



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

Processo nº 15374.000165/99-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 9202-002.582 – 2ª Turma
Sessão de 06 de março de 2013
Matéria Processo Administrativo Fiscal - Nulidade
Recorrente SANOFI WINTHROP FARMACÊUTICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 31/10/1995

**COMPENSAÇÃO DE IRRF - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS -
MUDANÇA NO CRITÉRIO JURÍDICO APLICADO NA AUTUAÇÃO**

Tendo o Auto de Infração admitido a compensação efetuada pela Contribuinte, e fixado os limites da lide tão-somente quanto à sua abrangência, incabível a discussão acerca da própria pertinência da operação, por caracterizar-se mudança no critério jurídico da autuação, com evidente cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/1995

NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

São nulas as decisões proferidas com cerceamento do direito de defesa.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade da decisão: recorrida, com retorno dos autos à Câmara de origem para proferir decisão dentro dos limites da lide.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

EDITADO EM: 12/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

Relatório

Contra a Contribuinte acima identificada foi instaurado procedimento fiscal, conforme Auto de Infração de fls. 74 a 76, Termo de Verificação e Intimação Fiscal de 25/11/1998 (fls. 13 a 15) e Termo de Esclarecimentos, de 28/01/1999 (fls. 41 a 43).

O Termo de Verificação e Intimação Fiscal assim consignava às fls. 14/15:

“3- Mútuo quitado com Dividendos Distribuídos

Mediante o Instrumento Particular datado de 21.11.95, os sócios da fiscalizada(mutuante): as empresas SANOFI PHARM PARTICIPACOES LTDA e SANOFI DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LIDA., na qualidade de mutuárias, resolvem promover a quitação parcial de seus débitos, com os Dividendos oriundos do Saldo de Lucros Acumulados corrigidos referente a 1994, no valor de R\$ 21.355.131,45 (o valor contabilizado em 31.10.95 é de R\$ 21.419.509,64).

3.1- Verifiquei por intermédio os controles internos da SRF, que a SANOFI PHARM PARTICIPACOES LTDA. remeteu para o exterior durante o ano de 1995 o total de R\$ 18.951.461,23 (Quadro-Demonstração dos Lucros ou Prejuízos acumulados/DIRPJ). Desse montante, R\$ 6.218.197,00 referem-se a Lucros de 1994;

3.1.2 - Examinando o Quadro Maiores Acionistas ou Quotistas/DIRPJ, do ano-calendário 1995, das empresas em questão, em função das informações ali prestadas, autoriza-nos a compor o seguinte quadro:

Os Sócios da

-SANOFI WINTHROP(Fiscalizada)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/03/2013 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/03/2

013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 14/03/2013 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 28/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

-Sanoti Pharm Participações 50,05%

-Sanofi do Brasil 49,05%

-SANOFI DO BRASIL

-Sanoti Pharm Participações 72,28%

-Sanofi France 26,94%

-SANOFI PHARM PARTICIPACOES

-Sanofi France 99,99%

3.2- Diante dessa circunstância, esta Fiscalização considerou o montante de R\$ 6.218.197,00, em 31.12.94, remetido em 1995 pela SANOFI PHARM PART. como antecipação dos lucros que teria direito pela sua participação no contribuinte sob ação fiscal (distribuídos em 31.10.95).

3.3- Esse entendimento decorre da própria legislação que estabelece que os lucros apurados a partir de 01.01.94 até 31.12.95, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliados no País estão sujeitos a incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de quinze por cento (Lei 8.849/94, art. 20.). Facultado compensar esse imposto com o relativo a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior (Lei 9.064/95, art. 2º.):

Lucro Distribuído em 31.10.95 - R\$ 21.419.509,64

IRRF - 15% 3.212.926,45

Lucro remetido em 05.04.95 - R\$ 6.488.353,63

R\$6.488.353,63 x 0,7061/0,6767

IRRF - 15% (Remessa) 973.253,04

IRRF a comprovar R\$ 2.239.673,4

Após os esclarecimentos prestados pela fiscalizada, o Termo de Esclarecimentos assim registra às fls. 41 a 43:

“3- Mútuo quitado com Dividendos Distribuídos

Esta fiscalização verificou que o mútuo contratado entre a fiscalizada (mutuante) e as sócias SANOFI PHARM PARTICIPACOES LTDA. CGC: 48.774.350/0001 -31 e SANOFI DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA. CGC: 61.099.966/0001 - 12, (mutuárias), foi quitado parcialmente em 31.10.95 com os Dividendos Distribuídos oriundos do Saldo de Lucros Acumulados consignados no Balanço da mutuante em 31.12.94; sendo essa distribuição sujeita ao IRRF a alíquota de quinze por cento. No presente caso, ao utilizar a totalidade do lucro para quitar o mútuo, esse montante é considerado líquido.

Cabendo, portanto, o seu reajustamento para efeito de incidência do IRRF.

Em sua resposta ao Termo de 25.11.98, o contribuinte retifica a composição societária elaborada no item 3.1.2. baseada nos dados das Declarações de Rendimentos, apresentando como prova as Alterações Contratuais devidas. Informa, ainda, que a empresa distribuiu durante o ano de 1995 o valor total de R\$ 27.699.726,00, sendo R\$ 19.496.397,00 para o CGC 48.774.350/0001-31 e R\$ 8.194.329,00 para o CGC 00.200.928/0001-10, estes recolhendo em conjunto o valor de R\$ 4.198.488,20 a título de IRRF, (IRRF sobre a Remessas de Lucros para o Exterior.

Considerando o exposto no item 3.3 do Termo de 25.11.98, esta fiscalização ao apurar o montante de IRRF devido na Distribuição dos Lucros de 1994 em 31.10.95 aproveitou o imposto já recolhido pelas sócias na remessa para o exterior, como antecipação de lucros que as mesmas teriam direito na fiscalizada.

Em virtude do acima exposto, analisou-se a parcela de Lucros Acumulados referente a 1994 consignados na Declaração de Rendimentos de IRPJ dos CGC acima, revelando-se o seguinte:

CGC: 00.200.928/0001-10 (Pharma Participações)

Quadro- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

Lucros Acumulados em 31.12.94 3.828.017,00

Lucros Acumulados (01.01. a 30.06.95)

Saldo anterior de Lucros Acumulados 3.828.017,00

Correção Monetária de Lucros Acumulados 166.312,00

Lucro do Exercício 4.817.278,00

TOTAL 8.811.607,00

DISTRIBUIDOS 8.045.140,00

CGC: 48.774.350/0001-31

Lucros Acumulados em 31.12.94

Saldo de Lucro Acumulado anterior

Transferências para Reserva

Lucro Acumulado 6.218.197,00

Lucros Acumulados em 31.12.95 ,

Saldo anterior de Lucros Acumulados 6.218.197,00

Ajustes Credores 527.385,01

Correção Monetária 577.735,20

Reversão de Reservas 5.124.762,13

Lucro do Exercício 8.294.786,26

TOTAL 20.742.865,80

DIVIDENDOS/LUCROS DISTRIBUIDOS 18.951.461,23

Como se observa daqueles valores distribuídos pelo contribuinte durante o ano de 1995 e devidamente remetidos ao exterior pelas sócias, somente as quantias de R\$ 3.828.017,00 e R\$ 6.218.197,00 referem-se aos Lucros de 1994.

Com esses esclarecimentos, os Lucros Acumulados de 1994 quitados com o mútuo em 31.10.95, sujeitos a incidência do IRRF a alíquota de 15(quinze por cento) passam a ser tributados na forma abaixo, retificando os valores encontrados por esta fiscalização no item 3.3 in fine:

*Lucros Distribuídos em valores de 31.12.94 18.227.594,00
Base reajustada em valores de 31.12.94 21.444.228,24*

Lucro Remetido em 05.04.95

CGC:00.200.928/0001-10 -3.828.017,00.

CGC:48.774.350/0001-31 - 6.218.197,00

Diferença a tributar 11.398.014,24

Diferença a tributar corrigida (10/95) 13.393.972,11

IRRF 2.009.095,82

Assim, o Auto de Infração traz a seguinte exigência:

“1- FALTA DE RECOLHIMENTO S/DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS

Apurado conforme Termo de Verificação e Intimação Fiscal e Termo de Esclarecimentos que fazem parte integrante deste Auto de Infração.

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Lei 8.849/94 art. 2º:”

(fls. 219): A ação fiscal foi assim resumida no relatório da decisão de Primeira Instância

“Segundo o autuante, a autuação decorre de falta de recolhimento do imposto sobre distribuição de dividendos (fl. 77). O enquadramento legal informado foi o artigo 2º da Lei no 8.849, de 28 de janeiro de 1994.

Conforme o item 3 (fls. 14/15) do Termo de Verificação e Intimação Fiscal (fls. 13/15) e o item 3 (fls. 41/43) do Termo de Esclarecimentos (fls. 41/43), a interessada era credora, em razão de contrato de mútuo, de seus sócios, as empresas Sanofi do Brasil (que detinha participação de 49,05 % do capital da interessada) e Sanofi Pharm Participações (que detinha participação de 50,05 % do capital da interessada).

Em 31/10/1995 (contrato de fls. 07/11) a interessada teria utilizado os dividendos distribuídos (relativos ao saldo de lucros acumulados em 31/12/1994) como pagamento parcial do mútuo, ficando dessa forma quitadas as parcelas das dívidas das mutuárias correspondentes aos dividendos distribuídos (R\$ 10.666.888,16 referente à participação da Sanofi do Brasil e R\$ 10.688.243,29 referente à participação de Sanofi Pharm).

Na apuração da base tributável, o autuante deduziu as parcelas remetidas ao exterior dos lucros das sócias da interessada (somente as parcelas relativas aos lucros acumulados em 31/12/1994), nos montantes de R\$ 3.828.017,00 e R\$ 6.218.197,00 (N. 42/43). Afora isso, o autuante reajustou a base tributável de R\$ 18.227.594,00 (saldo de lucros acumulados em 31/12/1994 constante da declaração de rendimentos — fl. 46) para R\$ 21.444.228,24 sob o seguinte fundamento (fl. 42): "No presente caso, ao utilizar a totalidade do lucro para quitar o mútuo, esse montante é considerado líquido. Cabendo, portanto, o seu reajustamento para efeito de incidência do IRRF".

Em sessão de 1º/07/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ considerou improcedente o lançamento efetuado contra a Contribuinte em epígrafe, por meio do acórdão de fls. 217 a 222, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 31/10/1995

Ementa: DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 2º DA LEI Nº 8.849/1994. É incabível a segregação dos lucros acumulados por períodos de origem, eis que a norma aplicável não prevê tal restrição, incidindo indistintamente sobre o total distribuído.

Lançamento Improcedente”

O voto foi assim articulado:

“O autuante aplicou regra não prevista na legislação por ele citada, ao efetuar a segregação dos lucros acumulados até 31/12/1994 dos lucros acumulados após 01/01/1995. A Lei nº 8.849/1994, em seu artigo 2º, não faz qualquer distinção quanto ao período de origem dos dividendos distribuídos, os quais devem ser oferecidos à tributação à medida que forem pagos ou creditados. Reproduzo a seguir a redação original do artigo 2º da Lei nº 8.849/1994:

"Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à

incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será considerado exclusivo na fonte qualquer que seja o beneficiário.

2º O imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária pelo valor desta na data do fato gerador.

3º A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente:

a) a distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial; e

b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda sobre ele incidente.

4º A alíquota prevista neste artigo alcança a distribuição automática de lucros prevista no art. 22 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

5º O imposto descontado na forma deste artigo, será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para cruzeiros reais com base na expressão monetária da Ufir diária vigente na data do pagamento".

Tal norma foi alterada pela Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, fato não informado no enquadramento legal de fl. 77, porém de conhecimento da interessada, que reproduziu o artigo alterado às fls. 92/93. Apesar de não citar expressamente as alterações, o autuante efetuou seus cálculos considerando a regra da compensação do IRRF, constante destas alterações (§ 1º, b e §2º). Reproduzo a seguir a parte do artigo 2º da Lei nº 9.064/1995 que altera a redação do artigo 2º da Lei nº 8.849/1994:

"Art. 2º Os dispositivos da Lei nº 8.849, de 1994, adiante indicados, passam a vigorar com a seguinte redação, renumerando-se para 9º seu art. 8º:

Art. 2º

1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;

b) considerado como antecipação sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

c) definitivo, nos demais casos.

2º A compensação a que se refere a alínea b do parágrafo anterior poderá ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos .a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.

4º A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa Jurídica tributada com base no lucro real.

5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base na expressão monetária da UFIR vigente no mês de pagamento".

Como se observa pela leitura das normas reproduzidas acima, o artigo 2º da Lei nº 8.849/1994, seja em sua redação original ou na redação alterada, não autoriza o procedimento do autuante de separar o lucro acumulado até 31/12/1994 do lucro acumulado após esta data. Tal procedimento aumentou indevidamente a base tributável calculada à fl. 43, pois, para fins de compensação, somente as parcelas de R\$ 3.828.017,00 e R\$ 6.218.197,00 foram deduzidas.

No demonstrativo de fl. 42 o autuante indica que as sócias da interessada teriam distribuído (remetido ao exterior) as quantias de R\$ 8.045.140,00 e R\$ 18.951.461,23. Porém, para fins de compensação das bases tributáveis de IRRF o autuante aceitou apenas as parcelas de R\$ 3.828.017,00 e R\$ 6.218.197,00, já que o que excede estas parcelas teve origem em lançamentos posteriores a 31/12/1994. Caso o autuante tivesse feito a compensação pelos totais de lucros distribuídos pelas sócias, a diferença a tributar seria negativa, ou seja, não haveria falta de recolhimento de IRRF.

Assim, tendo em vista (1) que o entendimento do autuante não tem base legal, (2) que as regras de tributação do IRRF relativas ao ano-calendário de 1994 e 1995 são exatamente as mesmas e (3) que se a compensação fosse calculada sem a segregação dos valores de lucro acumulado originados no ano-calendário de 1995 não seria apurada falta de recolhimento de imposto, improcede a autuação."

Desta decisão a DRJ Rio de Janeiro/RJ recorreu de ofício ao Conselho de Contribuintes, que em 26/07/2006 exarou o Acórdão 106-15.702, assim ementado:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – DIVIDENDOS PAGOS A CONTROLADAS - DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS PELAS CONTROLADAS - COMPENSAÇÃO - 0 artigo 2º da Lei nº 9.064, de 1995, veicula a possibilidade

de que o IRF pago pela distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, fosse considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses. Sendo que tal compensação poderia ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior. Pelo entendimento do colegiado julgador de primeira instância seria permitida a compensação do imposto pago pelas empresas controladoras quando da distribuição dos seus lucros com aquele pago pela controlada no momento do pagamento de dividendos às suas sócias.

Recurso de ofício provido.”

O voto condutor do acórdão foi assim articulado:

“O dissídio posto nos autos diz respeito ao auto de infração relativo ao imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), sobre a distribuição de dividendos, com fato gerador ocorrido em 31/10/1995.

Os dividendos foram distribuídos às sócias SANOFI PHARM PARTICIPAÇÕES LTDA, CGC - 48.774.350/0001-31 e SANOFI DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CGC - 61.099.966/0001-12, e foram oriundos de Saldo de Lucros Acumulados consignados no Balanço da fiscalizada em 31/12/1994.

O colegiado julgador de primeira instância exonerou o sujeito passo do lançamento por entender que houvera sido lavrado em desconformidade com as regras do artigo 2º da Lei nº 8.849, de 28/01/1994.

Isto porque a autoridade fiscal aceitara para compensar com o imposto devido quando da distribuição de dividendos em questão, os valores pagos a título de IRF sobre lucros distribuídos pelas sócias da fiscalizada e remetidos ao exterior, apenas a parte referente aos lucros apurados até 31/12/1994. Caso a fiscalização houvesse empreendido a compensação dos totais dos lucros remetidos ao exterior pelas sócias, não restaria valor a tributar.

Dessarte, submete-se à apreciação deste colegiado a pertinência da compensação do IRF recolhido quando da distribuição dos lucros das controladoras à sócia com aquele devido pela controlada pela distribuição de dividendos às suas sócias.

O dispositivo legal que deu base à imposição tributária e o artigo 2º da Lei nº 8.849, de 28/01/1994, litteris:

(...)

Ocorre que tal norma foi alterada pelo artigo 2º da Lei nº 9.064, de 20/06/1995, da seguinte forma:

(...)

Do dispositivo legal supramencionado resta que, a norma veicula a possibilidade de que o IRF pago pela distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, fosse considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses. Sendo que tal compensação poderia ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

Entretanto, pelo entendimento do colegiado se permitiria exatamente o contrário do que a lei determina, pois que estaria se operando o trajeto inverso do que veicula o dispositivo legal. Portanto, não devem ser acatadas as considerações do voto condutor do acórdão de primeira instância.

Por outro lado, observamos que, embora não tenha sido correto o procedimento da fiscalização, pois que, quando da imposição tributária admitiu a compensação que a lei não autoriza, tal fato beneficiou a autuada, não nos sendo permitido o seu agravamento.

Forte no exposto, somos pelo provimento do recurso de ofício.”

Cientificada do acórdão em 08/06/2007, a Contribuinte opôs, em 15/07/2007, os Embargos de Declaração de fls. 315 a 320, rejeitados conforme despacho de fls. 339 a 341.

Cientificada da rejeição dos Embargos de Declaração em 10/04/2008 (AR de fls. 349), a Contribuinte interpôs, em 12/05/2008, o Recurso Voluntário de fls. 352 a 384, com fundamento no art. 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007. O recurso contém os seguintes argumentos, em síntese:

- durante o ano-calendário de 1995, foram realizadas operações de mútuo entre a Recorrente e suas então controladoras - "Sanofi Pharm" e "Sanofi do Brasil", tendo esta última a incorporado posteriormente – sendo que tais operações tinham por finalidade a centralização de recursos na "Sanofi Pharm" para posterior remessa de dividendos à Sanofi França, na medida em que esta Sociedade era a "holding" principal do Grupo Sanofi no Brasil e, que, por sua vez, concentrava a maioria dos investimentos do Grupo no Brasil;

- assim, tais remessas ao exterior efetuadas pela "Sanofi Pharm" (e também pela "Pharm Participações" – posteriormente incorporada pela "Sanofi Pharm") ao longo de 1995, relativas aos lucros de 1994 e 1995 (intermediários), gerados pelas subsidiárias e reconhecidos, por equivalência patrimonial, pela "Sanofi Pharm", foram devidamente tributadas pelo IRRF incidente na distribuição dos dividendos, consoante legislação de regência (DARFs anexos — doc. 4 da impugnação);

- registre-se, com destaque, que o lucro enviado ao exterior pela "Sanofi Pharm", sobre o qual houve a incidência e o recolhimento do IRRF, é o mesmo lucro apurado por sua subsidiária, reconhecido via equivalência patrimonial;

- posteriormente, a recorrente deliberou, em 31/10/1995, o pagamento integral dos lucros apurados em 31/12/1994 às suas então controladoras (doc. 09 da impugnação), visando liquidar a parcela dos mútuos gerados em função das distribuições de dividendos à Sanofi França durante o ano-calendário de 1995;

- o IRRF incidente sobre esta última operação foi quitado, mediante compensação efetuada com os valores recolhidos a título de IRRF devidos nas "antecipações" consubstanciadas na remessa dos lucros pela "Sanofi Pharm" à Sanofi França durante o ano de 1995, conforme autorizado pelo art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994;

- considerando-se a estrutura societária do grupo, vale destacar os organogramas abaixo, os quais evidenciam cada etapa das operações discutidas, inclusive apontando os valores envolvidos em cada transação:

1º Cenário

(1) Remessas de lucros pela Pharm e pela Sanofi Pharm à Sanofi França, no valor total à época atualizado de R\$ 27.690.722,00, relativos aos lucros de 1994 e aos lucros intermediários de 1995;

(2) IRRF incidente na distribuição de dividendos à Sanofi França, cujos respectivos DARFs (já juntados aos autos) totalizaram R\$ 4.198.488,00; e

(3) Incorporação da Pharm pela Sanofi Pharm ocorrida em 30/07/1995.

2º Cenário

(1) Realização de diversas operações de mútuo entre a recorrente (então Sanofi Winthrop Farmacêutica Ltda. — SWF) e suas então controladoras Sanofi Pharm e Sanofi do Brasil com objetivo de viabilizar (o fluxo de recursos que possibilitou) a remessa de dividendos à Sanofi França, centralizada na Sanofi Pharm, decorrentes dos lucros das controladas reconhecidos por equivalência patrimonial.

3º Cenário

(1) Pagamento integral dos lucros apurados em 31/12/1994, conforme deliberação datada de 31/10/1995, no valor total à época atualizado de R\$ 21.355.131,45, visando a liquidação da parcela dos mútuos gerados também no ano-calendário de 1995; e

(2) Quitação do IRRF supostamente devido pela recorrente (R\$ 3.203.269,72), via compensação, com o valor total do IRRF recolhido pela então Pharm e pela Sanofi Pharm (R\$ 4.198.488,00) em razão das remessas feitas à Sanofi França também no ano de 1995.

- ao analisar estas operações, a fiscalização, fundamentando-se, exclusivamente, em equivocada interpretação do artigo 2º da Lei nº 8.849/94, entendeu que a recorrente, para fins de quitação do IRRF incidente quando da distribuição de seus lucros acumulados em 1994, não poderia compensar integralmente o IRRF previamente pago pelas empresas "Pharm Participações" e "Sanofi Pharm Participações", quando da remessa dos lucros apurados em 1994 e 1995 ao exterior, mas tão somente a parcela relativa aos lucros gerados por estas empresas no próprio ano de 1994;

- vale dizer, a acusação fiscal restringiu-se a impor restrições temporais quanto à realização da compensação do IRRF, pois, no seu entender, as disposições do art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994 seriam aplicáveis tão somente para a compensação do IRRF (antecipado) com lucros auferidos pelo beneficiário naquele mesmo período (no caso concreto, no ano de 1994);

- porém, cabe consignar que não foi questionada a validade da própria compensação, muito pelo contrário, pois a compensação relativamente ao ano de 1994 foi devidamente validada pela fiscalização;

- a recorrente apresentou impugnação, na qual sustentou, em síntese, (a) a legitimidade do procedimento adotado, porquanto, pela interpretação do art. 2º da Lei nº 8.849/94, não existiria a citada limitação temporal e, (b) mesmo se assim não se entendesse, deveriam ser levados em consideração os ajustes efetuados no lucro apurado em 1994 (realização de reservas de reavaliação e ajustes credores), para fins de dedução da base tributável, já que anteriores ao período -base de 1995.

- a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, atenta aos limites da lide, por unanimidade, acolheu a impugnação, a fim de julgar improcedente o lançamento fiscal, entendendo que a separação entre o lucro acumulado até 31/12/1994 e o posterior não encontrava amparo no artigo 2º da Lei nº 8.849, de 1994;

- ao julgar o recurso de ofício, a 6ª Câmara do E. 1º Conselho de Contribuintes, violando, inclusive, o direito de defesa da recorrente ao vedar a realização de sustentação oral por seu patrono, deu provimento ao recurso de ofício, pelo voto de qualidade;

- todavia, o entendimento manifestado pela r. decisão recorrida não pode prosperar, notadamente por alterar os critérios jurídicos constantes do lançamento original, conforme se passa a demonstrar;

- inicialmente, antes de se adentrar ao mérito da discussão, cabe destacar a nulidade surgida quando da realização do julgamento do recurso de ofício, por afronta ao direito de defesa da recorrente;

- inclusive, esta nulidade consistiu no fundamento primordial que ensejou a interposição de embargos de declaração pela recorrente, os quais, todavia, foram monocraticamente rejeitados, sem que houvesse a apreciação da questão então invocada, conforme se passa a demonstrar;

- o julgamento do recurso de ofício em referência iniciou-se em 22/02/2006, e tendo em vista a complexidade do caso, os procuradores da recorrente distribuíram memoriais aos Ilustres Conselheiros (doc. 01 dos embargos de declaração), manifestando, desde o início, a intenção de realizar sustentação oral;

- na ocasião, contudo, o feito não foi julgado em virtude do pedido de vista do Conselheiro Luiz Antônio de Paula, sendo certo que, também nas sessões subseqüentes, o julgamento do caso foi adiado por força de sucessivos pedidos de vista, conforme atesta o andamento processual obtido no sítio do E. Conselho de Contribuintes (doc. 02 dos embargos de declaração);

- ressalta-se que, em meio aos diversos pedidos de vista formulados, a recorrente apresentou memoriais complementares àqueles distribuídos na sessão de 22/02/2006 (doc. 03 dos embargos de declaração), objetivando elucidar, desta vez por meio de organogramas, toda a operação subjacente à exigência fiscal;

- não obstante a inequívoca complexidade do caso — evidenciada, inclusive, pelos inúmeros pedidos de vista — na sessão de julgamentos de 26/07/2006, quando o feito seria finalmente apreciado, o então Conselheiro Presidente da C. Câmara recorrida, em razão de seu entendimento pessoal, impediu a realização de sustentação oral, causando, inclusive, surpresa aos patronos da ora recorrente;

- apesar de se consubstanciar em procedimento previsto no Regimento Interno deste E. Conselho de Contribuintes (artigo 21, II), que não discrepa entre o julgamento de recurso de ofício ou recurso voluntário, justificou o Ilmo. Presidente que a sustentação oral não seria cabível em recurso de ofício;

- por outro lado, além de ter sido indeferido o pedido de sustentação oral, o Ilmo. Conselheiro Presidente não autorizou, ainda, que fossem prestados esclarecimentos sobre os fatos postos em julgamento, violando, ainda mais, o direito de defesa da recorrente, bem como impossibilitando à C. Câmara de efetuar o correto exame da causa;

- vale reiterar que, apesar de expressamente provocada a se manifestar sobre esta nulidade, a Câmara recorrida deixou de enfrentar a questão, na medida em que os embargos de declaração foram monocraticamente rejeitados, a despeito do fato de que a sustentação oral e a apresentação de esclarecimentos de fato são consectárias das garantias da ampla defesa e do contraditório, previstas no artigo 5º, LV, da Constituição Federal;

- dessa forma, deve ser anulado o julgamento efetuado, a fim de que outro seja realizado, concedendo-se à recorrente o direito de sustentar oralmente suas razões, nulidade esta que somente pode ser superada, caso o mérito seja julgado favoravelmente à recorrente, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72;

- a par da citada nulidade apontada, decorrente da nítida violação ao direito de defesa da recorrente, vale destacar o vício incorrido pela decisão recorrida, que indevidamente inovou a fundamentação jurídica do lançamento efetuado;

- como já ressaltado anteriormente, o fato que ensejou a autuação fiscal foi a suposta ausência de recolhimento do IRRF sobre o pagamento dos lucros apurados pela recorrente no ano de 1994 às suas controladoras, como forma de liquidação da parcela dos mútuos gerados em função das distribuições de dividendos efetuadas pela "Pharm Participações" e pela "Sanofi Pharm Participações" à Sanofi França durante o ano de 1995;

- por sua vez, a recorrente deixou de efetuar o recolhimento destes valores, na medida em que operou a sua quitação por meio da compensação com o IRRF recolhido nas "antecipações" consubstanciadas na remessa dos lucros pelas citadas empresas à Sanofi França durante o ano de 1995, nos exatos termos em que autorizado pelo art. 2º da Lei nº 8.849/94;

- segundo o autuante, tal procedimento não encontraria amparo no artigo 2º da Lei nº 8.849/94, tendo em vista que as retenções na fonte (IRRF) ocorridas sobre os valores enviados pelas empresas "Pharm Participações" e "Sanofi Pharm Participações" ao exterior decorreriam dos seus lucros apurados em 1994 e 1995, enquanto que a distribuição de dividendos da recorrente a estas empresas seria de seus lucros de 1994, e que, portanto, o IRRF previamente recolhido somente seria compensável em relação aos lucros apurados em 1994;

- em suma: o fundamento do Auto de Infração lavrado era a vinculação entre as operações de distribuição de lucros aos lucros gerados no ano-calendário de 1994, sendo

inadmitido o uso dos lucros acumulados após 01/01/1995 para efetuar a compensação do IRRF;

- vale dizer, a compensação do IRRF em si não foi questionada, mas tão somente a sua abrangência sobre exercícios diversos;

- e, exatamente sobre esta específica acusação fiscal é que se pautou toda a defesa da recorrente constante de sua impugnação e, como não poderia deixar de ser, sobre esta questão é que se pronunciou a DRJ, que, por unanimidade, afastou a restrição temporal efetuada pelo Sr. Agente Fiscal, cancelando integralmente o lançamento efetuado, entendendo, em síntese, que *"O autuante aplicou regra não prevista na legislação por ele citada, ao efetuar a segregação dos lucros acumulados até 31/12/1994 dos lucros acumulados após 01/01/1995..."*;

- mais uma vez, e como se observa, a discussão travada neste processo administrativo, e enfrentada pela DRJ, resumia-se à possibilidade de se restringir no tempo a compensação do IRRF, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.849, de 1994;

- contudo, na decisão recorrida, ao invés de manter-se a discussão em torno dos fundamentos do lançamento ou da decisão da DRJ, invocou-se, no voto condutor, fundamento novo, não aduzido no auto de infração, tampouco na decisão da DRJ;

- de fato, ao invés de limitar-se a discussão sobre a existência ou não de restrição temporal à compensação, a decisão recorrida sustentou a ilegitimidade da compensação do IRRF quando da distribuição dos lucros das controladoras à sócia, com aquele devido pela controlada na distribuição de dividendos às suas sócias, modificando radicalmente os fundamentos do lançamento efetuado;

- no entender do voto vencedor, admitir-se tal compensação seria supostamente admitir o contrário do que a lei permite, operando-se o trajeto inverso do previsto no art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994, consignando que *"embora não tenha sido correto o procedimento da fiscalização, pois que, quando da imposição tributária admitiu a compensação que a lei não autoriza, tal fato beneficiou a autuada, não nos sendo permitido o seu agravamento"*;

- apesar de não ter agravado o lançamento — em termos de valores a recolher — modificou-lhe a fundamentação, que passou da mera limitação temporal da compensação para a vedação de o contribuinte fazê-la, exorbitando as suas atribuições de julgamento, ou seja, com a decisão recorrida, surgiu nova acusação fiscal no bojo deste mesmo processo administrativo (legitimidade ou não da compensação efetuada);

- porém, e a despeito da invocação de novo critério jurídico para supostamente sustentar a manutenção do auto de infração, o mais espantoso é que justamente o fundamento constante do auto de infração, o qual fora devidamente impugnado pela recorrente e objeto de análise pela DRJ, não foi enfrentado pela Câmara recorrida;

- vale dizer, a decisão recorrida acabou por extrapolar o objeto da lide, situação esta ainda agravada pelo fato de que a recorrente não pode se defender deste novo fundamento, ante o impedimento de realização de sustentação quando do julgamento do recurso de ofício;

- ademais, vale destacar que, a despeito do expresso reconhecimento de que *"não tenha sido correto o procedimento da fiscalização"*, a decisão recorrida deixou de pronunciar a sua nulidade (caminho natural em caso de incorreção do lançamento), sob o

assumido fundamento de que, se fosse aplicado o novo critério jurídico, então tido por correto pela Câmara recorrida, o lançamento seria agravado, e, neste caso, optou-se por sua manutenção (mesmo diante, repita-se, do reconhecimento de sua incorreção);

- resta evidente, portanto, que o acórdão recorrido, ao julgar a lide originária, optou por dar-lhe nova fundamentação, com o único escopo de justificar a sua manutenção, o que não se pode admitir;

- vale registrar, por oportuno, o sólido entendimento dos Conselhos de Contribuintes, no sentido de rejeitar a manutenção de créditos tributários em razão (a) da nulidade da motivação do lançamento — art. 142 do CTN; ou (b) da mudança de critérios jurídicos do lançamento — art. 146 do CTN;

- nesse sentido, confira-se, a título exemplificativo, os seguintes julgados (a) violação ao art. 142 do CTN: Ac. 107-04197, julgado em 10/06/1997 e Ac. 302-37319, julgado em 22/02/2006; e (b) violação ao art. 146 do CTN: Ac. 101-94565, julgado em 13/05/2004;

- sobre a questão, esclarecedora é a seguinte decisão proferida, por unanimidade, pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"LANÇAMENTO — MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda à administração tributária introduzir modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas (...)" (Processo Administrativo nº 13805.003767/97-28, j. em 22/02/2000, Rel. Edison Pereira Rodrigues)

- dessa forma, tendo em vista a nítida inovação dos critérios jurídicos do lançamento original, critérios estes somente invocados pela Câmara recorrida a fim de justificar a manutenção do Auto de Infração, resta evidente a nulidade da decisão recorrida, sta que somente pode ser afastada na hipótese de se julgar o mérito da lide favoravelmente à recorrente, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72

- no mérito, a discussão deve restringir-se à inexistência de restrição temporal como condição de compensação do IRRF, pois, na interpretação conferida pelo Sr. Agente Autuante, as disposições trazidas pelo art. 2º da Lei nº 8.849/94 seriam aplicáveis tão somente para a compensação de IRRF (antecipado) com os lucros auferidos pelo beneficiário no mesmo período, e não em exercícios subseqüentes;

- no caso concreto, como os lucros remetidos em 1995 pela "Sanofi Pharm" a Sanofi França (no valor original total de R\$ 26.996.601,23) foram gerados em 1994 e 1995, no equivocado entendimento da fiscalização, nem todo o IRRF recolhido à época seria passível de compensação com o IRRF devido pela recorrente sobre o lucro distribuído às suas controladas, mas tão somente a parcela correspondente aos lucros apurados em 1994 (R\$ 10.046.214,00), razão pela qual concluiu-se pela necessidade de reajustamento da base de cálculo do imposto supostamente devido no valor de R\$ 13.393.972,11.

- contudo, o procedimento observado pela recorrente em efetuar a liquidação do IRRF devido sobre os lucros distribuídos em 1994 com o IRRF recolhido pela "Sanofi Pharm" também em relação aos lucros intermediários de 1995 não merece reparos, dele não resultando imposto a pagar, até mesmo porque todo o imposto já fora devidamente recolhido

quando da remessa de valores à Sanofi França, única beneficiária dos lucros gerados pelas empresas controladas no Brasil;

- a esse respeito, vale conferir a dicção do citado art. 2º da Lei nº 8.849/94:

"Art. 2º- Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à Incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;

b) considerado como antecipação, sujeita à correção monetária, compensável com o Imposto sobre a Renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

c) definitivo nos demais casos.

§ 2º - A compensação a que se refere a alínea b do parágrafo anterior poderá ser efetuada com o Imposto sobre a Renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.(...)"
(destaques da recorrente)

- de fato, da simples análise do dispositivo supra, resta clara a autorização para a compensação do IRRF, na forma como realizada pela recorrente, inexistindo, de outra parte, qualquer limitação à compensação no seu aspecto temporal da forma como preconizada pela fiscalização;

- aliás, a própria DRJ reconheceu que o entendimento do Sr. Agente Autuante não encontra qualquer respaldo legal;

- neste ponto, deve-se atentar para os objetivos explícitos do citado art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994, qual seja, o de proporcionar uma única tributação (IRRF) sobre os lucros apurados no País e remetidos ao exterior, e, para isso, o mecanismo adotado pelo legislador foi o de autorizar a compensação do IRRF pago antecipadamente;

- e, na hipótese de ser mantida a autuação fiscal, seja por qual fundamento for, é certo que se estará admitindo, ao arrepio da art. 2º da Lei nº 8.849/94, a indevida dupla tributação da distribuição de um mesmo lucro para o exterior;

- seja como for, além de não encontrar embasamento legal, o entendimento da fiscalização também carece de razoabilidade, notadamente se considerado que: (a) os lucros gerados pela recorrente no ano-calendário de 1995 foram integralmente capitalizados por ocasião de sua incorporação em 30/07/1996 (doc. 02 da impugnação), o que impossibilitaria qualquer compensação com o IRRF já recolhido pela "Sanofi Pharm" sobre os lucros desse ano; e (b) as controladoras da recorrente ficariam com crédito de IRRF, considerando que a partir de 1996 os lucros ou dividendos tornaram-se isentos de IRRF;

- por fim, é conveniente lembrar que a hipótese dos autos versa sobre uma "Sociedade Holding", que, por sua própria natureza, controlava grande parte dos investimentos do Grupo Sanofi no Brasil, ou seja, independentemente da empresa que distribuisse o lucro, o beneficiário final sempre seria o residente ou domiciliado no exterior, restando clara a hipótese de compensação prevista no art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994;

- não obstante o fato de ter indevidamente alterado a fundamentação jurídica do Auto de Infração, cabe consignar que, mesmo na hipótese ventilada pela decisão recorrida quanto à compensação do IRRF (fluxo normal de distribuição de dividendos), cabe registrar que, ainda assim, a Fazenda Pública não incorreria em prejuízos no caso concreto;

- de fato, caso o Grupo Sanofi adotasse o fluxo normal dos dividendos distribuídos naquele exercício ao exterior, a recorrente deveria recolher o IRRF incidente sobre a distribuição de seus lucros às suas controladoras, que, por sua vez, efetuariam a remessa de referidos dividendos ao exterior, compensando o IRRF retido por ocasião dos lucros distribuídos pela recorrente;

- trazendo a referida situação (distribuição efetiva pelo caminho normal dos lucros ao exterior) para o caso concreto, temos a "Sanofi Pharm" e a "Pharm" remetendo referidos lucros ao exterior e recolhendo o IRRF que teria incidido de qualquer forma, caso a recorrente tivesse distribuído tais lucros;

- por conseguinte, a distribuição de dividendos para a quitação dos mútuos serviu apenas para ajustar uma situação que deveria ter o seu fluxo normal através dos dividendos pagos a partir da recorrente, o que, por uma razão de política interna, ocorreu através da transferência dos recursos via mútuo;

- com isto, resta claro que a presente situação não trouxe qualquer dano ao Erário, na medida em que os lucros remetidos ao exterior, cuja origem sempre se encontrara na recorrente, foram efetivamente tributados quando de sua remessa e, portanto, deveriam ser compensados no momento em que esta sociedade ajustou uma situação que já deveria ter ocorrido anteriormente, não devendo prosperar a nova fundamentação jurídica constante da decisão recorrida;

- ainda que prevalecesse a citada restrição temporal de compensação do IRRF da forma como ventilada pela fiscalização, o que se admite apenas a título de argumentação, vale destacar que, mesmo assim, o Auto de Infração padece de vícios, pois o cálculo elaborado pela fiscalização se baseou singelamente nos valores apurados pela recorrente em 1994 (e demonstrados em sua Declaração de Rendimentos deste ano-calendário), sem observar a mutação dos lucros acumulados em 1994 ocorrida durante o ano-calendário de 1995;

- ao assim proceder, o Sr. Agente Autuante acabou por simplesmente infirmar o próprio critério estabelecido ao longo do trabalho fiscal, qual seja, o da vinculação da compensação do IRRF com o ano da apuração e dos lucros distribuídos, na medida em que não computa em seu cálculo (a) o valor correspondente ao ajuste realizado no ano-calendário de 1995 ao lucro apurado em 1994, decorrente do não registro da realização da reserva de reavaliação ocorrida até 31.12.94, que foi de R\$ 5.124.762,33, tampouco (b) o ajuste credor lançado no ano-calendário de 1995, embora relativo ao ano de 1994, contabilizado como ajuste de exercícios anteriores, no valor de R\$ 527.385,01;

- acaso fosse aplicado de forma consistente o critério adotado pela fiscalização, seria imprescindível o cômputo dos valores desses ajustes contábeis correspondentes ao ano-calendário de 1994 na apuração do suposto IRRF a pagar, sob pena de se incorrer em ilegal e indevida tributação do patrimônio da recorrente;

- sobre estes ajustes relativos ao ano-calendário de 1994, devidamente comprovados na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1995 (doc. 06 da impugnação), cabe considerar que:

(I) o ajuste no valor de R\$ 5.124.764,33 refere-se à realização de reserva de reavaliação na subscrição de capital constituída em anos anteriores a 1994, devendo referido ajuste ser creditado diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados do ano de 1994; e

(II) o ajuste no valor de R\$ 527.385,01 refere-se à ajustes de exercícios anteriores, o qual, nos termos do art. 186, § 1º, da Lei ° 6.404, de 1976, também deve ser apropriado à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

- sendo assim, e mesmo admitindo-se por correto o critério temporal da fiscalização, tais valores deveriam ter sido computados na apuração do imposto supostamente devido;

- a esse respeito, inclusive, vale conferir o entendimento manifestado pela DRJ, que, apesar de ter afastado a referida restrição temporal na compensação de IRRF realizada pela recorrente, assim se posicionou sobre a questão:

"Afora o já exposto, registro que concordo com a argumentação da interessada acerca do fato de o autuante ter ignorado valores de Reversão de Reservas e Ajustes Credores no demonstrativo de fl. 42. Apesar de não concordar com o entendimento do autuante, tais valores deveriam ser deduzidos da base tributável se prevalecesse a tese do autuante, já que a origem destes valores é anterior ao período-base de 1995."

- todavia, este argumento, apesar de expressamente analisado pela DRJ, também deixou de ser enfrentado pela decisão recorrida;

- outro aspecto que não merece prosperar é o reajustamento da base de cálculo efetuada pelo Sr. Agente Fiscal, ante a alegação de que o valor baixado das contas de mútuo da recorrente foi exatamente o valor relativo ao lucro bruto apurado em 1994, atualizado monetariamente com base na variação da Ufir, resultando no acréscimo da base de cálculo do IRRF devido pela recorrente em R\$ 3.216.624,24;

- à evidência, o critério adotado pela fiscalização, quanto ao reajustamento da referida base de cálculo, carece de fundamento legal, na medida em que cria lucros a serem tributados, ainda que a sociedade não os possuía, resultando na tributação do patrimônio da recorrente e não de sua renda, o que contraria frontalmente as disposições contidas no artigo 43 do CTN;

- com efeito, o critério adotado quando da distribuição de dividendos com a quitação dos mútuos, caso fosse aplicado de forma consistente, reconhecendo todos os seus efeitos (fato não observado pelo Sr. Agente Fiscal) resultaria nulo (docs. 7 e 8 da impugnação), pois, considerando a política de distribuição de dividendos adotada pelo Grupo Sanofi no Brasil, tem-se que parte dos recursos transferidos via mútuo para as controladoras foi utilizado

para recolher o IRRF incidente na distribuição dos lucros ao exterior, o que evidencia a estrita correlação entre a existência do mútuo e os dividendos remetidos ao exterior no ano de 1995, reforçando, assim, o descabimento do reajustamento da base de cálculo preconizado pela fiscalização;

- ademais, ainda que o reajustamento da base de cálculo fosse aplicável, eventuais divergências deveriam ser imputadas aos lucros do período de 1995;

- com isso, adotando-se, ainda que por hipótese, o errôneo critério do Sr. Agente Fiscal, haja vista a insuficiência de lucros de 1994 e a inexistência de lucros gerados anteriormente a este período, o montante relativo à insuficiência de lucros deveria ter sido absorvido pelos lucros gerados em 1995, os quais demonstraram-se suficientes para absorver referidas divergências e, conforme já mencionamos, foram devidamente tributados pelo IRRF;

- por fim, na remota hipótese de serem afastadas todas as nulidades apontadas, bem como negado provimento ao presente recurso voluntário, com a manutenção do lançamento efetuado, a recorrente, desde já, insurge-se contra eventual exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício proporcional (75%) lançada, ante a ausência de específica previsão legal para tanto;

- com efeito, em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios encontra-se prevista no art. 161 do CTN, cuja dicção não autoriza a cobrança dos juros de mora sobre penalidades (multa de ofício proporcional), mas apenas sobre o crédito decorrente de obrigação tributária principal;

- sobre a impossibilidade da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido, vale conferir os seguintes excertos do voto vencedor do acórdão proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"E somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora (...)"

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios (...)" (Processo Administrativo nº 16327.004079/2002-75, Rel. p/ acórdão Caio Marcos Candido, j. em 01/03/2007 — destaques da recorrente)

- no mesmo sentido, vale transcrever a conclusão tomada, por unanimidade de votos, pela 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes:

"Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no art. 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina (...)"

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão "sem"

prejuízo da imposição das penalidades cabíveis" que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é o que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício." (Processo Administrativo nº 16327.004252/2002-35, Rel. Antônio Zomer, j. em 14/06/2005 — destaques da recorrente).

- por fim, vale consignar o recente posicionamento adotado pela 2ª Turma da CSRF (sessão de 06/05/2008), que, por ampla maioria de votos (12x2), deu provimento ao Recurso de Divergência nº 131.351 (Processo Administrativo nº 18471.001680/2004-30) justamente para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, tendo em vista a ausência de autorização legal para tanto;

- dessa forma, como parte do crédito autuado versa sobre a cobrança de multa de ofício, lançada em conjunto com o tributo supostamente devido, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

Ao final, a Contribuinte pede:

(I) seja anulado o v. acórdão recorrido, tendo em vista as nulidades arguidas, a fim de que outro seja proferido, permitindo-se à recorrente promover a sustentação oral de suas razões quando do novo julgamento; ou

(II) em sendo o caso, seja superada a preliminar apontada, com a realização de julgamento de mérito favorável à recorrente, reconhecendo-se a insubsistência do Auto de Infração, ou

(III) caso assim não se entenda, seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Cientificada do Recurso Voluntário em 08/06/2009 (fls. 393), a Fazenda Nacional ofereceu, em 09/06/2009, as Contra-Razões de fls. 395 a 403, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- infere-se dos autos que não consta no acórdão de fls. 289/300 qualquer insurgência da Contribuinte no sentido de que desejou sustentar oralmente, não há qualquer registro de protestos da recorrente nesse sentido;

- essa inércia seria suficiente para refutar qualquer nulidade, pois os atos do Presidente da Câmara *a quo*, como quaisquer outros atos administrativos, contêm o atributo da presunção de veracidade, a ponto de transferir ao particular o ônus da prova acerca do alvitado cerceamento de defesa;

- em outras palavras, a alegação despida de provas não tem o condão de infirmar a presunção (*juris tantum*) da veracidade das informações contidas no acórdão recorrido, das quais não consta qualquer óbice do d. Presidente da Câmara no sentido de impedir a sustentação oral;

- se assim o é, logo, deve prevalecer o seu conteúdo, presumindo-se, dada a ausência de provas do cerceamento de defesa da Contribuinte, que o julgamento foi regular, não há qualquer nulidade nesse ponto;

- ademais, os memoriais trazidos pelo Contribuinte, bem como a suposta tentativa frustrada de prestar esclarecimentos na sessão de julgamento (fls. 363/364), não importaram qualquer violação ao direito de defesa;

- de fato, o âmbito de litigiosidade da demanda foi definido pela impugnação e, não, por outros documentos, tanto assim que o art. 17 do Decreto 70.235/72 dispõe que *"Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante"*;

- se a Contribuinte teve a oportunidade de produzir defesa, com a entrega da respectiva impugnação, transferindo ao Colegiado o conhecimento dos pontos controvertidos, torna-se desnecessário examinar os memoriais, já que estes não podem inovar àquela, tendo em vista o efeito preclusivo da impugnação;

- diga-se de passagem que se trata de julgamento de recurso de ofício, no qual o interesse recursal é da Fazenda Nacional, de tal modo que desnecessária seria a sustentação oral da recorrente, considerando que a DRJ de origem julgou a impugnação totalmente procedente;

- por outro lado, a recorrente alega que houve inovação dos critérios jurídicos do lançamento, pois a discussão teria passado da restrição temporal, prevista no art. 2º da Lei 8849, de 1994, para a ilegitimidade da compensação do IRRF;

- a recorrente adentra no mérito, sob a equivocada premissa de que houve inovação no lançamento, para discutir a legitimidade do fundamento apresentado pela d. Relatora do acórdão recorrido;

- a observação trazida pela d. Relatora às fls. 300 dos autos não inovou o lançamento justamente porque deu provimento ao recurso de ofício para manter integralmente o lançamento, sem implicar qualquer agravação da situação da contribuinte;

- dessa forma, a autuação permaneceu incólume, sem qualquer inovação, tanto assim que a d. Conselheira enfatizou que a fiscalização poderia ter tributado um valor superior àquele constante do lançamento, caso tivesse desconsiderado a compensação efetuada pela contribuinte, o que, de fato, não ocorreu;

- em suma, a contribuinte foi beneficiada pelo entendimento da fiscalização ao lançar o IRRF;

- percebe-se que, inexistindo qualquer nulidade nos autos, passa a União (Fazenda Nacional) a refutar as razões de mérito da recorrente;

- a recorrente alega que houve equivoco da fiscalização no que toca à interpretação do art. 2º da Lei 8.849/94, pois, no seu entendimento, não haveria qualquer limitação, no seu aspecto temporal, para fins de compensação das bases tributáveis do IRRF;

- o lançamento recaiu sobre a operação de distribuição de dividendos às sócias Sanofi Pharm Participações LTDA e Sanofi do Brasil Indústria e Comércio Ltda, provenientes do Saldo de Lucros acumulados consignados no Balanço da recorrente em 31/12/1994;

- a controvérsia desemboca na compensação do IRRF recolhido ao tempo da distribuição dos lucros das controladoras à sócia com aquele devido pela controlada em face da distribuição de dividendos às suas sócias;

- na interpretação do art. 2º, § 2º, da Lei 8849, de 1994, a recorrente partiu da premissa de que não haveria qualquer limitação para fins de compensação do IRRF, na forma realizada pela Sanofi Winthrop Farmacêutica LTDA (SWF);

- *data venia*, essa não é a melhor interpretação, pois diante da dicção do citado dispositivo, percebe-se que há a possibilidade de que o IRRF pago pela distribuição de dividendos seja considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o IR que a beneficiária tivesse de recolher incidente sobre a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

- nesse diapasão, tal compensação poderia realizar-se com o IR que a sociedade tivesse de recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior;

- sabe-se que, dentro dos métodos de interpretação, a literal é a mais pobre daquelas existentes, portanto o intérprete não pode se apegar exclusivamente à interpretação literal, que serve, tão somente, para a partida da escala exegetica;

- ganha relevo, no particular, a interpretação teleológica, porque o dispositivo em exame não teve a pretensão de transferir à sociedade, que distribuiu os dividendos, tributada com base no lucro real, a opção de incluir os lucros de quaisquer anos-calendário para fins de compensação;

- se assim fosse, perderiam razão as normas que determinam a contabilização dos lucros, no balanço contábil, ao final de cada ano-calendário;

- tomando de empréstimo o entendimento da d. Relatora, *"pelo entendimento do colegiado se permitiria exatamente o contrário do que a lei determina, pois que estaria se operando o trajeto inverso do que veicula o dispositivo legal"* (fls. 299);

- com efeito, o entendimento da DRJ de origem, tal qual o da recorrente, veicula interpretação disforme, pois a compensação prevista na norma aplica-se somente nas hipóteses de lucros auferidos no mesmo período, vale dizer, não sendo possível a compensação com lucros apurados em exercícios subseqüentes, tal como ocorreu no particular;

- dentro desse contexto, o descumprimento da finalidade da norma também surte efeitos em relação à alegação de inexistência de prejuízo ao Erário;

- deveras, a suposta ausência de prejuízos não tem o condão de justificar o descumprimento do art. 2º da Lei 8849, de 1994;

- a recorrente aduz que o lançamento não computou os ajustes contábeis do ano-calendário 1994 na apuração do IRRF a pagar;

- a base de cálculo da imputação está correta e apta a embasar o lançamento;

- com efeito, fazendo a segregação dos lucros apurados nos anos-calendário 1994 e 1995, a fiscalização aproveitou o imposto já recolhido pelas controladas na remessa ao exterior, como antecipação de lucros que as mesmas teriam direito na fiscalizada;

- de acordo com as fls. 42 a 43 dos autos, restou demonstrado analiticamente que as parcelas de lucros acumulados em 1994 consignados na Declaração de Rendimentos de IRPJ comportavam R\$ 3.828.017,00 e R\$ 6.218.197,00;

- essa conclusão acompanhou o reajuste da base de cálculo, pois, desconsiderando-se a compensação indevidamente efetuada pela recorrente, a fiscalização procedeu a nova apuração dos valores tributados;

- aliás, o TVF de fls. 13/14 demonstra cabalmente que houve indevida redução do lucro real, razão pela qual o reajuste sobre a base de cálculo era dever de ofício da fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN;

- assim, os valores que constam do lançamento foram efetuados de forma correta;

- por fim, a recorrente sustenta que não seria possível incidir juros moratórios sobre a multa de ofício (75%).

- prontamente, cabe transcrever o teor do art. 161 do Código Tributário Nacional:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qua/ for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária". – Original sem negrito.

- convém salientar que o art. 161 não é autorizativo, mas de feição impositiva;

- o dispositivo não autoriza a cobrança de juros de mora, mas a impõe, sempre que o crédito for pago após o vencimento;

- seu §1º, inclusive, para não possibilitar a falta de juros de mora por ausência de lei específica, tem regra para suprir eventual omissão, determinando que os juros serão de 1%, salvo se a lei dispuser de forma diferente;

- ademais, também em função do disposto nos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não há dúvida acerca da obrigatoriedade da atualização monetária dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos, entre eles, a multa de lançamento de ofício;

- confira-se a respectiva redação:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

--"---

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados 6 taxa a que se refere o § 30 do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

"Seção IV

Acréscimos Moratórios

Multas e Juros

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a **partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora**, calculada a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados 6 taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei no 9.716, de 1998)". - Grifos acrescidos.

O Parecer PGFN/CDA n.º 1936/2005, abordando a questão, arremata:

*"A finalidade a ser alcançada foi a de dar tratamento isonômico entre débitos de tributos não pagos dentro do prazo de vencimento e débitos de multas de ofício isoladas também não pagas no vencimento, **de modo que a postergação do pagamento da multa deixasse de ser vantajosa para o devedor. O próprio uso da expressão 'débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional' reflete tal desiderato**".- Grifei.*

- ademais, a não incidência de juros de mora sobre as multas de ofício gera desestímulo ao seu pagamento, eis que o contribuinte pode lucrar com a sua mora, mediante aplicação do recurso em investimentos que sejam remunerados com base nessa taxa;

- sendo assim, não há dúvidas quanto ao cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, a Fazenda Nacional pede seja negado provimento ao recurso voluntário interposto, mantendo-se integralmente o lançamento fiscal.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O presente Recurso Voluntário, interposto em 12/05/2008 contra acórdão do CARF que deu provimento a Recurso de Ofício, com fundamento no art. 8º do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

Trata o apelo, da aplicação da compensação prevista no art. 2º da Lei nº 8.849, de 28/01/1994, com a redação dada pela Lei nº 9.064, de 20/06/1995.

A redação original do art. 2º da Lei nº 8.849, de 28/01/1994, assim estabeleceu:

"Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será considerado exclusivo na fonte qualquer que seja o beneficiário.

2º O imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária pelo valor desta na data do fato gerador.

3º A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente:

a) a distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial; e

b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda sobre ele incidente.

4º A alíquota prevista neste artigo alcança a distribuição automática de lucros prevista no art. 22 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

5º O imposto descontado na forma deste artigo, será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para cruzeiros reais com base na expressão monetária da Ufir diária vigente na data do pagamento".

Posteriormente, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.064, de 20/06/1995, o dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

" Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento

§1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;

b) considerado como antecipação sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;

c) definitivo, nos demais casos.

§2º A compensação a que se refere a alínea b do parágrafo anterior poderá ser efetuada com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos .a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

§3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência - UFIR, pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.

§4º A incidência prevista neste artigo alcança, exclusivamente, a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa Jurídica tributada com base no lucro real.

§5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base na expressão monetária da UFIR vigente no mês de pagamento".(grifei)

Assim, conforme o dispositivo legal acima permitia, a contribuinte autuada poderia ter distribuído lucros às suas duas controladoras, Sanofi Pharm e Sanofi do Brasil, promovendo a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15%. As controladoras, por sua vez, ao remeterem os lucros para a *holding* Sanofi França, domiciliada no exterior, poderiam ter compensado o imposto retido, por ocasião da remessa.

Entretanto, não foi isso o que ocorreu na realidade, conforme esclarece o próprio contribuinte, nas peças de defesa:

"Durante o ano-calendário de 1995, foram realizadas operações de mútuo entre a Recorrente e suas controladoras "Sanofi Pharm" e "Sanofi do Brasil", com a finalidade de centralizar recursos na "Sanofi Pharm" para posterior remessa de dividendos à. Sanofi França, principal "holding" do Grupo Sanofi no Brasil.

Assim, tais remessas ao exterior efetuadas pela "Sanofi Pharm" (e também pela "Pharm Participações" – posteriormente incorporada pela "Sanofi Pharm") ao longo de 1995, relativas aos lucros de 1994 e 1995 (intermediários), gerados pelas subsidiárias e reconhecidos, por equivalência patrimonial, pela "Sanofi Pharm", foram devidamente tributadas pelo IRRF incidente na distribuição dos dividendos, consoante legislação de regência (DARFs anexos — doc. 4 da impugnação).

Registre-se, com destaque, que o lucro enviado ao exterior pela "Sanofi Pharm", sobre o qual houve a incidência e o recolhimento do IRRF, é o mesmo lucro apurado por sua subsidiária, reconhecido via equivalência patrimonial.

Posteriormente, a recorrente deliberou, em 31/10/1995, o pagamento integral dos lucros apurados em 31/12/1994 às suas então controladoras (doc. 09 da impugnação), visando liquidar a parcela dos mútuos gerados em função das distribuições de dividendos à Sanofi França durante o ano-calendário de 1995.

O IRRF incidente sobre esta última operação foi quitado, mediante compensação efetuada com os valores recolhidos a título de IRRF devidos nas "antecipações" consubstanciadas na remessa dos lucros pela "Sanofi Pharm" à Sanofi França durante o ano de 1995, conforme autorizado pelo art. 2º da Lei nº 8.849, de 1994."

Assim, no entendimento desta Conselheira, a compensação efetuada pela Recorrente não atendeu às determinações legais, visto que, em face das operações verificadas, as controladoras é que poderiam se beneficiar da compensação do imposto, que teria de ser retido e recolhido pela Recorrente.

Entretanto, a ação fiscal não questionou esse fato, aceitando a compensação, tal como ela fora levada a cabo, limitando-se a:

- reajustar a base de cálculo do IRRF que seria devido pela Recorrente, uma vez que o total dos lucros distribuídos foram utilizados para quitar parcialmente os mútuos, considerando-se assim o valor distribuído como líquido;

- restringir a compensação do IRRF pago pelas controladoras, à parte relativa aos lucros acumulados até 31/12/1994, segregando os lucros a partir de 1º/01/1995

Em face de tal posicionamento, a DRJ, decidindo dentro dos limites da lide, considerou não haver base legal para a segregação dos lucros de 1995, assim registrando:

"O autuante aplicou regra não prevista na legislação por ele citada, ao efetuar a segregação dos lucros acumulados até 31/12/1994 dos lucros acumulados após 01/01/1995. A Lei nº 8.849/1994, em seu artigo 2º, não faz qualquer distinção quanto ao período de origem dos dividendos distribuídos, os quais devem ser oferecidos à tributação à medida que forem pagos ou creditados."

Com estas considerações, considerou-se improcedente o lançamento, daí originando-se o Recurso de Ofício ao CARF.

No entender desta Relatora, os limites da lide já haviam sido estabelecidos no Auto de Infração, que não criou óbice ao sentido inverso da compensação. Nesse passo, caso a DRJ entendesse de forma diversa, e se ainda houvesse prazo hábil, poderiam os autos retornar à origem, para lavratura de Auto Complementar, reabrindo-se prazo para impugnação, conforme prevê o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Assim, uma vez que a DRJ também não criou óbice ao sentido inverso da compensação – tanto assim que inclusive permitiu que fossem excluídos da base de cálculo os lucros apurados também em 1995 – entende esta Conselheira que não caberia ao CARF o agravamento da exigência, via inovação no critério jurídico sacramentado no Auto de Infração e cancelado pela DRJ.

Nesse passo, entende esta Conselheira que “agravar” uma exigência não significa apenas majorar o valor do tributo devido, mas também inovar o critério jurídico da exigência, criando impedimento não aventado pela autuação.

Destarte, no entender desta Conselheira, não caberia ao Julgador de Segunda Instância rever a pertinência da compensação, admitida no próprio Auto de Infração, mas tão-somente rever a sua abrangência, decidindo nos estritos limites da lide, cabendo pronunciar-se sobre o posicionamento da DRJ, bem como sobre diversas questões suscitadas pelo Recorrente, todas partindo-se do princípio de que a compensação, ainda que efetuada em sentido invertido, teria de ser aceita.

Quanto à alegação da Contribuinte, no sentido de que teria sido impedida de sustentar oralmente seus argumentos, quando do julgamento do Recurso de Ofício, não foi apresentado qualquer registro nesse sentido. Ressalte-se que, sentindo-se cerceada em seu direito, a Recorrente deveria ter solicitado o registro da ocorrência, na ata da respectiva sessão de julgamento. De qualquer forma, a solução para esse tipo de questão seria oportunizar à Recorrente a sustentação oral que lhe teria sido denegada. Nesse passo, a decisão adotada no presente voto, caso seja acatada pelo Colegiado, certamente permitirá, tanto ao Contribuinte quanto à Fazenda Nacional, o exercício da ampla defesa de seus argumentos, por meio de sustentação oral.

Diante do exposto, entende esta Conselheira que o agravamento promovido pela Câmara *a quo* cerceou o direito de defesa da Recorrente, que só teve a oportunidade de se defender relativamente à abrangência da compensação, uma vez que a própria pertinência da compensação nunca foi objeto da lide. A esse respeito, assim estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.”

Processo nº 15374.000165/99-88
Acórdão n.º **9202-002.582**

CSRF-T2
Fl. 43

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, determinando o retorno dos autos à Câmara *a quo*, para proferir nova decisão, dentro dos limites da lide.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo