



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

Processo n° 16095.000602/2007-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.358 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2013
Matéria CSLL - DESPESAS INDEDUTÍVEIS
Recorrente JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2002

Ementa:

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Em termos de caducidade do direito de se efetuar o lançamento tributário relativo às contribuições sociais destinadas à seguridade social, declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008), há de se observar as disposições do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO.

Nos termos do entendimento esposado no REsp 973.733-SC, de observância obrigatória por força do art. 62 A do Regimento Interno, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre. *A contrario sensu*, nos casos em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação e este ocorre, o prazo quinquenal em referência deve ser contado da data da ocorrência do fato gerador, *ex vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Na aplicação do precedente judicial, deve-se emprestar à expressão “pagamento” interpretação extensiva, de modo que a condição deverá ser considerada atendida na hipótese em que, apurada a exação devida e devidamente confessada por meio de instrumento declaratório próprio, ela foi extinta por meio de compensação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16095.000602/2007-70
Acórdão n.º **1301-001.358**

S1-C3T1
Fl. 614

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do Relatório e Voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

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

Relatório

Trata o presente processo de exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativa ao ano-calendário de 2001, formalizada em razão da imputação de apropriação de despesas indedutíveis e compensação indevida de base de cálculo negativa.

O presente processo já foi objeto de apreciação por esta Primeira Turma Ordinária em sessão realizada em 16 de janeiro de 2012, ocasião em que o Colegiado, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência (Resolução nº 1301 – 00.401), relator o Ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

Por bem sintetizar os fatos apurados, a impugnação interposta, a decisão prolatada em primeira instância e o recurso voluntário apresentado, reproduzo o relatório constante na referida Resolução, que, por sua vez, tomou por base o elaborado em primeira instância.

LETERO EMPREENDIMENTOS, PUBLICIDADE E PARTICIPAÇÕES S.A¹, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 05-21.560, de 20/03/2008, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de auto de infração à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, lavrado em 07/12/2007, para a constituição o crédito tributário, no valor total de R\$61.941.057,84 (incluídos o principal, a multa de ofício e os juros de mora devidos até a data da lavratura), pelos fundamentos fáticos e jurídicos descritos no Termo de Verificação e Constatação de fls. 119/124 que ora se transcreve:

No exercício das funções de AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, em conformidade com o disposto nos artigos 904, 907, 911, 926, 927 e 928, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, em cumprimento ao MPF nº 2007-00152-0 junto ao contribuinte em epígrafe, CONSTATAMOS as irregularidades na apuração da CSLL abaixo discriminadas, as quais determinam a constituição de crédito tributário, através do competente Auto de Infração, a saber:

A - DOS FATOS

I - DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS – APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

A presente ação fiscal teve origem em representação elaborada pelo SEORT desta DRF, uma vez que aquele Serviço constatou, em verificações inerentes à compensação do saldo negativo do IRPJ pleiteada pelo contribuinte, a apropriação

*indevida de despesas financeiras oriundas da remuneração de debêntures no ano-calendário de 2001, culminando, assim, com o Despacho Decisório exarado no processo nº 13820.000860/2002-10, o qual decidiu pela indedutibilidade das referidas despesas e o conseqüente ajuste do saldo negativo do IRPJ naquele período. Na citada representação, o SEORT também informou que despesas financeiras de mesma natureza (remuneração de debêntures) continuaram a influenciar o resultado dos anos-calendário subseqüentes, uma vez que em relação aos mesmos, houve apuração de expressivos saldos negativos de Imposto de Renda Assim sendo, faz-se necessária a **apuração do crédito tributário relativo a CSLL no ano-calendário de 2001**, em função dos fatos e constatações a seguir elencados:*

- No curso da ação fiscal iniciada em 21/05/2007, dentre outros documentos, foram obtidos junto ao contribuinte a Escritura de Emissão por Instrumento Particular de Debêntures da Espécie Subordinada pela Sodepa Sociedade de Empreendimentos, Publicidade e Participações S.A. (atual LETERO), datada de 06/12/1999 e registrada no 2º Cartório de Registro de Imóveis de São Caetano do Sul em 09/12/1999, destacando-se as seguintes condições:

(a) debêntures da espécie subordinada aos demais credores da companhia;

(b) valor de emissão de R\$ 1.700.000.000,00 em uma única série de 10.000 títulos, no valor nominal de R\$170.000,00 cada uma das debêntures;

(c) de forma escritural;

(d) não conversíveis em ações;

(e) data de emissão em 2 de dezembro de 1999;

(f) vencimento em 2 de dezembro de 2014; as debêntures serão resgatadas de uma só vez, no vencimento, facultando-se à emissora a aquisição das debêntures de sua própria emissão, observadas as condições previstas no artigo 55, §2º da Lei nº 6.404, de 1976; a sociedade se reserva o direito de resgate antecipado total ou parcial dos títulos; o preço do resgate será o valor nominal atualizado nas condições previstas na Escritura de Emissão, acrescido de juros previstos, por dias decorridos;

(g) atualização monetária com base na variação do IGPM, pagável por ocasião do resgate;

(h) juros de 6% ao ano, pagáveis por ocasião do resgate, podendo ser repactuados pela emissora;

(i) LIMITE EM FUNÇÃO DO LUCRO: a atualização monetária e os juros não excederão, em cada exercício, o lucro líquido calculado antes do cômputo desses mesmos juros e atualização monetária e dos resultados decorrentes de participações societárias da emissora. A insuficiência eventualmente verificada poderá ser compensada no cálculo referente aos exercícios seguintes, desde que haja lucros suficientes;

(j) a emissão não se destina à colocação ou distribuição pública no mercado de valores mobiliários;

(k) a colocação, que será particular, sendo subscrita e integralizada em moeda nacional ou mediante créditos de que são titulares os subscritores junto à emissora, ficando os títulos em carteira até a ocorrência da efetiva colocação; o preço da colocação será determinado na data do evento pelo valor nominal;

- As debêntures foram adquiridas pelo Srs. Moise Yacoub Safra, CPF nº 006.062.19820, e Joseph Yacoub Safra, CPF nº 006.062.27849, únicos acionistas da companhia emissora, cabendo a cada um 3.987 títulos. Os títulos remanescentes (2.066), de posse da companhia, permaneceram em carteira até o seu cancelamento, o qual será a seguir descrito;

- Em 30/07/2001, conforme o 1º Aditivo à Escritura, Datada de 02 de Dezembro de 1999 (retificada através do aditivo retificatório datado de 28/09/2001, para 06 de dezembro de 1999), de Emissão por Instrumento Particular de Debêntures da Espécie Subordinada pela Sodepa, registrado no 2º Cartório de Registro de Imóveis de São Caetano do Sul em 17/10/2001, ficou estabelecida nova forma de remuneração das debêntures, abaixo transcrito:

‘01. ALTERAÇÃO da redação da alínea f do item II da Escritura, a qual passa a vigor com o seguinte teor:

f) ATA DE VENCIMENTO E CONDIÇÕES DE RESGATE: o vencimento das debêntures será em 2 de dezembro de 2014; As debêntures serão resgatadas de uma só vez, no vencimento, ficando facultado à Emissora, adquirir as debêntures de sua própria emissão, observadas as condições previstas no artigo 55, §2º da Lei nº 6.404, de 15/12/1976; A sociedade reserva-se o direito de resgate antecipado total ou parcial dos títulos; o preço do resgate (antecipado ou não) das debêntures será o valor nominal atualizado nas condições previstas nesta Escritura de Emissão’.

02. ALTERAÇÃO da redação da alínea g do item II da Escritura, que passará a vigor com o seguinte teor:

g) ‘PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS: Será assegurado aos titulares das debêntures participação nos resultados da Emissora, apurados ao final de cada exercício social, exclusive aqueles oriundos de participações societárias de caráter permanente, no montante equivalente a 97% (noventa e sete por cento) do resultado assim ajustado, antes da referida participação’;

03. EXCLUSÃO das atuais alíneas ‘h’ e ‘i’ do item II da Escritura;

04. RENUMERAÇÃO em razão da exclusão constante do item 03 acima, das atuais alíneas ‘j’ e ‘k’, do item II da Escritura, que passarão a ser respectivamente alíneas ‘h’ e ‘i’; e

05. DETERMINAÇÃO de que as alterações acima efetuadas tenham como data de entrada em vigor 01 de junho de 2001’.

- Em 08/11/2001, conforme 2º Aditivo à Escritura, Datada de 6 de Dezembro de 1999, registrado no 2º Cartório de Registro de Imóveis de São Caetano do Sul em 07/12/2001, a Assembléia Geral dos Acionistas da Emissora, realizada em 28/08/2001, decidiu pelo cancelamento das 2.066 debêntures, mantidas em carteira e que não teriam sido subscritas quando de sua colocação;

- Da análise dos elementos acima, constatamos serem indedutíveis as despesas financeiras relativas à remuneração das debêntures apropriadas após a alteração do critério originalmente estabelecido, em função do caráter de liberalidade das despesas incorridas. Pela citada alteração, o contribuinte trocou uma remuneração estabelecida em função da variação do IGPM acrescida de juros de 6% ao ano, limitada ao valor dos lucros antes de deduzidas as próprias despesas e expurgado os resultados das participações societárias, por outra equivalente a

97% do resultado positivo auferido no exercício social ajustado pela exclusão de rendimentos de participações societárias de caráter permanente;

- Como preceitua a doutrina, a debênture tem em sua natureza, dentre outras, a característica de título de renda fixa, sendo assim os juros, remuneração básica para a mesma. A participação nos lucros pode-se considerar remuneração adicional ou complementar àquela de juros periódicos, visando atrair uma vantagem adicional quando da emissão dos títulos. Outra característica inerente à debênture, a de título de crédito, exige remuneração certa e periódica do capital, pois se assim não for, estaria descaracterizado o mútuo, uma vez que o debenturista empresta recursos à empresa;

- Não fosse o caso dos próprios acionistas da empresa serem os únicos subscritores das debêntures emitidas, e na exata proporção da participação acionária de cada um, sujeitar-se-ia a empresa a entregar 97% do seu resultado aos debenturistas? **Não pode ser considerado razoável a aceitação da troca pela empresa de uma posição consolidada de remuneração às debêntures já subscritas (IGPM + juros de 6% aa), por outra que a obriga entregar quase que a totalidade de seu resultado positivo aos debenturistas.** Tal forma de remuneração não se reveste de características normais e usuais, quando comparadas às emissões de debêntures em geral. Afinal, o objetivo principal de uma companhia é auferir lucros aos seus acionistas, mas quando este lucro passa servir de remuneração a debêntures cujos próprios acionistas são os únicos beneficiários, fica evidenciado que tal operação serviu exclusivamente para reduzir a carga tributária, através da criação meramente liberal de despesas financeiras caracterizadas como não necessárias;

- Ressalta-se, também, não ser cabível em relação à remuneração das debêntures em questão, a aplicação das regras anteriores à alteração da escritura emitida em 06/12/1999, uma vez que o aditivo à escritura, promovido pelos próprios e únicos interessados (debenturistas / acionistas) em 30/07/2001, revogou contratualmente o dispositivo original;

- Desta forma, os valores apropriados pelo contribuinte a título de despesas financeiras após a alteração do critério de remuneração das debêntures emitidas em 1999, ou seja, no período de julho a dezembro de 2001, serão objeto de glosa e conseqüente lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário relativo a CSLL. Os referidos valores encontram-se demonstrados na planilha elaborada pelo contribuinte, denominada "Demonstração da Movimentação de Debêntures – Ano de 2001", assim como nas cópias do Livro Razão que acompanham a planilha, e montam as seguintes importâncias:

- Correção s/ Debêntures Subscritas: R\$335.123.621,86
- Correção s/ Debêntures em Carteira: (R\$51.914.789,36)
- Valor Líquido da Correção s/ Debêntures: R\$283.208.832,50

II – CSLL – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

- O contribuinte possuía, no ano-calendário de 2000, saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores no valor de R\$64.082.406,89.

- Na apuração do resultado relativo à CSLL no ano-calendário de 2001, o contribuinte utilizou do saldo de 2000, o valor de R\$9.013.715,24, remanescendo

um saldo de R\$55.068.891,65, o qual foi totalmente utilizado (consumido) em função da autuação da CSLL no ano-calendário de 2001, já descrita neste Termo;

- O esgotamento total do saldo de base de cálculo negativa de períodos anteriores no ano-calendário de 2001, levado a efeito através do Auto de Infração, tornou ineficazes as compensações efetuadas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, as quais serão objeto de glosa e conseqüente lançamento de ofício para a constituição do devido crédito tributário relativo à CSLL. Os valores da base de cálculo negativa de períodos anteriores compensados pelo contribuinte foram extraídos de suas DIPJ. Os valores do saldo acumulado de 2000, assim como as compensações e baixas nos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, encontram-se demonstrados na planilha denominada "Movimentação da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social", elaborada pelo contribuinte.

B – DA BASE DE CÁLCULO

I – DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS – APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

O valor da glosa das despesas financeiras não dedutíveis, que servirá de base para a constituição do crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, monta a seguinte importância:

Período Base	Despesas Financeiras Não Dedutíveis – Glosa
01/01/2001 a 31/12/2001	283.208.832,50

II – CSLL – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

O valor da glosa das compensações indevidas de base negativa de períodos anteriores, que servirá de base para a constituição do crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, montam as seguintes importâncias:

Período Base	BC Negativa Períodos Anteriores Comp Indevida – Glosa
01/01/2002 a 31/12/2002	19.707.486,80
01/01/2003 a 06/11/2003	427.913,73
07/11/2003 a 31/12/2003	967.586,07
01/01/2004 a 01/12/2004	2.095.868,91
02/12/2004 a 31/12/2004	516.449,58
01/01/2005 a 31/12/2005	7.530.585,42

<i>Ano-Calendário</i>	<i>Total Glosa p/Ano-Calendário</i>
2002	19.707.486,80
2003	1.395.499,80
2004	2.612.318,49
2005	7.530.585,42

C – DA BASE LEGAL

I – DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS – APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL

Com relação ao IRPJ, infração “Apuração Incorreta da CSLL”, o crédito aqui constituído é procedido com base no quanto disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, art. 299, do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

II – CSLL – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES

Com relação à infração ‘Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores’ o crédito aqui constituído é procedido com base no quanto disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, art. 299, do RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições e art. 37 da Lei nº 10.637/02”.

Cientificada dos autos de infração, em 07/12/2007, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (Instrumentos de Mandato e de Substabelecimento de fls. 210/211 e 212), protocolizou a impugnação, de fls. 159/204, em 04/01/2008, oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

*Afirma que a decadência e a prescrição são matérias reservada à Lei Complementar (art. 146, III, b, da CF), e tendo em conta as disposições do art. 150, §4º do CTN toda a atividade do sujeito passivo de apuração e pagamento da CSLL devida no ano-calendário de 2001 estaria tacitamente homologada. Defende que a homologação tácita não se restringiria ao valor da CSLL recolhida, mas a todos os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na apuração do montante devido: “*ai incluídos os registros, cada lançamento contábil, enfim transcorridos o prazo de 5 (cinco) anos, tudo é homologado e a União Federal não pode revisar tais dados, exceção feita aos casos de dolo, fraude e simulação*”.*

*Salienta que o presente lançamento de CSLL é decorrência da glosa das despesas financeiras contabilizadas no ano-calendário de 2001, e que teriam repercutido na determinação das bases de cálculo dos períodos subsequentes. Desta feita, “*considerando que a glosa da despesa apropriada em 2001 seria o ponto fulcral do lançamento, sem o qual ele não existiria e, ainda que a Requerente**

somente foi cientificada do auto de infração em 07/12/2007, é correto afirmar que

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.942/2009 e a Resolução nº 13.101/2011 do Conselho Superior do TCU, em 09/01/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 09/01/2014 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 26/03/2014 por VALMAR FONSECA DE MEN

EZES

Impresso em 28/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

se passaram mais de 5 (cinco) anos entre o procedimento adotado e a constituição do crédito tributário”.

Transcreve jurisprudência.

No entender da defesa, a exigência de CSLL não teria embasamento legal, tendo em conta estar fundada no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, no qual não se encontra fundamento para a glosa ora perpetrada. Não haveria, no âmbito da legislação da CSLL, a qualificação de despesa normal, usual e necessária, e tal norma válida e vigente para o IRPJ não teria sido mencionada como de aplicação válida também para a CSLL. Em suas palavras:

“Constata-se da digressão feita sobre o art. 2º da Lei nº 9.430/96, com a qual o AFRFB pretende justificar a glosa fiscal, que não há previsão normativa específica sobre a CSLL ou comando legal autorizador do empréstimo da legislação do IRPJ, prevendo a qualificação da despesa nos moldes do art. 299 do RIR/99, para apuração da base de cálculo tributável da contribuição em comento”.

Invoca o princípio da legalidade e da certeza jurídica. Transcreve jurisprudência administrativa em favor de sua tese.

Afirma a existência de erro de cálculo nos lançamentos, na medida em que, na mesma data, teriam sido lavrados outros autos de infração de IRPJ e CSLL (processo administrativo nº 16095.000603/2007-14), nos quais teriam sido glosadas as despesas financeiras com a remuneração das debêntures nos anos-calendário de 2002 a 2005.

Observa ainda a existência de processo administrativo nº 13820.000860/2002-10 de compensação, relacionada ao saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001 em que teria sido glosada a contabilização da mesma despesa financeira. Em suas palavras:

“Ocorre que as glosas do saldo negativo de IRPJ (ou ‘Imposto a Compensar’) dos anos de 2001 a 2004 deveriam ser computadas na apuração de ofício das novas bases de cálculo da CSLL (assim como do IRPJ) dos anos de 2002 a 2005, objeto do lançamento em análise.

Explica-se: o saldo de Imposto a Compensar corresponde a uma conta no ativo circulante da Requerente e, por conta da previsão legal de sua atualização pela taxa Selic, foi reconhecida a sua variação monetária pelo regime de competência em todos os períodos analisados pelo AFRFB”

Afirma, assim, que as variações monetárias ativas, incidentes sobre os valores dos saldos negativos de IRPJ, objeto de redução, escrituradas pelo regime de competência, com base na variação da taxa Selic, deveriam também ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Cita, a título de exemplo, a apuração da base de cálculo do IRPJ, no ano-calendário de 2002, no qual teria sido glosado o valor de R\$218.812.578,35 do saldo negativo de IRPJ. Para que a recomposição da base de cálculo ficasse correta, deveria também ser excluída da base de cálculo a variação monetária ativa relativa a tal montante de saldo negativo de IRPJ, escriturada segundo o regime de competência, nos anos subsequentes. Segundo a Impugnante, apenas no ano-calendário de 2003 (com a Selic acumulada de 21,16%), a variação monetária ativa escriturada sobre a parcela glosada do saldo negativo de R\$218.812.578,35 seria de R\$46.300.741,58. Apresenta demonstrativo consolidado e de atualização

monetária dos saldos negativos de IRPJ a compensar (doc. 5 e 6) e cópia do livro Razão da conta em que teriam sido lançadas as variações mensais da Selic do ano de 2003 sobre todo o saldo de 2002 (doc. 7). Conclui em suas palavras:

“Enfim, tendo sido glosada parte do saldo apurado num determinado ano, é obrigatória a verificação do que essa glosa refletiu nos períodos seguintes (não apenas no ano seguinte, mas naqueles em que havia saldo), que também fizeram parte do trabalho de fiscalização e que inclusive geraram lançamento de ofício. Esse reflexo do trabalho fiscal representa – por óbvio – uma receita financeira reconhecida a maior pelo contribuinte, isto é, sobre uma base que, na visão de quem está recalculando o quantum debeatur, não existe mais [destaques do original]”

A recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL impor-se-ia para refletir a base de incidência dos tributos em questão, qual seja, o lucro ou a renda, sem caráter sancionatório (art. 3º do CTN). Invoca o Parecer Normativo nº 2, de 1996, para fundamentar a necessidade de recomposição da base de cálculo. Afirma não ser exigível da contribuinte obrigação tributária maior do que a expressamente prevista em Lei.

Conclui estarem erradas todas as bases de cálculo tributadas ex officio nos lançamentos, inclusive a base de cálculo relativa ao ano-calendário de 2002, tendo em conta a redução/reversão do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001, objeto do processo administrativo nº 13820.000860/200210.

No entender da defesa, tais erros na determinação das bases de cálculo ensejariam a nulidade dos lançamentos. Transcreve ementas de julgados do Conselho de Contribuintes acerca da impossibilidade de aperfeiçoamento, inovação ou mudança de critério jurídico no lançamento efetuada pelo órgão julgador de primeira instância.

Passa a historiar os fatos ocorridos da seguinte forma:

- A contribuinte seria sociedade titular de participações societárias no setor financeiro e bancário;*
- Faria uso de debêntures como a principal fonte de financiamento para a consecução de suas atividades;*
- No período objeto da autuação (2002 a 2005), mantinha, em seu passivo, debêntures originárias de duas distintas emissões:*

o Debêntures 1997, de 14/01/1997, com vencimento em 14/01/2025 e valor nominal original de R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), cuja remuneração era calculada com base na variação de uma cesta de índices, próxima à remuneração do CDI;

o Debêntures 1999, de 06/12/1999, com vencimento em 02/12/2014, com valor nominal original de R\$1.700.000.000,00 (um bilhão e setecentos milhões de reais), cuja remuneração era calculada com base na variação do IGPM, acrescida de 6% a.a., limitada ao lucro ajustado da empresa. Por meio do aditivo de 30/07/2001, o critério de remuneração teria sido alterado para 97% do lucro ajustado pela exclusão dos resultados decorrentes de participações societárias e da própria remuneração de debêntures;

Afirma terem sido comprovadas a existência e a origem das debêntures mantidas no passivo, mediante a apresentação de cópias das competentes escrituras de emissão e da comprovação dos aportes efetivos de recursos em períodos

anteriores. As despesas financeiras vinculadas à remuneração das debêntures emitidas em 1997 teriam sido validadas pela fiscalização. A glosa ora efetivada atingiria apenas as despesas financeiras vinculadas à remuneração das debêntures emitidas em 1999 e somente após a mudança de critério de remuneração. Destaca que a autuação teria sido motivada pela mudança de critério de remuneração e não em questionamentos acerca de sua existência e validade. Ao solicitar a elaboração de quadro comparativo com a projeção de remuneração das debêntures com base na variação do IGPM + 6% ao ano, a fiscalização estaria a indicar a efetivação da glosa apenas do montante que excedesse tal critério de remuneração, mas por “cobiça arrecadatória” teriam sido glosadas a totalidade das despesas contabilizadas.

No que toca à alteração do critério de remuneração das debêntures para 97% do lucro ajustado, afirma a observância do art. 56 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), no qual estaria prescrita apenas a possibilidade de as debêntures assegurarem participação nos lucros da companhia, sem imposição de qualquer limite. Assim, com base no princípio da livre iniciativa e da liberdade de contratação teria sido estabelecido como critério de remuneração a participação nos lucros. Colaciona doutrina a favor desta forma de remuneração das debêntures.

Cita o julgado do Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 107-08.029 no qual seria sustentada a possibilidade de remuneração de debêntures, mediante participação nos lucros. Ademais, afirma que a própria legislação fiscal, no art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (consolidado no art. 462 do RIR/99), asseguraria a dedução da participação das debêntures no lucro, sem impor limites, configurando direito legítimo, normal e usual da empresa.

Em síntese, a regularidade do procedimento adotado pela contribuinte teria os seguintes pressupostos: (i) ser a debênture um meio legal e adequado para financiamento de suas atividades; (ii) ser o custo da remuneração dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (iii) é permitida a remuneração das debêntures com base na participação dos lucros da empresa emitente.

Invoca as disposições do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 para referendar a permissão de exclusão do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, das participações nos lucros asseguradas a debêntures de sua emissão. Em seu entender, haveria erro na imputação fiscal com fundamento de ser desnecessária e indedutível a remuneração das debêntures. Novamente, faz remissão ao Acórdão nº 107-08.029, no qual o Relator teria afirmado que a dedutibilidade da participação nos lucros, conferida aos debenturistas, não se submeteria ao regime de dedutibilidade das despesas, mas deveria ser apreciada como exclusão indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Defende haver erro na acusação, não passível de aperfeiçoamento pelo julgador administrativo.

Ademais, a acusação de que tal forma de remuneração das debêntures seria desnecessária, por não atender às características da normalidade e da usualidade, seria decorrente de mera presunção, baseada nas seguintes premissas: (i) não ser razoável a alteração, para um critério mais oneroso, de remuneração de debêntures já subscritas; (ii) não ser normal e usual a remuneração de debêntures no percentual de 97% do lucro; (iii) desvio de finalidade da empresa.

No entender da defesa, tais conclusões decorreriam de uma análise estreita e restrita, de uma visão obtusa. Defende serem necessárias: (i) uma comparação quantitativa entre o critério de remuneração anterior (IGPM + 6%) e o alterado (97% do lucro); (ii) uma análise da “expressiva” quantia monetária das

debêntures”; (iii) uma análise do custo de captação no mercado dos mesmos recursos.

Segundo a Impugnante, a maior parte dos recursos aplicados pela empresa teria origem em debêntures, emitidas em diversos períodos, com remuneração variável. Uma pesquisa mais acurada da situação patrimonial da empresa conduziria à conclusão de que a alteração do critério de remuneração sob apreciação não teria resultado em ganhos para os debenturistas, em detrimento dos interesses empresariais. Afirma assim que o intuito de tal alteração não seria praticar uma remuneração acima dos níveis de mercado, mas o contrário. Assevera que, na data da alteração da remuneração das debêntures, o único critério de comparação que a Impugnante possuía era o histórico das remunerações com base na primitiva contratação (IGPM + 6% a.a.) vis-à-vis com os lucros apurados nos anos anteriores. E nesse contexto, defende: **“a remuneração paga pelas debêntures nos seis anos anteriores à operação de troca de índices suplantou o percentual de 97% do resultado ajustado da Requerente”** (destaques do original). Segundo a defendente, nos anos de 1995 a 2002, a soma da remuneração das debêntures teria sido de R\$1.387.830.718,00, e a soma do resultado ajustado de R\$1.243.736.328,00, resultando em 112% o percentual da remuneração sobre os resultados. Em suas palavras:

“Desse modo, percebe-se que o histórico da remuneração passada demonstrava, na ocasião, que, se com a remuneração do IGPM + 6% a.a. a Requerente entregava praticamente todo o seu lucro ajustado ao debenturista, ao repactuar para 97% do lucro, ao menos uma parcela, ainda que pequena, correspondente a 3% do lucro ajustado, permaneceria em poder da Requerente”.

Rechaça a imputação fiscal de que a contribuinte autuada teria laborado em exercício de adivinhação e antevisto que os resultados futuros suplantariam a remuneração até então praticada. Ademais, a remuneração em 97% do lucro ajustado não teria se mostrado distante da regra anterior (IGPM + 6%), e teria sido menor do que a remuneração de debêntures com base nas taxas de mercado (variação do CDI) – diferença de R\$500.000.000,00; e menor do que a remuneração contratada com base variação de títulos do governo – diferença de R\$1.200.000.000,00. E mais a frente consigna:

“Apenas para deixar claro: A remuneração da Debênture/1999, até junho de 2001 (IGPM + 6% a.a.), era muito abaixo de mercado, se comparada (a) tanto com os títulos do governo federal (NTN-C Notas do Tesouro Nacional) que à época da emissão da Debênture/1999 remuneravam em níveis superiores a IGPM + 12% a.a. e em julho de 2001 a IGPM + 10,39%; (b) quanto com emissões de outras empresas privadas, que remuneravam os seguintes percentuais acima do IGPM:

[Demonstrativo de IGPM + Juros entre 11% e 14% por Empresa Emissora de Debêntures e Ano de Emissão]

No período da autuação (2002 a 2005), a remuneração total (glosada) da Debênture/1999 atingiu R\$1.369.252.189,00, que comparada à remuneração que teria sido paga se não houvesse a alteração em julho de 2001 (motivação do lançamento), no montante de R\$1.125.589.204,00 correspondeu a uma diferença de R\$243.662.986,00 equivalente a 17,79% do que foi deduzido pela Requerente”.

Defende, assim, que, para fundamentar a imputação de despesa desnecessária fora dos parâmetros da normalidade e da usualidade, deveria a fiscalização proceder à comparação com os valores de remuneração fixados no mercado, com base na variação das NTN-C e CDI. Afirma que, em regra, a

remuneração das debêntures seria superior à NTN-C (IGPM + 10,39% a.a.) ou a 100% do CDI (Doc. 08A). In casu, se a remuneração tivesse adotado o CDI (puro sem spread), a remuneração da Debênture/1999 atingiria R\$1.951.726.853,00 (Doc. 09), ou seja, R\$582.474.664,00 a mais do que a despesa contabilizada pela empresa. Por outro lado, se tivesse adotado a NTN-C, a remuneração atingiria R\$2.518.621.848,00 (Doc. 09), ou seja, R\$1.149.369.659,00 a mais do que a despesa contabilizada. E conclui:

“Ora, se o mercado indica ao menos que o custo do financiamento da Debênture/1999 seria de R\$582 milhões a mais se comparada com o CDI ou até R\$1.149 milhões se comparada com a NTN-C, então a acusação de que a remuneração contabilizada não é usual e não normal somente pode ser aceita se for para considerá-la abaixo do mercado, mas isso não autoriza a sua indedutibilidade”.

Reforça ainda que se mantida a remuneração prevista na cláusula vigente até junho de 2001, a despesa teria sido sempre superior àquela efetivamente contabilizada, pois atingiria nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006 (e provavelmente em 2007) o limite de 100% do lucro líquido ajustado.

Explica que tal fato seria decorrente da relevância das debêntures no financiamento dos recursos aplicados nas atividades da Impugnante. No caso da Debênture/1999, o valor de emissão teria sido de R\$1,7 bilhões. Desta forma, a despesa se configuraria dedutível na medida em que relacionada à manutenção da fonte produtora e vinculada com a receita gerada na atividade da empresa (objeto social).

Nesse aspecto, diz que a fiscalização deveria ter demonstrado a falta de vinculação entre a emissão de Debênture/1999 e a atividade operacional da Impugnante que lhe gera receitas. Somente poderia ser considerada não necessária se se tratasse de um favor para o debenturista. Afirma que o ônus da prova do fato gerador cabe ao Fisco. Em suas palavras:

“Destarte, não se pode admitir que, diante de um legítimo financiamento (e quanto a isso o AFRFB não cogita), seja desconsiderado todo o seu custo (abaixo do mercado), com base em meras presunções sem nem sequer perquirir todos os aspectos e valores que envolvem a atividade da Requerente”.

Aduz que se não cancelados integralmente, os lançamentos deveriam ser cancelados parcialmente devido ao excesso de glosa, na medida em que as remunerações das debêntures com base na variação do IGPM + 6% a.a., limitada ao lucro, conforme as disposições originais seriam dedutíveis. Nota que somente as remunerações efetuadas após a mudança do critério de remuneração teriam sido glosadas.

Instada pela fiscalização, a Impugnante teria apresentado um quadro comparativo com a projeção da remuneração das debêntures em ambos os critérios.

A fiscalização não teria questionado a validade das emissões de debêntures como legítimos instrumentos de financiamento, nos casos em que a remuneração foi fixada com base no IGPM + 6% e na “cesta” de índices correspondentes à variação do CDI. Afirma que a existência e a materialização das debêntures teriam sido devidamente comprovadas no curso do trabalho fiscal, não tendo sofrido qualquer questionamento nesses aspectos. Conclui daí que se as debêntures são existentes e válidas não poderia ser negada a dedutibilidade da parcela de encargos que, na visão da fiscalização, seriam necessários, não se constituindo em mera

liberalidade. Em suas palavras: “(...) se 97% do lucro constitui exagero, negar toda e qualquer dedução para a Requerente também é um exagero”.

Explica que não se trata de aplicar regras anteriores à alteração promovida pelo aditivo de 30/07/2001, mas de garantir à Impugnante a justa identificação da parcela de despesas reputadas excessivas e que caracterizam liberalidade. Se não excluídas as parcelas necessárias, usuais e normais da despesa com a remuneração das debêntures, estar-se-ia tributando o patrimônio e não o acréscimo patrimonial.

Questiona a cobrança de juros de mora com base na taxa Selic por afronta à Constituição Federal e ao CTN.

A 2ª Turma da DRJ em Campinas/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 0521.560, de 20/03/2008 (fls. 253/269v), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001

Decadência. Contribuições para a Seguridade Social. CSLL.

O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

Despesas Desnecessárias. Ofensa ao Princípio da Entidade Contábil.

A base de cálculo da CSLL é o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, na qual há determinação expressa para que a escrituração da companhia obedeça também aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

O Princípio Contábil da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação ao patrimônio particular de seus sócios ou acionistas.

Reputam-se indedutíveis da base de cálculo da CSLL, as despesas desnecessárias, assumidas pela empresa e não vinculadas às suas finalidades essenciais, que assim ofendem diretamente ao princípio da entidade.

Remuneração de Debêntures. Participações nos Lucros. Titularidade Exclusiva dos Acionistas.

Para a Lei fiscal, somente são dedutíveis as participações nos lucros atribuídas a debêntures de emissão da companhia, na medida em que essa participação tenha natureza de juros. Conseqüentemente, a possibilidade de dedução dessas participações, deve ser confrontada com o critério de sua necessidade, em face dos objetivos sociais da empresa.

Despesas Financeiras. Remuneração de Debêntures. Indedutibilidade. Despesas Desnecessárias.

Configuram ato de liberalidade ou de favor, estranho aos objetivos sociais da empresa, as despesas financeiras com remuneração de debêntures, de titularidade exclusiva dos acionistas, calculadas com base em 97% do lucro ajustado. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

Admitir-se a dedutibilidade das despesas financeiras com a remuneração de debêntures, pagas aos próprios acionistas do empreendimento, com base em 97% dos lucros ajustado, seria permitir a manipulação pelos contribuintes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por meio de contratos particulares entre pessoas ligadas.

Compensação de Bases de Cálculo Negativas de Períodos Anteriores. Ano-calendário de 2002 a 2005.

Procedida à recomposição da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2001, e compensado todo o saldo de bases de cálculo negativas de períodos anteriores, procedente a glosa das compensações efetuadas pelo contribuinte nos períodos subseqüentes, por falta de saldo disponível.

Ciente da decisão de primeira instância em 23/04/2008, conforme Aviso de Recebimento à fl. 273, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 19/05/2008 conforme carimbo de recepção à folha 274.

No recurso interposto (fls. 275/317), após historiar, por sua ótica, o ocorrido, a interessada alega preliminarmente os pontos que se seguem, em apertada síntese:

- Insiste em que a decadência teria atingido os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2001, forte nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN e na inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Com isso, também desapareceriam as infrações de compensação indevida de bases de cálculo negativas da CSLL, apontadas pelo Fisco nos anos seguintes.

- Argúi a ilegalidade da glosa de despesas na apuração da CSLL. O enquadramento legal dos autos não daria amparo à glosa de despesa considerada indedutível para fins do IRPJ, levada a efeito pelo Fisco na base de cálculo da CSLL. Quanto a este ponto, alega, ainda, que a DRJ teria inovado o lançamento, ao trazer à baila o princípio da entidade, a fim de sustentar a autuação.

- Reitera os argumentos trazidos em sede de impugnação acerca de erro de cálculo na autuação.

No mérito, a recorrente traz os argumentos abaixo sintetizados:

- Historia, por sua ótica, os fatos relacionados à emissão de debêntures.

- Afirma a regularidade da debênture e a correta apuração do IRPJ e da CSLL mediante a dedução de sua remuneração. Conclui que “*não merece prosperar a alegação exposta pela Turma Julgadora no sentido de que a dedutibilidade fiscal das participações nos lucros atribuídas às debêntures somente se justifica desde que (i) tenha natureza de juros e (ii) os acionistas não sejam os próprios debenturistas*”.

- Sustenta a ocorrência de erro na tipificação infracional. Além da alegação preliminar sobre a falta de base legal para a glosa, a recorrente acrescenta que a fundamentação da infração não poderia ser com supedâneo no art. 299 do RIR/99, mas somente no art. 462 do regulamento, que trata de regra específica da dedutibilidade de debêntures.

- Alega que as despesas por ela incorridas seriam normais, usuais e necessárias. O Fisco não teria comprovado a falta de vinculação entre as debêntures emitidas e a atividade operacional da recorrente.
- Prossegue tratando da efetiva remuneração atribuída às debêntures emitidas, buscando, mediante cálculos e comparações, demonstrar que tal remuneração se encontrava dentro de parâmetros adequados ao mercado.
- Como argumento subsidiário, requer que, caso o Colegiado entenda que a despesa incorrida seria mera liberalidade, que se reconheça, ao menos, o direito à dedução de remuneração pela regra anterior, ou seja, a variação do IGPM acrescida de 6% a.a.
- Questiona a aplicação da taxa SELIC como índice de juros para fins tributários.

Como dito, esta Primeira Turma Ordinária resolveu converter o julgamento em diligência. Na ocasião, restou assinalado no voto condutor:

Ao examinar a DIPJ apresentada pelo contribuinte correspondente ao ano-calendário 2001 (Fichas 16 e 17, fls. 38/42), constato que o contribuinte calculou as estimativas mensais da CSLL com base em balanços/balancetes de suspensão/redução nos meses de janeiro, fevereiro, março, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, não resultando saldo a pagar. Por outro lado, nos meses de abril, maio, junho e julho esse cálculo foi feito com base na receita bruta e acréscimos, gerando CSLL a pagar (linha 07 da Ficha 16) nos valores respectivos de R\$ 1.214.153,56, R\$ 439.454,64, R\$ 1.675.309,89 e R\$ 1.647.555,77. Tais valores, totalizando R\$ 4.976.473,86 foram levados ao ajuste anual como *CSLL mensal paga por estimativa* (Linha 38 da Ficha 17), reduzindo o valor devido calculado ao final do período de apuração anual. Em outras palavras, há indicativos de que tais valores tenham sido efetivamente pagos. No entanto, tais indicativos são insuficientes como prova efetiva do pagamento, a permitir que se decida sobre a questão da decadência com a indispensável certeza.

Pelo exposto, de forma a permitir a formação de convicção deste Conselheiro, voto pela conversão do julgamento em diligência para que:

A) A Secretaria desta Câmara faça juntar aos autos os documentos apresentados (por cópia autenticada) por ocasião do julgamento.

B) A Unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o contribuinte consulte os sistemas de processamento de dados da RFB e adote as seguintes providências:

1. Informe se as estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2001 foram extintas mediante pagamento ou algum outro meio de extinção do crédito tributário, fazendo acostar aos autos a documentação comprobatória de sua resposta.

2. Informe se os débitos correspondentes às estimativas mensais de CSLL do ano-calendário 2001 foram objeto de declaração em DCTF. Em caso afirmativo, fazer acostar aos autos os extratos correspondentes.

3. Acrescente outras informações e/ou documentos que considerar relevantes.

Às fls. 466, consta registro acerca da juntada de documentos ao processo.

A Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo, por sua vez, em despacho fundamentado (fls. 580/582), informa que, com base em extratos dos sistemas informatizados da Receita Federal (anexados ao processo), pode-se afirmar que os débitos relativos às antecipações obrigatórias (estimativas) do período de abril a julho de 2001 foram efetivamente declarados em DCTF e encontram-se extintos por compensação.

Cientificada do pronunciamento da Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo, a contribuinte argumenta que, diante da conclusão esposada pelo órgão administrativo demandado por este Colegiado, *“observa-se que os fatos submetem-se à disciplina do disposto no art. 150, § 4º do CTN, ensejando o necessário reconhecimento da extinção dos valores exigidos pela ocorrência da decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do referido diploma legal.”*

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Cuida o presente processo de exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativa ao ano-calendário de 2001, formalizada em razão da imputação de apropriação de despesas indedutíveis e compensação indevida de base de cálculo negativa.

Em conformidade com os elementos reunidos ao processo, o lançamento tributário em questão derivou de averiguações efetuadas no processo administrativo nº 13820.000860/2002-10, em que foram analisadas compensações cujo crédito ali indicado dizia respeito a saldo negativo do ano-calendário de 2001. Identificando despesas financeiras tidas como indedutíveis, a unidade administrativa responsável pela apreciação do pedido (Delegacia da Receita Federal em Guarulhos, São Paulo) promoveu a recomposição do resultado final apurado pela contribuinte, deferindo parcialmente os pedidos de compensação pleiteados, e, passo seguinte, elaborou Representação Fiscal para que o setor de fiscalização empreendesse as verificações de sua alçada.

Efetuadas as verificações, foi constituído o crédito tributário relativo à CSLL, pois, diante da redução do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001 efetuada por meio do processo nº 13820.000860/2002-10, não caberia lançamento relativo ao IRPJ.

O aproveitamento de bases negativas de períodos anteriores na compensação do valor apurado de ofício relativo ao ano de 2001, implicou considerar como indevidas compensações efetuadas nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005.

Cabe informar que o processo administrativo nº 13820.000860/2002-10 foi apreciado pelo então Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido prolatado pela sua Primeira Câmara o acórdão nº 101-97.021 (sessão de 13 de novembro de 2008). Ali, o colegiado, por maioria de votos, decidiu no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado e homologar as compensações correspondentes.

O julgado em referência foi assim ementado:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - SALDO NEGATIVO DE IRPJ - HOMOLOGAÇÃO TÁCITA - IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

IRPJ REVISÃO DE OFÍCIO - É cabível a revisão de ofício imposto de renda apurado pelo contribuinte e informado na DIPJ, realizada pela autoridade tributária competente, mediante despacho decisório, cientificada antes do transcurso do prazo decadencial, sendo discipienda a lavratura de auto de infração.

IRPJ - REMUNERAÇÕES DE DEBÊNTURES - DEDUTIBILIDADE - LIMITES - A legislação societária e fiscal prevê a possibilidade de a debênture

assegurar participação no lucro da companhia, sem contudo impor um limite percentual do lucro.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO - Para que se considere distribuição disfarçada de lucros, deve ficar suficientemente demonstrado que houve favorecimento por descontos maiores, sendo que a parcela tributável deve corresponder apenas à diferença entre o desconto dado a terceiros e o desconto dado à controladora.

CSLL - LANÇAMENTO REFLEXO - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que o vincula.

Embora me pareça impertinente a referência feita a lançamento reflexo, eis que o processo em questão trata de pedido de compensação tributária, observa-se que a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes não considerou indedutíveis as despesas financeiras apropriadas pela contribuinte (remuneração de debêntures), desautorizando, assim, a recomposição do saldo negativo efetuada pela Delegacia da Receita Federal e, por decorrência, a autuação tratada no presente processo.

Entretanto, releva notar que a decisão exarada pela citada Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes ainda não é irreformável administrativamente, vez que encontra-se pendente de apreciação a admissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional.

Não obstante, no recurso voluntário interposto no presente processo a contribuinte sustenta que o lançamento tributário relativo ao fato gerador ocorrido no ano de 2001 já não mais poderia ter sido efetuado, haja vista a ocorrência da caducidade do direito. Nessa linha, argumenta que, se o crédito tributário relativo à irregularidade apontada para o ano de 2001 não poderia ser constituído, descabe também promover glosas de compensações de bases negativas em período posteriores que dela decorrem.

A meu ver, o alegado pela Recorrente está correto, isto é, se, de fato, o lançamento tributário relativo ao ano-calendário de 2001 não mais poderia ser efetuado, desaparece a infração a ela imputada e, por decorrência, revela-se imotivada a glosa das compensações de bases negativas dos períodos subseqüentes.

A autoridade julgadora de primeiro grau não acolheu a alegação de decadência trazida em sede de impugnação com no entendimento de que, tratando-se de contribuição social instituída em interesse da seguridade social, a norma a ser aplicada em relação a tal matéria seria a estabelecida pelo art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

Entretanto, como é cediço, a partir da publicação² da súmula vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional, entre outros dispositivos, o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, tal norma não pode mais servir de suporte para contagem do prazo decadencial, subsistindo, assim, as disposições do Código Tributário Nacional.

Tratando-se, pois, de contribuição submetida ao denominado lançamento por homologação, transcrevo pronunciamento do Ilustre Conselheiro Waldir Veiga Rocha que,

com clareza solar, aborda as questões relacionadas à caducidade estampada parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional

[...]

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

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

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

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

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, desde que 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 imponible, 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 atos impositivos 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.

Posteriormente, o próprio STJ reviu seu posicionamento quanto ao termo inicial para a contagem do prazo decadencial, nos EDcl no AgRG no Recurso Especial nº 674.497-PR (2004/0109978-2). Ressalto que o ilustre Ministro Relator, após mencionar expressamente o REsp nº 973.733, registra que "impõe-se o

acolhimento dos presentes embargos de declaração, a fim de se adequar o decisório embargado à jurisprudência uniformizada no âmbito do STJ sobre a matéria". O julgamento ocorreu em 09/02/2010, e o acórdão foi publicado no DJe em 26/02/2010, com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

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

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

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

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

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

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

Como visto, provocada a trazer esclarecimentos acerca de eventual realização de pagamentos no exercício da atividade referenciada na norma de decadência em questão, a Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo, tomando por base extratos dos sistemas informatizados da Receita Federal, informou que os débitos relativos às antecipações obrigatórias (estimativas) do período de abril a julho de 2001 foram efetivamente declarados em DCTF, tendo sido extintos por compensação.

Não resta dúvida de que a compensação não se confunde com pagamento, embora ambos os institutos representem forma de extinção do crédito tributário. Contudo, penso que se deve emprestar uma interpretação extensiva ao decidido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de modo que não se pode afastar a aplicação da regra estampada no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional na situação em que o contribuinte, em atendimento ao “*caput*” do referido artigo, apura, sem prévio exame da autoridade administrativa, o montante do tributo devido, confessa a dívida por meio do instrumento declaratório previsto na legislação tributária para tanto e extingue o crédito tributário por meio de um encontro de contas.

A exemplo do previsto no parágrafo 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional em relação ao pagamento, a compensação declarada à Receita Federal, nos exatos termos do parágrafo 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Fica evidenciado, assim, que a Administração Tributária, a partir da atividade exercida pelo contribuinte no sentido de apurar a exação devida, confessá-la e extinguí-la, toma conhecimento do rol de procedimentos, o que possibilita a homologação do lançamento.

Considerado o exposto e diante do fato de que a Recorrente foi cientificada do lançamento em 07 de dezembro de 2007 (fls. 132), relativamente ao ano-calendário de 2001 já não era mais possível promover a constituição do crédito tributário, eis que a data-limite para tal se deu em 31 de dezembro de 2006.

Assim, acolhendo o argumento de caducidade do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, conduzo meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator