



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720711/2019-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.901 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente BRASILSEG COMPANHIA DE SEGUROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014

OPERAÇÕES DE SEGURO RURAL. ISENÇÃO OBJETIVA.

A norma isentiva prevista no art. 19 do Decreto-lei nº 73, de 1966, tem como núcleo as operações de seguro rural, sobre as quais nenhum tributo federal será devido, trata-se, portanto, de isenção objetiva. A contrário senso, a regra isentiva não tem caráter subjetivo, de forma a isentar os resultados da pessoa que realize tais operações.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

MULTA DE OFÍCIO. DÚVIDA QUANTO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO, NATUREZA, CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS OU EXTENSÃO DOS SEUS EFEITOS. INTERPRETAÇÃO BENÉFICA. INAPLICABILIDADE.

O art. 112 do CTN prevê a chamada interpretação benéfica quando houver dúvida em relação às circunstâncias fáticas de cada caso, mas não autoriza o benefício em função de entendimento jurídico diverso da pretensão do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OMISSÃO EM RAZÃO DE NÃO TER ENFRENTADO TODOS OS ARGUMENTOS APRESENTADOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, seja para incluir na impugnação assuntos extratributários ou, ainda que tributários, que não sejam considerados relevantes pela autoridade julgadora não são causa de nulidade da decisão por ausência de fundamentação.

Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, que não se traduz em requisito de validade para o ato decisório.

Incorre omissão, mas atua com prudência que se espera do agente público, o julgador administrativo que deixa de abordar assuntos de natureza extratributária, tais como política fiscal, trazidos pela Recorrente, por não terem relevância para solução da lide.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ Rio de Janeiro, que, em sessão de 11.03.2020, julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), ano-calendário 2014, no valor de R\$ 275.585.475,28, com imputação de multa de 75%.

2. Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 41/48), o sujeito passivo excluiu da base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 500.677.613,31, a título de resultado de atividades rurais, sob o entendimento de que tais valores estariam isentos, nos termos do art. 19 do Decreto-lei nº 73, de 1966. Entendeu a autoridade fiscal que a isenção em discussão não é irrestrita a qualquer imposto ou tributos federais, mas do tipo objetiva, isto é, adstrita às operações de seguro rural, não tendo, portanto, caráter subjetivo, no sentido de isentar os tributos devidos pela pessoa

jurídica. Em resumo, que a isenção sobre a operação diz respeito apenas, em âmbito federal, ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF).

3. Em impugnação (fls. 61/121), o sujeito passivo alegou em preliminar que houve inaceitável alteração do critério jurídico; em relação ao mérito fez considerações sobre a política agrícola e operações de seguro; que a isenção é irrestrita e aplicável a quaisquer tributos sobre operações de seguro rural; subsidiariamente, que não é cabível a exigência de multa em caso de dúvida.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 190/200). Afastou a preliminar de alteração de critério jurídico, em especial porque fato de a Fiscalização não haver detectado anteriormente uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta; que não se aplica o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), posto não haver dúvida alguma sobre a existência da infração; quanto ao mérito, que a isenção prevista no art. 19 do Decreto-lei nº 73, de 1966, refere-se às operações de seguro rural, cujo tributo federal incidente é o IOF, não se referem aos resultados da pessoa jurídica advindos dessas operações. A decisão restou materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

ALTERAÇÕES NO LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula--se a uma modificação, uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou, principalmente, na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração, sendo incabível incluir nesse rol a apuração de infração não detectada em fiscalizações anteriores.

INTERPRETAÇÃO BENÉFICA. ART. 112 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O CTN prevê a chamada interpretação benéfica quando houver dúvida em relação às circunstâncias fáticas de cada caso, mas não autoriza o benefício em função de entendimento jurídico diverso da pretensão do contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

OPERAÇÕES DE SEGURO RURAL. IRPJ. INCIDÊNCIA.

As operações de seguro rural estão isentas de tributos, mas estas operações não podem ser equiparadas a renda ou ao lucro das empresas do ramo, portanto, incide Imposto de Renda sobre a receita obtida com seguro rural.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 208/278), sujeito passivo aduz em preliminar que houve inaceitável alteração de critério jurídico pela autoridade fiscal, violando o art. 146 do CTN; que o r. Acórdão é nulo por ter deixado de se pronunciar sobre; (i) o art. 19 do DL n.º 73, de 1996, e o contexto da política agrícola brasileira como norma tributária indutora; (ii) a hermenêutica jurídica e interpretação na aplicação da norma de isenção tributária; (iii) correta interpretação da norma de isenção – contexto e finalidade do art. 19 do DL n.º 73, de 1966; (iv) ineficácia prática da norma isentiva do art. 19 do DL n.º 73, de 1966 a partir da interpretação da autoridade fiscal; (v) consequências da autuação de IRPJ sobre “operações de seguros rural” para a agropecuária brasileira. Como relação ao mérito, dedica-se a reproduzir em dezoito laudas os argumentos (dados e informações) trazidos na impugnação sobre política agrícola e pecuária brasileira e das operações de seguro rural e o crédito rural, onde colaciona dados estatísticos e notícias publicadas na imprensa; sobre a autuação, em específico, aduz que a isenção prevista no art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, tem caráter irrestrito a quaisquer tributos; que a adequada interpretação desse dispositivo consiste em observar a finalidade da norma isentiva, isto é, de isenção dos tributos federais sobre tal atividade; que a interpretação da autoridade fiscal torna ineficaz a norma isentiva; em caráter subsidiário, pugna pela não aplicação da multa em caso de dúvida (art. 112 do CTN). Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário, a nulidade do r. Acórdão em razão das omissões apontadas, a reforma da referida decisão e o cancelamento do lançamento, subsidiariamente, pugna pela exclusão da multa.

6. A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 300/322), em que defende a legitimidade da exigência, nomeadamente que inexistente nulidade na r. decisão ou do lançamento, esse último por inexistência de inovação de critério jurídico e aquela por não haver cerceamento ao direito de defesa; quanto ao mérito, que a isenção do art. 19 do DL n.º 73, de 1966, se refere exclusivamente às operações de seguro rural, não sendo extensiva sua interpretação e aplicação aos demais tributos federais; que não se trata de aplicação do art. 112 do CTN para fins de exclusão da multa de ofício.

7. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

8. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância em 13.03.2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 205), dessa forma, o Recurso Voluntário protocolizado em 07.04.2020, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 207), é tempestivo e, por preencher os demais requisitos processuais deve ser conhecido.

Preliminar de nulidade do ato de lançamento

9. A Recorrente alega existência que o ato administrativo de lançamento é nulo em razão de ter havido inaceitável alteração de critério jurídico pela autoridade fiscal, violando o art. 146 do CTN.

10. Resumidamente, no seu entender, a mudança de entendimento do Fisco teria ocorrido em razão de que, desde o início das operações da Recorrente até 2014 foram realizados diversos procedimentos de fiscalização, nos quais foi analisada a composição das respectivas contas contábeis, sem que a autoridade fiscal jamais tenha questionado o procedimento de exclusão por ela efetuado. No seu entender houve homologação do procedimento até então adotado pela Recorrente.

11. Um aspecto interessante na argumentação da Recorrente é de que a existência de procedimentos de fiscalizações anteriores teriam o condão de homologar a atividade por ela efetuada por ocasião da apuração do IRPJ.

12. Transcreve-se o art. 150 do CTN, que dispõe sobre o autolancamento:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, **expressamente a homologa**.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (g.n)

13. A Recorrente não junta ao presente processo nenhum ato administrativo de expressa homologação aquiescendo com a exclusão dos resultados com operações de seguro agrícola. A razão para tal é simples, em nenhum dos procedimentos listados consta a determinação da Administração Tributária para análise dessas operações.

14. É sabido que as Administrações Tributárias trabalham suportadas por sistemas de gestão de risco e identificação de indícios de infração específicos, essa estratégia tem como desiderato a execução de procedimentos de fiscalização mais céleres e pontuais. Não faz parte da estratégia das administrações modernas a execução de procedimentos de auditoria sem escopo definido, onde todas as hipóteses de incidência tributária seriam auditadas, fato que levaria, a depender do porte do contribuinte, a execução de auditorias intermináveis.

15. Em resumo, não há homologação expressa do procedimento adotado pelo contribuinte.

16. Melhor sorte não advém da análise do art. 146 do CTN, que tem a seguinte redação:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

17. Não há qualquer modificação que decorra de ato de ofício (lançamento anterior), de decisão administrativa ou judicial em relação ao sujeito passivo. E, ainda que houvesse, essa modificação é vedada apenas quando ocorre no mesmo exercício do lançamento em relação a fatos anteriores a mudança de entendimento.

18. Os procedimentos de fiscalização elencados pela Recorrente se referem aos anos-calandário 2009 e 2010 (MPF nº 08.1.66.00-2013-00289-2) e AC 2011 e 2013 (TDPF nº 08.1.66.00-2016-00022-D), ou seja, sequer se referem ao ano-calandário 2014, objeto da presente exigência. Além disso, registre-se que o segundo procedimento, sequer é procedimento de fiscalização, mas procedimento de diligência.

19. Como se vê, o art. 146 do CTN não equipara homologação tácita (e nem mesmo a expressa) para situações anteriores ao exercício fiscalizado.

20. Ainda que tivesse havido mudança de entendimento, as relações tributárias anteriores à mudança em tese não foram atingidas.

21. Não é demais lembrar que, ao sujeito passivo que busca segurança jurídica sobre o seu proceder ou sua interpretação sobre determinada norma jurídica, sempre é possível ingressar com processo de consulta junto à Administração Tributária, hipótese em que, se houver mudança de entendimento, ser-lhe-á assegurado a não exigência de tributos durante o período que prevaleceu o entendimento expresso e o novo entendimento.

22. O mais insólito do argumento de mudança de critério jurídico é de que ele se fundamenta em algo não jurídico. O fundamento é a fiscalização em procedimentos anteriores não identificou a infração, portanto tenho meu direito subjetivo de continuar não tributando um valor que não foi identificado em auditorias anteriores.

23. Tal entendimento não tem respaldo na norma jurídica expressa e vai de encontro ao sistema jurídico como um todo, em que atos contra lei são tolerados até o dia que identificados.

24. O art. 57 do Decreto n.º 70.235, de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF), define como nulos os atos praticados por agente incompetente ou com preterição ao direito de defesa, nenhuma das hipóteses ocorreu.

25. Diante do aqui exposto, afasta-se a preliminar de nulidade de mudança de critério jurídico no ato de lançamento.

Preliminar de nulidade por omissão da decisão de primeira instância

26. A segunda preliminar de nulidade se refere a omissões do r. Acórdão, que entende ser nulo, por ter a deixado de se pronunciar sobre; (i) o art. 19 do DL n.º 73, de 1996, e o contexto da política agrícola brasileira como norma tributária indutora; (ii) a hermenêutica jurídica e interpretação na aplicação da norma de isenção tributária; (iii) correta interpretação da norma de isenção – contexto e finalidade do art. 19 do DL n.º 73, de 1966; (iv) ineficácia prática da norma isentiva do art. 19 do DL n.º 73, de 1966 a partir da interpretação da autoridade fiscal; (v)

consequências da autuação de IRPJ sobre “operações de seguros rural” para a agropecuária brasileira.

27. Primeiramente, é importante destacar que o cerne do litígio versa sobre a extensão da interpretação do art. 19 do Decreto-Lei n.º 73, de 1966. Se a isenção se restringe a operações de seguro rural ou, de forma mais abrangente, a essas operações e aos resultados da pessoa jurídica que realiza essas operações.

28. As segunda e terceira hipóteses das alegadas omissões: relativa à hermenêutica jurídica e à interpretação da norma (e sua finalidade) estão implícitas nas conclusões da autoridade julgadora de primeira instância e estão intimamente ligadas ao mérito da questão, que será abordado mais adiante.

29. As demais omissões, com a devida vênia, são razões externas à hipótese de incidência do tributo. Não compete ao julgador, em especial ao administrativo, fazer considerações sobre a política agrícola do País, sobre a eficácia de norma isentiva ou sobre as consequências do mercado de seguro rural.

30. O fato de a Recorrente discorrer em dezoito laudas da impugnação sobre questões de política fiscal, incentivo e relevância do setor agropecuário (fls. 77/94), que extrapolam o ato de lançamento, que se restringe a atribuir interpretação ao art. 19 do DL n.º 73, de 1966, diferente daquela atribuída pela ora Recorrente, em nada se caracteriza como omissão.

31. Parte considerável dessa parte da peça recursal é composta de recortes de matérias jornalísticas, gráficos e tabelas com informações sobre esse fundamental setor econômico da economia nacional, mas desnecessárias para a resolução do litígio administrativo de lançamento.

32. Tais informações são relevantíssimas para fóruns de política tributária, junto às instâncias governamentais competentes, todavia não são determinantes para fundamentar qualquer decisão sobre a correta interpretação da norma tributária em discussão e, mais do que isso, escapam a qualquer competência dos servidores públicos, no caso, imbuídos de atividade de julgamento administrativo.

33. Não é pelo fato de que a Recorrente resolve discorrer diversas laudas sobre determinado assunto, diga-se, ainda que relevante em outros fóruns, que isso está a vincular o julgador, que, como se sabe, deve decidir de forma fundamentada sobre o litígio, apenas isso.

34. Mesmo que os argumentos fossem tributários, o julgador não está vinculado a abordar cada um deles se fundamenta a decisão que põe termo a lide. Em outras palavras, não é o tamanho da peça de impugnação (ou recursal) que determina lide, mas o lançamento, que determinou a matéria tributável (art. 142 do CTN) e o pedido do sujeito passivo que contra ele se insurge.

35. A autoridade julgadora de primeira instância não incorreu em omissão ao deixar de abordar todos os pontos que a Recorrente resolveu discorrer em sua impugnação, pelo contrário, agiu com prudência ao não se imiscuir em assuntos extratributários, tais como sobre política tributária, e ao decidir a lide, limitando-se ao seu ponto central.

36. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) em diversas oportunidades se manifestou que não se caracteriza omissão quando a decisão adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, ainda que não tenha examinado individualmente cada um dos argumentos apresentados:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

COMPENSAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO DO JULGADO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DE CORREÇÃO MONETÁRIA POR ÍNDICE QUE REFLITA A DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA.

JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO DO PEDIDO PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS COM BASE EM LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. OBSERVÂNCIA DO ART. 462 DO CPC. AUSÊNCIA DE JULGAMENTO ULTRA PETITA.

1. É entendimento sedimentado o de não haver omissão no acórdão que, com fundamentação suficiente, ainda que não exatamente a invocada pelas partes, decide de modo integral a controvérsia posta.

2. A contradição que dá ensejo a embargos de declaração (inciso I do art. 535 do CPC) é a que se estabelece no âmbito interno do julgado embargado, ou seja, a contradição do julgado consigo mesmo, como quando, por exemplo, o dispositivo não decorre logicamente da fundamentação.

[...]

(REsp 665683/MG, Min. Teori Albino Zavascki, DJe 10.03.2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. ARREMATACÃO. PREÇO VIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO. FUNDAMENTO AUTÔNOMO. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA.

[...]

2. Não há violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o acórdão recorrido, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo embargante, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, apenas não acolhendo a tese defendida pelo recorrente.

[...]

(AgInt no REsp 1343655/SC, Min. Gurgel Faria, DJe 03.12.2020)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AÇÃO ANULATÓRIA DE ATOS ADMINISTRATIVOS. AUTOS DE INFRAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. AUSÊNCIA DE VÍCIOS. ACÓRDÃO EMBASADO EM NORMA DE DIREITO LOCAL. LEIS MUNICIPAIS N. 13.614/2003 E 15.244/2010 E DECRETO MUNICIPAL N. 46.921/2006. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 280/STF.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REALIZAÇÃO DE OBRAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. INCIDÊNCIA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

[...]

II - A fundamentação adotada no acórdão é suficiente para respaldar a conclusão alcançada, pelo que ausente pressuposto a ensejar a oposição de embargos de declaração, nos termos do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015.

[...]

(AgInt no REsp 1713200/SP, Min. Regina Helena, DJe 23.05.2018)

37. O CARF tem adotado o entendimento semelhante em seus julgados:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

OMISSÃO. O julgador administrativo não está obrigado a responder todos os argumentos da defesa se já expôs motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. Todavia, a omissão acerca do exame de argumento apresentado como hábil a isoladamente afastar a exigência, ou ao menos parte dela, enseja cerceamento do direito de defesa por supressão de instância e impõe a declaração de nulidade da decisão recorrida.

(Acórdão nº 1101-001.038, Relatora Edeli Pereira Bessa, sessão em 12.02.2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2006

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Ausente fundamentação robusta capaz de demonstrar que o ato decisório prolatado na instância a quo de alguma forma concorreu para o cerceamento do direito de defesa, descabe falar em decretação da sua nulidade.

[...]

(Acórdão n.º 1301-001.774, Relator Wilson Fernandes Guimaraes, sessão em 03.03.2015)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância quando essa atende aos requisitos formais previstos no artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72, bem como sendo inexistentes as hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do mesmo diploma legal. Não ocorre preterição do direito de defesa quando se verifica que foi oportunizada a ampla defesa e o contraditório; que as decisões estão devidamente fundamentadas; e que o contribuinte, pelo recurso apresentado, demonstra que teve a devida compreensão da decisão exarada.

[...]

(Acórdão n.º 1002-002.718, Relatora Miriam Costa Faccin, sessão em 10.03.2023)

38. O fato de o sujeito passivo ter uma maior predileção para desenvolver uma extensa argumentação, seja para incluir na impugnação assuntos extratributários ou, ainda que tributários, que não sejam considerados relevantes pela autoridade julgadora não são causa de nulidade. Ver cada um de seus argumentos abordados, em uma relação direta de argumento e motivação da decisão, nada mais é que um ato de vontade do signatário da reclamação administrativa, todavia, não existe esse requisito de validade para o ato decisório.

39. Como referido, art. 59 do PAF é expresso ao qualificar como nulo o ato praticado com preterição ao direito de defesa, tal situação não se verifica na r. decisão, razão pela qual se afasta a alegação de nulidade de omissão da decisão de primeira instância.

Mérito

40. Como relação ao mérito, a Recorrente dedica extensa argumentação sobre a política agrícola e pecuária brasileira, operações de seguro e crédito rural, onde colaciona dados

estatísticos e notícias publicadas na imprensa. Tratam-se informações já trazidas por ocasião da impugnação e sobre as quais a r. decisão, acertadamente, não se pronunciou, conforme razões que afastaram a preliminar de nulidade, anteriormente expostas.

41. O ponto central sob litígio na esfera recursal diz respeito a correta interpretação do art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, e sobre a não aplicação da multa de ofício, em razão do que dispõe o art. 112 do CTN.

a) Alcance do art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1996

42. A Recorrente defende que a forma de exclusão prevista no art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, deve observar a finalidade da norma isentiva, isto é, o caráter extensivo todos os tributos federais.

43. Em contrarrazões, a Fazenda Nacional defende que a isenção do art. 19 do DL n.º 73, de 1966, se refere exclusivamente às operações de seguro rural, não sendo extensiva sua interpretação e aplicação aos demais tributos federais.

44. O ponto central do litígio repousa sobre o correto alcance do art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, que tem a seguinte redação:

Art. 19. As operações de Seguro Rural gozam de isenção tributária irrestrita, de quaisquer impostos ou tributos federais.

45. A Constituição Federal define as espécies tributárias e suas respectivas hipóteses de incidência:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

[...]

46. A leitura do art. 153 da CF denota que a natureza jurídica e as hipóteses de incidência dos dois impostos são absolutamente distintas, o IOF incide sobre operações

porquanto o IRPJ alcança a renda e os proventos auferidos por pessoas. A contrário senso, IRPJ não tem como fato gerador operações, mas o acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).

47. Buscar um caráter extensivo à isenção prevista no art. 19 do DL nº 73, de 1966, no caso, ao imposto de renda, colide com a própria natureza dos dois impostos, sobretudo porque um tem caráter objetivo e outro caráter subjetivo.

48. No âmbito federal, o tributo que incide sobre as operações de seguro é Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) e não é por outra razão que o regulamento do IOF, Decreto nº 6.306, de 2007, explicita a isenção dessas operações com base na referida lei:

Art. 23. É isenta do IOF a operação de seguro:

[...]

III - rural (Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, art. 19);

[...]

49. É de clareza mediana que a norma isentiva tem como núcleo as operações de seguro rural, sobre as quais nenhum tributo federal será devido.

50. Como a própria regra gramatical exsurge, o sujeito da oração é “operações de seguro rural”. Tal fato dispensa maiores esforços interpretativos, mas ainda que necessários, a extensão para hipóteses de incidência diversas, esbarraria na regra definida no art. 111 do CTN.

51. Trata-se de uma norma de isenção objetiva, isto é, ligada a operação sobre a qual originalmente determinado tributo incidiria, mas que, por força da exclusão legal, não há tributo a ser pago.

52. A isenção objetiva das operações de seguro rural independem do sujeito que as pratique. Por outro lado, não há como desnaturar a regra objetiva de isenção para, por exemplo, aplicar a outras hipóteses de incidência que não se referem a essas operações.

53. Situação semelhante ocorre com a imunidade objetiva sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, “d” da Constituição Federal), onde nem por isso não se cogita serem imunes os resultados das empresas editoras ou jornalísticas.

54. Ainda sobre a exegese do art. 19 do Decreto-lei nº 73, de 1966, destaca-se o recente julgado efetuado no âmbito do CARF:

23. Por mais que o complemento traga a expressão “irrestrita”, ela somente se aplica para qualificar a característica atribuída às “operações de Seguro Rural”, qual seja a isenção irrestrita de todos os tributos sobre as operações de seguro rural. A amplitude da isenção somente pode ser aplicada sobre o objeto ao qual se atribui a qualidade. E tomar uma interpretação maior ao objeto do que a prevista pela Constituição e pelo CTN seria ir além do que o legislador permitiu, seria usurpar a competência definida pela própria Constituição.

24. Dentro da interpretação sistemática, a Requerente alega que ainda que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL sejam a renda, provento de qualquer natureza e resultados societários, a formação da base de cálculo desses tributos engloba o prêmio dos seguros rurais. Ainda que não façam alusão direta às operações de seguros, é certa que tais situações seriam tributadas pelo IRPJ e CSLL, justificando a aplicação da isenção. O fruto da operação desenvolvida em muitas situações integra a base de cálculo do IRPJ, o que resultaria em tributação dessas operações pelo mesmo tributo.

25. Não deixa de estar correta a afirmação da Requerente, de que o valor do IRPJ e da CSLL, nas operações de seguro, resulta do valor do prêmio, entretanto, equivocada a interpretação em relação à aplicação da legislação tributária. O legislador escolheu atos, fatos ou situações jurídicas, separando-as e destacando-as, de forma a atribuir a elas efeitos tributários diferentes. Muitas vezes tomando situações que compõem atos muito próximos, incluídos ou sobrepostos uns nos outros e os dividiu. Tome-se como exemplo os tributos sobre a “renda”, há tributos sobre faturamento, outro sobre valor do resultado do exercício, outro sobre a renda em si. As bases de cálculos dos últimos dois tributos não se confundem com a dos primeiros, apesar de estarem inseridas nela, nem tampouco uma isenção dos primeiros gera um benefício para os dois últimos. Não são automáticos nem consequentes os efeitos de uma isenção. É necessário que o legislador defina essa amplitude, o que não fez, pois como visto utilizou a mesma expressão constantes no CTN e CR exclusivamente para operações de seguro.

26. Tal entendimento leva também à interpretação lógica, na qual a Interessada alega que se o legislador quisesse restringir a norma, ele teria redigido o texto de forma a colocar que as operações de Seguro Rural gozam de isenção tributário do IOF ou ainda que gozam de isenção para os tributos incidentes sobre operações e não da forma como consta no artigo.

27. Como mencionado acima, crê-se que a redação não é a melhor, mas por outro lado, se o legislador quisesse, ele poderia ter sido mais claro quanto ao objeto da isenção, ao incluir o IRPJ e a CSLL. Poderia ter redigido o texto, no qual expressamente reconhecesse que todo o faturamento, o valor do resultado do exercício e a renda provenientes das operações de seguro rural gozariam de isenção irrestrita de tributos federais, ou ainda outras redações que seriam mais claras, mas não o fez. A redação que consta e emana efeitos é a que está sendo analisada. Dentro da perspectiva que se colocou, o legislador igualou os termos do artigo com os previstos na redação constitucional e em lei que dispõe sobre normas gerais. Veja-se ainda que quando o legislador quis se referir não às operações de seguro, mas elemento destacado dessas, fez clara menção, como ocorre no caso do art. 17, alínea “a” do Decreto-Lei 73/66, cuja previsão expressamente dispõe sobre o “lucro nas operações de seguros de crédito rural”, ou seja, o legislador foi específico, diferente do que o fez no art. 19. Assim, ao contrário de reconhecer logicamente que a isenção é abrangente ao IRPJ e à CSLL, entende-se que o legislador se limitou aos termos correntes, usuais em outras normas, de forma a restringir o contido no art. 19 do Decreto-Lei 73/66, e não estendê-lo.

28. Quanto à interpretação teleológica, entende a Contribuinte que o objetivo do legislador foi o de eliminar a carga tributária que encarece o custo de contratação das operações de seguro rural, uma vez que ele se constitui como um dos pilares da política agrícola nacional. A interpretação fiscal que limita a isenção não se coaduna com a interpretação teleológica. Ressalta a importância do seguro rural para a política agrícola, prevista no art. 187 da CR.

29. Um requisito para que se possa efetuar a interpretação teleológica de dispositivo normativo é a possibilidade de construção normativa a partir da interpretação gramatical. Ou seja, se a interpretação gramatical não permite que o sentido normativo extraído do texto seja direcionado para o sentido teleológico ao qual se pretende, não há como adotar essa interpretação. No caso, ficou demonstrado que não se consegue concluir pela extensão da interpretação do objeto, que se constitui como “operações de seguro rural”. Tal termo deve ser entendido da mesma forma que nas outras normas. Adotar postura diferente dessa é entender que se pode criar efeitos normativos a partir de ausência de dispositivos. Além da legalidade, que seria infringida, a complexidade e insegurança se tornam patentes. Obviamente o seguro em questão é muito importante, mas não a ponto de, sem autorização legislativa, isentar IRPJ e CSLL daqueles que o desenvolvem como atividade.

(Acórdão n.º 1402-006.131, Relator Luciano Bernart, sessão 19.10.2022)

55. Dessa forma, não há outra conclusão possível de que o alcance da isenção prevista no art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, se restringe exclusivamente às operações de seguro rural, não abrangendo as hipóteses de incidência do IRPJ.

b) Não aplicação da multa de ofício (art. 112 do CTN)

56. Por fim, a Recorrente pugna pela não aplicação da multa de ofício, no percentual de 75%, em razão da existência de dúvida quando à ocorrência da infração (art. 112 do CTN).

57. O art. 112 tem a seguinte redação:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

58. Não se verifica no caso concreto dúvida sobre à capitulação legal do fato ou à extensão dos fatos abrangidos pela isenção prevista no art. 19 do Decreto-lei n.º 73, de 1966, mas divergência de interpretação sobre o alcance da isenção.

59. Como referido na r. decisão, cujos fundamentos fazem parte do presente voto, com base no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, o entendimento da Recorrente, implicaria excluir penalidade sempre que houvesse lançamento de ofício e se iniciasse o litígio, pela apresentação tempestiva de impugnação. Veja-se o excerto da decisão de primeira instância:

Quanto a aplicabilidade do artigo 112, do CTN, equivoca-se a impugnante, pois ele é aplicável quando o julgador, na análise do caso concreto e diante das provas dos autos, resta em dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto à sua natureza, suas circunstâncias materiais, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos. No caso, todavia, tal dúvida inexistente, eis que os fatos que levaram à autuação estão claramente delineados no Termo de Verificação Fiscal e respectivo auto de infração.

Dar a tal dispositivo o alcance pretendido pela impugnante faria com que este tivesse o condão de excluir a penalidade sempre que houvesse um conflito de interpretação dos fatos entre as autoridades fiscais e os contribuintes. Definitivamente não é este o caso.

O CTN prevê a chamada interpretação benéfica quando houver dúvida em relação às circunstâncias fáticas de cada caso, mas não autoriza o benefício em função de entendimento jurídico diverso da pretensão do contribuinte.

60. Inexistindo hipótese prevista no art. 112 do CTN, mantém-se a multa de ofício.

Conclusão

61. Diante do exposto, voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins