração – multa isolada da CSLL e 12 do Termo de Verificação Fiscal.

a) Preliminares de nulidade do lançamento e de decadência.

Quanto à compensação indevida de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, a pessoa jurídica sustenta a ocorrência de nulidade dos lançamentos em virtude de revisões extemporâneas dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL, tendo retroagido a análise a períodos que remontam a 1994, extrapolando a permissão do MPF, sendo efetuado um reexame fiscal não autorizado pelo Delegado da Receita Federal, que violou o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Afirma, ainda, ter ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar os lançamentos, tendo em vista que a ciência dos autos de infração aconteceu em 17/10/2006 e os lançamentos se referem aos anos-calendário de 2001 a 2004.

Conforme consta do Relatório, o Fisco descreve assim a infração detectada:

“(h.2) Autuação relativa ao ano-calendário 1995.

Conforme DIPJ do ano-calendário de 1995, a empresa apurou base de cálculo da CSLL, antes da compensação, de R\$ 51.875.260,94, efetuando a compensação integral deste valor com a base negativa de anos anteriores, sem obedecer ao limite de 30% previsto na legislação. Logo, a empresa compensou indevidamente naquele ano o valor de R\$36.312.682,66, que equivale ao excesso acima do limite de 30%.

Entretanto, a fim de recompor seu saldo de base de cálculo negativa da CSLL, excluiu o excesso de compensação de R\$ 36.312.682,66 na apuração da base de cálculo desta contribuição em 2002.

Desta forma, a fiscalização efetuou a desconsideração do ajuste de R\$36.312.682,66 efetuado indevidamente pela empresa.

(i) Acompanhamento de prejuízos e base de cálculo negativa de CSLL.

Conforme cópias dos controles mantidos pela contribuinte, especificamente a Parte "B" do Livro de Apuração da CSLL (doc. 87), a empresa julgava dispor, em 31/12/2000, de saldo equivalente a R\$ 524.226.497,39. Entretanto, este valor foi revisto, conforme exposto no Termo de Constatação Fiscal — Base de Cálculo Negativa da CSLL (doc. 117), que também instrui o auto de infração relativo a esta contribuição.

Assim, com base naquelas constatações, o estoque de base de cálculo negativa da CSLL em 01/01/2001 ficou em R\$ 482.348.397,78.

(i.1) Compensação indevida de prejuízos.

Na autuação foi considerado o estoque de prejuízos contabilizados pela contribuinte em 31/12/2000. Em virtude das infrações apuradas, a compensação de prejuízos esgotou o estoque disponível da contribuinte, de forma que parte das compensações feitas pela contribuinte nos anos de 2002 e 2003 foi feita de forma indevida, nos respectivos valores de R\$95.382.035,24 e R\$ 91.680.705,83, espelhados no anexo 01 do TVF.”

Alega a pessoa jurídica em sua defesa que a fiscalização teria revisado prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL de períodos já decaídos, violando o princípio da legalidade e da segurança jurídica, conforme segue:

“Os autuantes teriam revisado a compensação de prejuízos fiscais efetuada até 31/12/2000, com repercussão a partir de 01/01/2001. Em razão da recomposição dos saldos de prejuízos fiscais de 1999 e 2000, as compensações dos anos de 2002 e 2003 foram indevidas.

Sustenta que o entendimento apresentado não deve prevalecer porque já estava consumada a homologação das compensações de prejuízos fiscais até 31/12/2000, por conta de fiscalizações anteriores.

Deste modo, alega que "não cabe a revisão das compensações dos prejuízos fiscais, devendo as novas compensações partir dos saldos apurados na parte B do LALUR em 31/12/2000, não podendo ser objeto de revisão de lançamento fiscal, sob pena de violação ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, entre outros aplicáveis”.

De plano, rejeito as preliminares de nulidade e de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar as exigências suscitadas pela empresa.

Entendo ser possível ao Fisco a recomposição de valores dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL de períodos já decaídos, seguindo procedimentos de auditoria preliminares, sem adentrar a formação contábil desse prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL.

No caso em voga, a auditoria fiscal encontrou, em análise preliminar, divergências entre os montantes de prejuízos fiscais e a bases de cálculo negativas da CSLL constantes dos livros fiscais da autuada e aqueles registrados nos controles eletrônicos da Receita Federal do Brasil, Sistema SAPLI, alimentado com base nas informações das DIPJs, e que, como regra geral, deveriam ser coincidentes com os da pessoa jurídica.

O autuante nos seus ajustes, conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 1697/1728, considerou todos os efeitos de fiscalizações anteriores acatadas pela pessoa jurídica na recomposição da base de cálculo negativa da CSLL.

Como exemplo, a compensação integral da base de cálculo negativa da CSLL que não respeitou o limite de 30%, infração detectada pelo Fisco no ano de 1995, em autuação anterior que foi acatada pela contribuinte.

A pessoa jurídica compensou indevidamente no ano de 1995 o valor de R\$36.312.682,66, relativamente ao excesso do limite de 30%. Para recompor o saldo a compensar excluiu em 2002 o referido montante na formação da base de cálculo da CSLL.

Esse ajuste só foi admitido pelo Fisco no período correto de sua ocorrência, em 1995, e não no ano de 2002 como realizado pela recorrente, uma vez que em 2002 a pessoa jurídica não teria direito à integralidade de tais valores ajustados, já que parte dessa base de cálculo negativa foi reduzida por evento de cisão de empresa acontecido em ano anterior ao da exclusão efetivada pela pessoa jurídica.

Com a alteração da legislação da compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas introduzidas pela Lei nº 9.065/95, com a instituição do limite de 30% do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL para suas compensações, passou o contribuinte a ter o direito de utilizar seus saldos por períodos indeterminados, ao contrário da legislação anterior que limitava esse direito a quatro anos, devendo, por conseguinte, se sujeitar à comprovação do montante a compensar em qualquer período futuro.

Correto o procedimento do Fisco ao revisar o saldo acumulado de prejuízos e bases de cálculo negativas da CSLL, apresentado como compensável pela empresa em seu livro fiscal, haja vista a ocorrência de eventos de cisão, incorporação, autuações fiscais etc, que o tornaram divergente dos valores controlados no Sistema SAPLI da Receita Federal do Brasil.

Quanto à decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar a exigência, tenho assentado o entendimento de que o IRPJ insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação, onde se leva em consideração a data da ocorrência do fato gerador do tributo.

Já há algum tempo, por conveniência da administração tributária, por facilitar os procedimentos arrecadatórios e pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como “lançamento por homologação”.

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, *a posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento ao qual se submete o tributo é indispensável para determinar qual regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(Omissis).”

A regra prefalada, relativa aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constituir o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário.” (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço à idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênia para transcrever:

“... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (Op. Cit. p. 284).

Os mesmos fundamentos são aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro.

Após a edição da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”, e do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, deixo de considerar como sendo de dez anos o prazo decadencial para as contribuições sociais, como determinava o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicando, por conseguinte, o lapso temporal de cinco anos previsto no Código Tributário Nacional.

Tenho me posicionado em diversos julgados neste Conselho no sentido de que a existência de pagamento do tributo no período não é condição necessária para enquadramento no artigo 150 do CTN, que determina como termo inicial para a contagem do prazo decadencial a ocorrência do fato gerador, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Todavia, com base em julgados repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/0176994-0) assentou entendimento de que para enquadramento no regime decadencial previsto no artigo 150 do CTN ser condição *sine qua non* deve restar provado o pagamento antecipado do tributo no período sob análise decadencial.

Com a edição da Portaria MF nº 586/2010, de 21/12/2010, foi alterado o regimento interno do CARF, sendo introduzido o artigo 62-A no RI/CARF, determinando que *“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”* (RI/CARF, art. 62-A).

Assim, no caso em voga, deve ser observado quanto ao termo inicial da decadência o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, de que o prazo decadencial de cinco anos, nos casos em que o contribuinte não efetua pagamento antecipado de tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, deve ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

In Verbis:

“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 efetuassem 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."

(REsp 973.733/SC (2007/0176994-0), STJ, Primeira Seção, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 12/08/2009, DJe 18/09/2009, RDTAPET vol. 24 p. 184).

Ressalvando meu entendimento contrário, seguindo a determinação do art. 62-A do RICARF, acato o posicionamento de que para enquadramento no artigo 150 do CTN ser necessária a comprovação nos autos do recolhimento antecipado do tributo pela recorrente nos períodos questionados.

Independente de comprovação de recolhimento do IRPJ e da CSLL nos períodos autuados, aplicando-se a regra decadencial constante do artigo 173 do CTN ou a do art. 150 do mesmo código, tenho como não ocorrida a decadência em relação a todas as exigências.

b) Custos, despesas operacionais e encargos não necessários. Dedução de despesas juros desnecessária. Itens 03 do auto de infração e 09 do Termo de Verificação Fiscal.

Em relação à glosa das despesas de juros apropriadas indevidamente, uma vez que desnecessárias, descrita nos itens 03 do auto de infração e 09 do Termo de Verificação Fiscal, deixo consignado a possibilidade de análise da matéria por esta Turma, mesmo tendo o auto de infração do IR Fonte sido julgado autonomamente pela 2ª Seção de Julgamento do CARF, por possuírem objetos distintos.

No auto do IR Fonte a fiscalização tratou de recompra dos Eurobônus antes de ultrapassado o prazo de 90 meses para não incidência desse tributo, enquanto o de IRPJ e da CSLL se refere à glosa de despesas por desnecessárias, não havendo formação de coisa julgada material no caso.

Conforme consta do Relatório, o autuante assim descreve a infração:

“(g.3) Recursos utilizados pela Ceval International para aquisição dos eurobônus.

A fiscalizada possui a totalidade do patrimônio da empresa Santista Export Ltd., localizada nas Ilhas Cayman, sendo, portanto, sua controladora integral. Em novembro de 1999, a fiscalizada alienou para a Santista Export Ltd. a totalidade de sua participação na Ceval International. Esta alienação não alterou o controle da Ceval International, que permaneceu integralmente com a fiscalizada, mas através de sua subsidiária integral Santista Export Ltd.

Em 19/10/1999, a fiscalizada concedeu empréstimo de US\$ 90.000.000,00 para a empresa Ceval International, por meio de contrato de mútuo. O recurso foi enviado no dia 20/10/1999 e no dia seguinte, a mutuária adquiriu grande parte dos títulos eurobônus.

Entre 29/09/2004 e 01/10/2004, houve a liquidação do mútuo com o recebimento dos valores pela fiscalizada, na mesma época em que deveria honrar a maior parte dos títulos eurobônus de sua responsabilidade. Além disso, o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$ 90.940.000,00).

Para ratificar a tese de que os recursos utilizados pela Ceval International para a aquisição dos títulos eurobônus foram provenientes da Bunge Alimentos, esta foi intimada a informar a destinação dada pela empresa Ceval International Ltd. ao valor recebido em virtude do mútuo pactuado em 19/10/1999. Entretanto, a empresa somente afirmou genericamente que os

recursos foram utilizados para fomentar as operações mantidas pela companhia.

A análise dos balanços e balancetes apresentados demonstraria que a empresa Ceval International não possuía disponibilidades para a aquisição de títulos eurobônus efetuada em 21/10/1999, no valor de US\$ 68.978.000,00.

Para aprofundar as investigações, foi solicitado que a empresa apresentasse o razão das contas contábeis 1.1.01.02.08 — Citibank — NY e 1.1.01.04.04 — Citibank — NY, de sua controlada Ceval International Ltd., relativamente aos lançamentos efetuados no mês de outubro de 1999 e os respectivos diários, bem como os extratos bancários relativos à movimentação bancária contabilizada no mês de outubro de 1999 em tais contas contábeis. Todavia, a empresa não apresentou os documentos solicitados, alegando que em virtude do tempo transcorrido a empresa não dispunha mais dos elementos solicitados.

A fiscalização contesta esta assertiva, apoiando-se no fato de que seria obrigatória a conservação dos comprovantes até o transcurso do prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, as contribuições teriam prazo decadencial de 10 (dez) anos, obrigando a apresentação dos documentos solicitados.

Desta forma, à luz das respostas genéricas apresentadas e em virtude da ausência de apresentação de elementos que poderiam comprovar o contrário, a fiscalização concluiu que a aquisição de US\$ 68.978.000,00 em títulos eurobônus em 21/10/1999 pela Ceval International foi efetuada com recursos recebidos na véspera da empresa fiscalizada, especificamente parte dos US\$ 90.000.000,00 relativos ao mútuo concedido.

Para reforçar a vinculação do mútuo sob análise com a dívida representada pelos títulos eurobônus, a fiscalização utilizou a mesma sistemática, desta vez buscando o rastreamento dos recursos recebidos pela empresa fiscalizada quando da liquidação do mútuo em 2004, visando identificar se estes foram utilizados para quitação da dívida representada pelos títulos eurobônus.

A contribuinte foi intimada a apresentar o razão de sua conta contábil 01020.01012 Banco do Brasil-BL AS, com os lançamentos efetuados no dia 28/09/2004, além do respectivo extrato bancário.

Em análise dos documentos fornecidos, foi verificado o seguinte lançamento: débito contábil de R\$ 255.773.400,00, com histórico "Ref. Liq. Santista Export XB. Al". Tal lançamento corresponde ao valor da maior parte recebida pela empresa referente à quitação do mútuo concedido à Ceval International Ltd. As obrigações de tal mútuo foram transferidas pela Ceval International para a Santista Export Ltd., na data de 05/06/2000,

conforme "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito com Assunção de Débito" (docs. 75 e 76), o que justifica o pagamento efetuado pela Santista Export. A este lançamento contábil corresponde crédito no extrato bancário de mesmo valor com o histórico "câmbio".

O lançamento a crédito contábil de R\$ 240.197.711,61, com o histórico "Pgto pric + jrs Eurobônus Citi" corresponde ao pagamento dos títulos eurobônus que venceriam em 01/10/2004 e corresponde a dois lançamentos constantes no extrato bancário, na mesma data de recebimento da maior parcela do mútuo recém tratada, também com histórico "câmbio".

Desta forma, o fluxo financeiro relativo às operações em análise foi sincronizado, com a empresa fiscalizada recebendo a liquidação do mútuo e utilizando tais recursos na quitação de seu empréstimo lastreado em títulos eurobônus.

A empresa teria optado pela concessão do mútuo à sua subsidiária Ceval International para que esta efetuasse o resgate dos títulos eurobônus, ao invés de efetuar tal operação diretamente. A motivação para tal "artifício" estaria relacionada com o imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre todas as remessas efetuadas a título de juros incidentes sobre os títulos eurobônus, no caso de resgate antecipado dos títulos. A alíquota de IRRF só seria reduzida a zero quando o prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses, conforme inciso IX, do art. 1º da Lei nº 9.481/97

Quanto à apuração dos resultados da empresa, a ocorrência do resgate antecipado dos títulos eurobônus por intermédio de empresa controlada, via concessão de mútuo, implicaria necessidade de se analisar a dedutibilidade dos juros pagos sobre tais títulos no contexto global da operação.

Mesmo após este resgate, a empresa continuou apropriando integralmente as despesas vinculadas aos juros pagos, como já visto à razão de 10,625% e 11,125%. Entretanto, como parte desta dívida estaria "visceralmente" relacionada ao mútuo concedido de US\$90.000.000,00, que rendia, ao mesmo tempo, juros de 9,0%.

Desta forma, o resgate antecipado efetuado por intermédio do mútuo concedido gerou receitas e despesas, que não deveriam existir caso a empresa efetuasse o resgate diretamente. Sendo as despesas geradas superiores aos juros reconhecidos como receitas, ter-se-ia caracterizada a não necessidade da concessão do mútuo. Além de desnecessária, a operação seria lesiva à manutenção da atividade da empresa.

A fiscalização glosou então as despesas de juros, no valor em que superaram as receitas geradas no mútuo concedido. Tal cálculo foi feito apenas em relação à parcela do mútuo utilizada para resgate dos títulos eurobônus."

Alega a pessoa jurídica em sua defesa que a fiscalização teria apoiado a exigência em mera presunção:

“Afirma que a fiscalização não poderia desqualificar procedimentos e decisões administrativas e financeiras adotadas pela impugnante, que teria realizado operações jurídicas lícitas no seu livre exercício da atividade empresarial.

Sustenta que o lançamento está pautado na mera presunção de atos e fatos eventualmente cometidos pela impugnante ou por sua coligada, e muito provavelmente inspirado no disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, que não possui eficácia por falta de regulamentação e está inquinado de inconstitucional em ADIn própria.

As despesas glosadas seriam referentes aos juros dos títulos eurobônus captados no mercado internacional, os quais eram repassados aos bancos intermediários da operação, nunca como remuneração de empréstimo/mútuo.

Operações lícitas teriam sido desconstituídas por meras presunções lançadas a partir da imaginação fiscal, afrontando o disposto nos arts. 109, 110 e 142 do CTN, simplesmente porque os autuantes entenderam que o mútuo realizado pela impugnante à Ceval International Ltd., de US\$ 90.000.000,00, sob sua ótica não tinha justificativa.”

Entendo assistir razão à recorrente em suas alegações para não prosperar este item dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, por dois motivos básicos: não restou comprovada a descon sideração da operação efetivada e, o mais importante a meu ver, não poderia mais o Fisco questioná-la por ela ter se concretizado em período já decaído, não sujeito à auditoria.

Vislumbro nos autos que a realidade factual descrita pelo Fisco não caracteriza indícios fortes de confusão de recursos entre a recorrente e sua controlada no exterior, se apegando o auditor à coincidência parcial de datas de remessa e de valores e a recompra do Eurobônus, além da data de resgate desses títulos e da remessa de quantias pela controlada no exterior, não suficientes para descaracterizar o mútuo efetuado entre controlada e controladora.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados neste Conselho quanto à possibilidade de lançamento baseado em prova indiciária, porque além das presunções legais pode o Fisco valer-se da presunção simples para efetuar sua exigência. Essa presunção, na qualidade de prova indireta, sendo resultante de um elenco, um somatório de indícios e provas convergentes, é meio idôneo para referendar uma autuação.

Para tal, deve sempre existir indícios convergentes levando a um mesmo ponto, a uma mesma conclusão.

Claro está que os efeitos da prova indiciária podem ser estendidos aos demais fatos que se situam no mesmo plano, pela via da presunção, método legítimo quando apoiado em fato provado.

A presunção é meio de prova, conforme art. 212, IV, do Código Civil que estabelece:

“Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

I - confissão;

II - documento;

III - testemunha;

IV - presunção;

V - perícia. (grifei)”

Muitas vezes a prova no processo administrativo tributário é o resultado de um conjunto de elementos e circunstâncias, uma abstração feita por meio de um raciocínio lógico, concatenado, convergindo para o fato em si. Até mesmo uma confissão de infração tributária, colhida a termo, por exemplo, a falta de emissão de notas fiscais, não se reveste de verdadeira prova material da infração praticada, fato admitido por meio do documento confessional, que, no entanto, não revela uma operação mercantil, mas serve para referendar a autuação.

Este Conselho há muito vem espancando os lançamentos apoiados apenas em indícios, sem a demonstração de provas indiretas e indícios convergentes. Existe grande diferença entre uma autuação com base em simples indícios e uma exigência calcada em presunção regularmente construída pelo Fisco, com base nas provas indiciárias ou indiretas, todas convergindo para um mesmo ponto.

Não me repugna que a presunção possa ser usada como auxílio na prova de um fato, porque este instituto foi erigido como meio legítimo de prova, como se extrai do art. 212, IV, do Código Civil. Todavia, a legítima presunção precisa ser construída tecnicamente, tendo como ponto de partida um fato provado, com a associação de indícios convergentes que levem à conclusão do que se está querendo provar.

Os fatos apurados traduzem indícios que não caracterizam a ocorrência da infração imputada à pessoa jurídica.

Ainda que a movimentação financeira possa ser considerada o produto de procedimento anormal por parte da contribuinte, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito podem constituir um indício que justifique um aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Ao Fisco competia apurar outros fatos que o conduzissem à conclusão mais segura sobre tal irregularidade. O fato em si não autoriza e nem dá suporte à tributação, sob pena de caso assim prevaleça ser admitida uma presunção não autorizada por lei.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão

dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina in “Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

“Dever de prova e” in dubio contra fiscum”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

Além disso, não podia mais o Fisco auditar o envio de valores à pessoa ligada, ao contrário da revisão preliminar de prejuízos e bases negativas analisadas anteriormente no item “a” do voto onde se admite essa revisão mesmo transcorrido o lapso decadencial.

No caso em tela, a fiscalização pretendeu descaracterizar a operação de mútuo entre as empresas autuada e a controlada no exterior, intimando a contribuinte no ano de 2006 a comprovar operações que remontam ao ano de 1999, exigindo Razão de contas e seus lançamentos, Diários e extratos bancários, sendo cabível a atitude da empresa em informar que não dispunha mais de tais elementos depois de transcorridos mais de seis anos do fato.

O auditor autuante contesta esse posicionamento afirmando que era dever da empresa a guarda de livros e documentos até o decurso do lapso decadencial e que as contribuições teriam prazo de dez anos para homologação do lançamento, afirmativa superada por julgado definitivo do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que previa esse prazo decadencial.

Portanto, não mais poderia o Fisco auditar os elementos da operação efetuada pela pessoa jurídica, relativa a Eurobônus, depois de decorrido o lapso decadencial, por estarem homologados os registros contábeis e fiscais do período de 1999.

Assim, não pode prosperar este item do lançamento pautado em indícios e em auditoria que adentrou em análise de elementos constantes de período já decaído.

c) Gratificações atribuídas a dirigentes ou administradores. Despesas indevidamente deduzidas – 13º salário pago a administradores. Itens 004 do auto de infração e Termo de Verificação Fiscal.

No que tange à dedução dos valores pagos a título de 13º salário a seus diretores, não tem razão a recorrente ao afirmar que os tratou como qualquer funcionário e que sua remuneração era fixa.

O 13º salário de diretor é liberalidade, pois ele é trabalhador autônomo, não tendo contrato de trabalho em vigor, não sendo obrigação da pessoa jurídica tal desembolso, tendo esses pagamentos característica de gratificação, com impedimento ao teor do artigo 303 do RIR/99, *in verbis*:

“Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único).”

A remuneração de administrador deve ser mensal e fixa e ter relação com serviços prestados, conforme art. 357 e parágrafo único do RIR/99.

“Art. 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).”

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º 2, alíneas “b” e I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam a remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 12, alíneas “b” e “d”).

Deve ser mantido, portanto, esse item do auto de infração.

d) Adições não computadas na apuração do lucro real. Lucros auferidos no exterior. Disponibilização obrigatória em 31/12/2002 de lucros auferidos no exterior até 31/12/2001. Itens 0007 do auto de infração e Termo de Verificação Fiscal.

Na apuração da infração detectada, a falta de adição ao Lucro Real do lucro auferido no exterior disponibilizado à controladora no Brasil em 31/12/2002, o Fisco levou em consideração o total de lucros acumulados levantados pela empresa até o balanço encerrado em 31/12/2001, fato este questionado pela recorrente, que alega a existência de prejuízo no balanço de 31/12/2002, que deveria ter sido compensado com o lucro acumulado para efeito da determinação do lucro tributado.

Conforme consta do Relatório, o autuante descreve a infração da seguinte forma:

“(e) Disponibilização obrigatória em 31/12/2002 de lucros auferidos no exterior até 31/12/2001.”

Conforme art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, os lucros auferidos por empresa controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiveram sido apurados, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. No parágrafo único do dispositivo, é estabelecido que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A fiscalização verificou que a Bunge Alimentos é controladora integral da Empresa Santista Export Ltd., conforme teor dos balanços publicados pela empresa. Esta empresa, no ano-calendário de 2001, apurou lucro no exterior no montante de R\$86.362.929,76, equivalente a US\$ 37.218.983,69 (US\$ 1,00 = R\$ 2,3204). Além de tal valor, esta empresa terminou 2001 com lucros acumulados, de períodos anteriores, no valor de R\$ 17.580.032,91, que convertidos pela cotação do dólar do período (US\$ 1,00 = R\$ 2,3204) equivalem a US\$7.576.294,13.

Assim, a controlada possuía, em 31/12/2001, lucros apurados não disponibilizados no valor de US\$ 44.795.277,83, entretanto, conforme o mencionado art. 74, deveriam ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

A fiscalizada adicionou apenas R\$ 756.104,40, a título de lucros auferidos no exterior, que de acordo com a ficha 36 da DIPJ do ano-calendário de 2002, são integralmente provenientes da empresa Dinelsur Corporation S/A, outra controlada da empresa fiscalizada.

Ante o ocorrido, a fiscalização adicionou o valor de US\$ 44.795.277,83 para apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2002. Em obediência ao art. 143 do Código Tributário Nacional, o valor deve ser convertido para Reais tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, do dólar dos Estados Unidos, para o dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, 31/12/2002, perfazendo então o montante de R\$158.275.155,15.”

Sustenta a recorrente que existe impossibilidade material da disponibilização dos lucros auferidos no exterior pela controlada Santista Export Ltda., em virtude de apuração de prejuízo no Balanço do ano-calendário de 2002, que absorveu o lucro acumulado oriundo de exercícios anteriores.

Alega a pessoa jurídica em sua defesa que a fiscalização teria apoiado a exigência em valores irreais, porque o lucro acumulado a ser disponibilizado em 31/12/2002 deveria levar em conta o prejuízo apurado no Balanço levantado na mesma data:

“Conforme demonstrado no balanço patrimonial da Santista Export Ltd. do ano-calendário de 2002, ora anexado, a mesma obteve prejuízos no exercício de suas atividades, o que eliminou

considerável parcela dos lucros até então acumulados, fato que não teria sido observado pelos fiscais autuantes.

Os fiscais teriam se restringido aos resultados apurados em 31/12/2001, não atentando para o exercício findo em 31/12/2002 da empresa controlada, embora fosse este o marco fatal para a verificação de existência ou não de prejuízos a distribuir, o que poderia ser confirmado pelas fichas 36 e 37 da DIPJ/2003, ano-calendário 2002.

Assim, evidenciada a apuração de prejuízo durante o ano-calendário de 2002, não haveria lucros a distribuir, o que implicaria a improcedência do lançamento, corroborado pelos termos do § 3º do art. 4º da Instrução Normativa nº 213/2002.”

O posicionamento do acórdão de primeira instância foi no sentido da impossibilidade da compensação do prejuízo apurado em 2002 e que esse resultado não pode ser confundido com aquele levantado em período anterior.

Entendo assistir razão à recorrente no seu pleito de compensação do prejuízo com o lucro acumulado oriundo do ano de 2001, pois na data do fato gerador do tributo, 31/12/2002, o montante a ser disponibilizado para a controladora no Brasil, Bunge Alimentos S/A, não foi o apontado pela fiscalização e sim o lucro remanescente da compensação do prejuízo desse período, como determina o parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001.

Vejamos a evolução legislativa da tributação dos lucros apurados por pessoa jurídica controlada no exterior.

Até o ano-calendário de 1995, não ocorria a tributação dos lucros apurados por controladas no exterior, prevalecendo o princípio da territorialidade, conforme artigo 337 do RIR/94, cuja matriz legal são a Lei nº 4.506/64, art. 63, e o Decreto-lei nº 2.429/88, art. 11: "Art. 337 - O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País". Não sendo tributado pelo Imposto de Renda, nem tampouco pela CSLL.

Com a edição da Lei nº 9.249/95 e sua vigência a partir de 01 de janeiro de 1996, a tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior passou a ser regida pelo princípio da universalidade, sofrendo incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica no momento de sua apuração no balanço levantado pela investida ao final do exercício.

O artigo 25 da Lei nº 9.249/95 a respeito do assunto está assim redigido:

"Art. 25 - Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.(Destaquei)"

(Omissis).

Em 10 de dezembro de 1997, foi editada a Lei nº 9.532, tendo seu artigo 1º previsto expressamente que o fato gerador do tributo ocorreria na data do Balanço do ano de sua disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

“Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Destaquei)”

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.”

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em seu art. 74 dispôs que o lucro restaria disponibilizado para a controladora no Brasil na data do Balanço na qual tiver sido apurado:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.”(Destaquei)

Como se verifica da evolução legislativa da incidência do IRPJ e CSLL sobre o lucro apurado por controlada no exterior, com a edição da MP 2.158-35, a partir de 2002, a tributação desse lucro voltou a ter como fato gerador o momento da sua apuração, quando considerado disponibilizado.

O parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tratando dos lucros acumulados levantados até 31/12/2001, ainda não tributados, criou uma exceção determinando como fato gerador do IRPJ e CSLL a disponibilização compulsória desses lucros acumulados em 31/12/2002.

Ou seja, o fato gerador dos tributos incidentes sobre os lucros auferidos no exterior por controlada é a sua disponibilização no ano de 2002. Caso não ocorra o fato gerador durante o ano de 2002, compulsoriamente esse saldo de lucro acumulado estará disponibilizado em 31/12/2002.

Pela análise dos autos, a empresa detinha na data do Balanço levantado em 31/12/2002, em dólar, lucros acumulados na quantia de US\$ 44,795,277,83 e apurou prejuízo no montante de US\$ 44,121,901.75, restando um total de lucro acumulado, em dólar, depois da compensação do prejuízo, no valor de US\$ 673,376.08.

Como a tributação dos lucros acumulados foi determinada pelo parágrafo único do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 na sua disponibilização em 31/12/2002, nada mais correto e sistematicamente lógico, que do montante acumulado do lucro, em dólar, possa ser deduzido o prejuízo apurado em 31/12/2002, restando disponibilizado o valor em dólar de 673,376.08 (44,795,277.83 – 44,121,901.75) que multiplicado por 3,5333 (taxa de câmbio em 31/12/2002) chega-se ao total de R\$ 2.379.239,70 do remanescente a tributar neste item do auto de infração, ou seja exclui-se da tributação neste item 007 o valor de R\$155.895.915,45 [158.275.155,15 (valor lançado) – 2.379.239,70 (saldo a tributar)].

Assim sendo, deve ser mantida a tributação neste item apenas o valor de R\$ 2.379.239,70.

e) Adições não computadas na apuração do lucro real. Juros passivos indedutíveis. Dedução indevida de despesas relativas a juros pagos em empréstimos

tomados de empresa controlada, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas domiciliadas no exterior. Itens 008 do auto de infração e 008 do Termo de Verificação Fiscal.

Deve ser mantida a exigência quanto a esse item do auto de infração, pois resta claro pelo artigo 34 da Lei nº 9.532/97, redação dada pela art. 34 da MP nº 2.158, de 2001, a infração cometida, não importando se a beneficiária dos juros é ou não a mesma empresa que deixou de disponibilizar o lucro:

“Art.34. O § 3º do art. 1ª da Lei re 9.532, de 1997, alterado pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

§3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior;”

Como consta dos autos, a empresa deteve lucros a disponibilizar no período auditado e tomou empréstimo de controlada no exterior, incorrendo na situação descrita no § 3º do artigo 34 acima referido, devendo ser mantido este item do auto de infração.

f) Multas isoladas.

A imposição da multa isolada da Contribuição Social sobre o Lucro e do IRPJ, em virtude da falta de recolhimento de estimativa, está sustentada no art. 44 § 1º IV da Lei nº 9.430/96.

Este dispositivo legal está assim redigido:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(Omissis)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(Omissis)”

Por sua vez, o artigo segundo trata do recolhimento por estimativa, *in verbis*:

“Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de

dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(Omissis) ”

A Lei nº 9.430/96 alterou para trimestral o período de apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro. Manteve, no entanto, a possibilidade de a empresa sujeita à tributação com base no lucro real continuar efetuando pagamentos mensais por estimativa que, nesse caso, devem ser confrontados com o tributo apurado no final do ano.

O artigo 1º da citada Lei está assim redigido:

“Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(Omissis). ”

A recorrente, optante pela tributação do Imposto de Renda pelo lucro real anual nos anos-calendário de 2001 a 2004, conforme comprovam suas declarações de rendimentos pessoa jurídica, não efetuando recolhimentos com base na estimativa em relação aos valores de CSLL e IRPJ, fica sujeita à multa isolada, estando perfeitamente caracterizada a situação prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, supracitado.

O referido enquadramento legal determina a imposição de penalidade quando a contribuinte, sujeita à tributação pelo lucro real anual e ao pagamento mensal do tributo com base no valor estimado, deixa de fazê-lo. Assim, apesar de definida a base de cálculo da contribuição após a entrega da declaração de rendimentos, mesmo quando apurada base negativa no período, deve ser efetuado o lançamento da multa isolada em relação às parcelas estimadas não pagas, correspondente à CSLL e o IRPJ não recolhido.

No que tange à alegação apresentada pela autuada quanto à existência de dupla tributação sobre uma mesma base de cálculo, vejo que foram impostas sanções sobre fatos ou irregularidades tributárias distintas.

Apesar de a base ser idêntica, a multa de ofício foi aplicada em virtude da falta de recolhimento da CSLL e IRPJ apurado no Balanço, já a multa isolada foi exigida em razão da falta de recolhimento da estimativa mensal a que a empresa estaria sujeita, caso tivesse procedido como recomendado pela legislação tributária.

A extinta Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, alterando seu entendimento anterior, deliberou pela possibilidade da incidência sobre uma mesma base da multa isolada e da multa de ofício acompanhada do tributo. Os Acórdãos nº: 108-07.697 e 108-07.660 da sessão de 18 de fevereiro de 2004, da lavra do ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, cuja ementa a seguir transcrevo, traduzem claramente este posicionamento.

“CSL – LANÇAMENTO DE MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS – CONCOMITÂNCIA COM

MULTA DE OFÍCIO ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO – COMPATIBILIDADE – A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício.

Recurso negado.”

Do voto dos referidos acórdãos, por esclarecedor, transcrevo o seguinte excerto:

“Já participei de julgamentos nesta Câmara em que foi considerada incabível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e da multa de ofício acompanhando exigência de tributo, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal.

Todavia, a maioria dos membros desta Câmara mudou recentemente seu posicionamento quanto à matéria, por entender que seria injusto dar-se tratamento mais benéfico ao contribuinte que deixou de pagar as estimativas e o tributo definitivo do que àquele contribuinte que apenas deixou de recolher as estimativas.

Porque seria exatamente isto que ocorreria ao comparar-se contribuintes com diferença de comportamentos, tendo um pago o tributo definitivo apurado ao final do ano-calendário e o outro não o fazendo.

Para o primeiro caso citado o Fisco lançaria apenas a multa isolada e para o segundo lançaria ambas as multas.

A permanecer o entendimento anterior no primeiro exemplo a multa isolada seria mantida e no segundo, exonerada.

Parece-me um contra-senso.

Da análise dos autos fica claro que, ao deixar de efetuar os recolhimentos por estimativa, o contribuinte incidiu em infração à legislação da CSL, sujeitando-se ao lançamento de ofício na forma do artigo 44, inciso I, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

A autuação incluiu também a exigência de contribuição apurada ao final do ano-calendário, acompanhada da correspondente multa de ofício. Esta porção do lançamento não é objeto do presente recurso, tendo sido parcialmente acatada pelo contribuinte e parcialmente exonerada em primeiro grau.

Ressaltando a mudança de entendimento da maioria desta Câmara, não vislumbro mais qualquer incompatibilidade na exigência de ambas as multas para um mesmo período.

Portanto, entendo que o Acórdão recorrido não merece qualquer reparo e assim sendo, manifesto-me por NEGAR provimento ao recurso.”

Assim sendo, deve ser mantida a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

g) Alegações de Inconstitucionalidade.

As alegações apresentadas pelo recorrente a respeito inconstitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e o efeito confiscatório da multa de ofício não podem aqui ser analisadas, porque não cabe a este Conselho discutir validade de lei.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados neste Colegiado, que, regra geral, falece competência a este Conselho Administrativo para, em caráter original, negar eficácia à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, porque, pela relevância da matéria, no nosso ordenamento jurídico tal atribuição é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, com grau de definitividade, conforme arts. 97 e 102, III, da Constituição Federal, *verbis*:

“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(Omissis)

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.”*

Conclui-se que mesmo as declarações de inconstitucionalidade proferidas por juízes de instâncias inferiores não são definitivas, devendo ser submetidas à revisão.

Em alguns casos, quando existe decisão definitiva da mais alta corte deste país, vejo que o exame aprofundado de certa matéria não tem o condão de exorbitar a competência deste colegiado e sim poupar o Poder Judiciário de pronunciamentos repetitivos sobre matéria com orientação final, em homenagem aos princípios da economia processual e celeridade.

É neste sentido que conclui o Parecer PGFN/CRF nº 439/96, de 02 de abril de 1996, por pertinente, transcrevo:

“17. Os Conselhos de Contribuintes, ao decidirem com base em precedentes judiciais, estão se louvando em fonte de direito ao alcance de qualquer autoridade instada a interpretar e aplicar a lei a casos concretos. Não estão estendendo decisão judicial, mas outorgando um provimento específico, inspirado naquela.

(Omissis)

*32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo **pronunciamento final e definitivo do STF**, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.”(grifo nosso)*

Com base nestas orientações foi expedido o Decreto nº 2.346/97, que determina o seguinte:

*“As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, **de forma inequívoca e definitiva**, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

§ 1 - Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia “ex tunc”, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial” (grifo nosso)

Este entendimento já está pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê no julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

“DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido “(Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in Repertório IOB de Jurisprudência nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106)

Recorro, também, ao testemunho do Prof. Hugo de Brito Machado para corroborar a tese da impossibilidade desta apreciação pelo julgador administrativo, antes do pronunciamento do STF:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional” (in “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303).

Do exposto, concluo que, regra geral, não cabe a este Conselho manifestar-se a respeito de inconstitucionalidade de norma, apenas quando exista decisão definitiva em matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal é que esta possibilidade pode ocorrer, o que não é o caso em questão.

Vejo que foi prolatada a Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

A multa de ofício foi perfeitamente aplicada ao fato apurado, haja vista a constatação de irregularidades tributárias, não se adequando o conceito de Confisco estampado no artigo 150 da Constituição Federal, que trata desta situação apenas no caso de tributos.

O lançamento da CSLL em questão teve origem em matéria fática apurada na exigência principal, na qual a fiscalização lançou crédito tributário do Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Tendo em vista a estreita relação entre eles existente, deve-se seguir os efeitos da decisão ali proferida, em que foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas, e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar o item 003 do auto de infração, intitulado Custos, despesas operacionais e encargos não necessários, e reduzir o valor tributável do item 007 do auto de infração, nominado Adições não computadas na apuração do lucro real. Lucros auferidos no exterior. Disponibilização obrigatória em 31/12/2002 de lucros auferidos no exterior até 31/12/2001, para manter a tributação apenas do montante de R\$2.379.239,70.

(Documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Relator

Processo nº 13971.001629/2006-35
Acórdão n.º **1202-000.757**

S1-C2T2
Fl. 2.360

CÓPIA