



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

Processo nº 16643.000108/2010-57
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1302-002.393 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida GOL LINHAS AÉREAS INTELIGENTES S/A

Assunto:

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. EFEITOS INFRINGENTES. POSSIBILIDADE

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

Comprovado a contradição e omissão do *decisum*, restando evidenciada a desconformidade interna da decisão, cabe a admissibilidade dos embargos com efeitos infringentes para alteração do julgado afim de que reflita de modo exato a matéria discutida nos autos.

VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE SIMULAÇÃO.

Inexistindo prova de simulação, há que se admitir como verdadeiras as operações envolvendo empresas coligadas da contribuinte, comprovadas por documentos hábeis e idôneos, e correta a dedução, pelo regime de competência, da despesa com variação cambial passiva. Exonera-se a exigência correspondente.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. PREVISÃO LEGAL ESPECÍFICA. ADIÇÃO A BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A partir de 1º de janeiro de 1996, devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social, as despesas incorridas pela pessoa jurídica que não possuam os atributos da necessidade, anormalidade e usualidade, em virtude da previsão legal contida no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

DECADÊNCIA

Para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, considera-se como início da contagem a data do fato gerador.

Tendo sido parte do crédito tributário formalizado após o prazo decadencial, exonera-se a exigência correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para sanar a omissão apontada e conhecer do recurso de ofício para, apreciando o seu mérito, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente, justificadamente o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Por bem esclarecer a contradição e omissão constantes no Acórdão nº 1101-001.170, transcrevo o Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 2809/2813):

“A Portaria CARF nº 34, de 31 de agosto de 2015, dispõe:

Art. 4º Os embargos contra acórdão prolatado por colegiado extinto, opostos anteriormente à vigência da Portaria MF nº 343, de 2015, com análise de admissibilidade pendente, terão o seguinte tratamento: [...]

II - se o conselheiro relator, ou redator do voto vencedor, não mais integrar a Seção de Julgamento:

a) a admissibilidade dos embargos poderá ser realizada pelo Presidente da Câmara a que a Turma extinta estava vinculada e, se admitidos, o processo deverá ser sorteado, no âmbito da Seção, para relatoria [...]

Considerando o dispositivo acima transcrito, passa-se a análise dos embargos de declaração interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em face do Acórdão nº 1101-001.170, de 26.08.2014, (Turma extinta), em cuja ementa consta:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO. CABIMENTO. O recurso de ofício é cabível sempre que a decisão de primeira instância exonerar o contribuinte de pagamento de tributos e encargos de multa, o que não se verifica no presente caso, uma vez que os itens em debate apenas acarretaram a compensação de ofício de prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa da CSLL. [...]

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR CONHECIMENTO ao Recurso de Ofício, [...]

Notificada da referida decisão em 22.11.2014, a PGFN opôs embargos de declaração em 17.12.2014 (§ 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972), suscitando que:

A DRJ exonerou todos os valores lançados em razão da infração descrita como “Das despesas desnecessárias – variação cambial sobre valor remetido como investimento em controladas no exterior”. Com relação à infração “Da falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior – lucros de controladas no exterior”, foram exonerados apenas os valores relativos ao ano-calendário de 2004, tendo em vista a aplicação da regra prevista no artigo 150, § 4º do CTN. Quanto à infração “Da falta de adição de despesas não dedutíveis”, a DRJ excluiu da tributação a título de CSLL os valores glosados, nos montantes de R\$ 73.292,16 (ano-calendário de 2005) e R\$ 399.849,29 (ano-calendário de 2006).

Estes, portanto, são os temas objeto do recurso de ofício.

A e. Turma a quo, por maioria de votos, não conheceu do recurso de ofício [...]

Na visão do colegiado, o recurso de ofício não deveria ser conhecido porque os itens que remanesceram em discussão após a adesão ao parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09 apenas deflagraram compensação de ofício de prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa da CSLL, não havendo, por consequência, qualquer valor (tributo ou multa) a ser pago. Cita em seu fundamento, o art. 70 do Decreto nº 7.574/2011.

Analizando, contudo, o teor do relatório do voto condutor do aresto ora embargado, observa-se que o r. Acórdão incorreu em contradição, uma vez que claramente se percebe que a matéria discutida, ao contrário do que concluiu o voto proferido, não é de simples compensação de ofício de prejuízos fiscais.

Ao contrário, todo o relatório dá a entender que se trata de lançamento tributário, onde a fiscalização efetuou a glosa de diversas despesas tidas como desnecessárias, sob o argumento de não serem necessárias e usuais.

Ainda que o cômputo ou não dessas despesas apenas venha a alterar o montante do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte, fato é que o mérito da discussão vai muito além da simples compensação de prejuízos.

Com efeito, a Lei nº 12.788/2013, resultado da conversão da MP n.º 578/2012, em seu art. 11, alterou o art. 27 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, estabeleceu novas hipóteses de descabimento de recurso de ofício:

“Art. 27. Não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em processos relativos a tributos administrados por esse órgão: (Redação dada pela Lei nº 12.788, de 2013)

I - quando se tratar de pedido de restituição de tributos; (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

II - quando se tratar de ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

III - quando se tratar de reembolso do salário-família e do salário-maternidade; (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - quando se tratar de homologação de compensação; (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

V - nos casos de redução de penalidade por retroatividade benigna; e (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

VI - nas hipóteses em que a decisão estiver fundamentada em decisão proferida em ação direta de inconstitucionalidade, em súmula vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal e no disposto no § 6º do art. 19.”

Observe-se que a dispensa no cabimento do recurso de ofício é para casos de homologação de pedido de compensação, o que não acontece na hipótese presente.

O pedido de compensação, de iniciativa do sujeito passivo, ocorre mediante a entrega, por este, de pedido/declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

No caso presente, o que se tem em pauta é o montante do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte, prejuízo este que foi exasperado pelo contribuinte ao contabilizar despesas tidas como desnecessárias. Tais circunstâncias, que foram inclusive reconhecidas no próprio bojo do aresto ora embargado, demandam uma análise muito mais aprofundada a respeito da natureza dessas despesas.

O que será feito do valor de imposto devido/a ser creditado em decorrência do cômputo ou não dessas despesas, é outra questão a ser debatida em momento posterior. Agora, o que se discute é a composição do lucro real e do lucro líquido do contribuinte autuado, fato que pode sim vir a acarretar a exigência de tributos e multa.

Assim, merece ser sanada a contradição apontada, resultante do fato de o voto condutor do aresto embargado ter reconhecido se tratar de hipótese de lançamento tributário, decorrente, dentre outros fatores, da glosa de despesas tidas como desnecessárias, e ao final ter concluído pelo não conhecimento do recurso de ofício, porque tal lançamento, no futuro, se resolverá em uma simples compensação de prejuízos fiscais.

Além da contradição acima apontada, vale aqui acrescentar a existência de outra contradição, pois, como visto a decisão proferida em primeira instância exonerou também parte da infração sobre a tributação dos lucros no exterior, por ter considerado decaídos os valores lançados no tocante ao ano-calendário de 2004.

Tal infração, em caso de provimento do recurso de ofício, resultará em exigência de tributos e multa e, em relação a este período, o contribuinte não incluiu os respectivos valores no parcelamento, por óbvio.

Ainda que a matéria atinente à decadência de período objeto de lançamento esteja pacificada no âmbito deste Conselho, sendo a mesma objeto de recurso de ofício, é dever deste Conselho analisá-la e confirmar ou não a decisão de primeira instância. [...]

Em conclusão, o aresto embargado merece ser sanado, no que tange ao fato de que a decisão de primeira instância exonerou também parte da infração sobre a tributação dos lucros no exterior, a qual, caso mantida, acarretará a exigência de tributo e multa, e no que tange ao fato de que, em que pese voto condutor do aresto embargado ter

reconhecido se tratar de hipótese de lançamento tributário, o mesmo concluiu pelo não conhecimento do recurso de ofício, porque tal lançamento, no futuro, se resolverá em uma simples compensação de prejuízos fiscais.

Ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) que sejam recebidos e acolhidos os presentes embargos de declaração, para efeito de suprir a contradição apontada.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Trata-se o presente recurso de contradição e omissão no Acórdão nº 1302-001.0170 em virtude do não conhecimento do recurso de ofício.

Conforme aponta a Procuradoria, no acórdão embargado consta que a decisão de primeira instância acarretou a compensação de ofício do prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa da CSLL. Tal circunstância não caracteriza exoneração de pagamento de tributos e encargos de multa de ofício proporcional (art. 70 do Decreto nº 7.574, de 2011).

No caso presente, trata-se de compensação de ofício do prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa da CSLL, valores estes majorados nos registros contábeis por dedução indevida de despesas tidas como desnecessárias. Assim, a matéria tributável discutida nos presentes autos é a composição do lucro real e do lucro líquido, fato que pode vir a acarretar a exigência de tributos e aplicação de multa de ofício proporcional.

Por conseguinte, no interior da própria decisão restou caracterizado esse vício, ou seja, ficou evidenciada a desconformidade interna da decisão .

Também a situação de omissão está apontada objetivamente.

Na decisão de primeira instância foi reconhecida a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário no tocante ao ano-calendário de 2004. Essa questão inclusive foi objeto de recurso de ofício e deve ser examinada expressamente pela autoridade julgadora *ad quem*.

Verifica-se que não houve expressa manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Assim, escorado na disposição do artigo 60 do Decreto 70.235 de 6 de março de 1972, acolho os presentes Embargos, atribuindo-lhes efeitos infringentes, e passo a apreciar o presente recurso ofício.

Do Recurso de Ofício

I.1 – Das Despesas Desnecessárias de Variação Cambial sobre Valor Remetido como Investimento em Controladas no Exterior

Para contextualizar o tópico em comento, necessário narrar os seguintes fatos:

- a contribuinte (GLAI) era controladora integral da empresa GOL FINANCE UK;
- em julho de 2006, a referida empresa realizou a venda a prazo de seu acervo líquido (direitos e obrigações) à empresa GAC, passando a ser detentora de um "contas a receber" em favor da adquirente GAC;
- em outubro de 2006, a GLAI optou por encerrar as atividades de sua controlada GOL FINANCE UK, concluindo a operação em janeiro de 2007;
- em razão da extinção da empresa GOL FINANCE UK, a GLAI, sua controladora integral, deixou de possuir um investimento, passando a ser detentora diretamente dos direitos e obrigações da empresa extinta. Entre os direitos assumidos encontrava-se o "contas a receber" contra a GAC;
- esses fatos estão devidamente comprovados por documentos hábeis e idôneos e a fiscalização não faz qualquer prova quanto à existência de simulação.

A despesa contabilizada pela contribuinte (GLAI) decorre da seguinte situação:

- Ao ser extinta a GOL FINANCE UK, o investimento da contribuinte na referida empresa passou a figurar em seu ativo no grupo "créditos com empresas relacionadas empréstimos com empresas relacionadas", apresentando saldo de R\$ 402.840.562,29 em 31/12/2006;
- Considerando que esse saldo, em função da variação cambial negativa, passou a ser de R\$ 337.122.441,29 em 31/12/2007, a contribuinte reconheceu uma variação cambial passiva de R\$ 65.718.121,00 (= R\$ 402.840.562,29 - R\$ 337.122.441,29).

Com relação às despesas de variação cambial, a DRJ cancelou a autuação por entender que a fiscalização, ao desqualificar as operações que proporcionaram à contribuinte "trocar" o investimento na GOL FINANCE UK, por um crédito com a GAC (que gerou a referida despesa), deveria ter comprovado a existência da simulação, o que não ocorreu.

Nas razões ao recurso de ofício, a União afirma que as operações que geraram a despesa em comento, apesar de não serem ilegais, ocorreram por mera liberalidade do sujeito passivo. Ou seja, a opção de vender os bens de uma

controladora para outra, em detrimento da capitalização, foi uma opção da empresa, razão porque o gasto decorrente da operação não poderia ser considerado dedutível.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a opção pela integralização do capital, ou a venda de bens de uma controlada a outra, diz respeito à liberalidade da empresa. Nestes autos a opção escolhida pela empresa não pode ser objetada pois não existem provas da existência de fraude à lei.

Adotando a lógica do recurso de ofício, temos que a discussão neste tópico se resume ao enquadramento, ou não, da despesa como necessária à atividade da empresa, o que se refere a momento diverso da organização empresarial comentada anteriormente. Desta forma, não havia porque ater-se à existência, ou não, de simulação, mas, tão somente, ao enquadramento da despesa entre aquelas previstas pelo art. 299 do RIR/99, como dedutíveis, ou não.

Pois bem. Destaca-se do Termo de Encerramento de Fiscalização os seguintes trechos:

*“O investimento que a GLAI detinha na GOL FINANCE UK, era representado pelo capital de USD 166.164.655,00 (fl 43), equivalente em 31/10/2006 a R\$ 408.245.314,00 (FL. 48). **Ao ser absorvida pela GAC INC, o capital da GOL FINANCE UK** (patrimônio líquido) passou a figurar no ativo da controladora GLAI, no grupo "créditos com empresas relacionadas — empréstimos com empresas relacionadas", apresentando saldo em 31/12/2006 R\$ 402.840.562,29 (fl. 252 e 404) e em 31/12/2007 R\$ 337.122.441,29 (fl. 415). Cite-se que o objeto social da empresa diz que a finalidade era de conduzir o negócio com vista a lucros dentro dos limites da lei e que será controlada fora do Reino Unido.*

Na GAC INC os valores da incorporação foram absorvidos não como capital, mas como passivo (31/12/06 = R\$ 355.260.032,11 e 31/12/2007 = R\$ 337.122.441,27- fls. 187/8).

(...)

Nas folhas de nº 50 a 102, são encontrados comprovantes de remessas efetuadas pela GLAI para a FINANCE LLP, onde, em todos, é indicado "capitais brasileiros a longo prazo — investimentos diretos no exterior na subsidiária GOL FINANCE LLP que não foi alterado junto ao Banco Central do Brasil. Assim para todos os efeitos o valor de US\$ 166.164.655,00 está registrado como remessa de capital.

É de se observar que o valor em pauta foi mantido distinto dos valores de empréstimos declinados nos tópicos a seguir, tanto na GLAI, como na GAC NC. conforme pode ser observado nos balancetes de ambas as empresas, dando a clara conotação, que este valor não estava coberto pelo contrato de mútuo entre as partes.

Se tivessem mantido tal valor como capital na GAC INC, os valores relativos à variação cambial, assim como os resultados auferidos no período seriam tomados como equivalência patrimonial que como é do conhecimento universal é neutralizado do resultado tributado através de adição ou exclusão no LALUR.

À folha 48 é possível notar que o valor de US\$ 166.164.655,00 do capital era integralmente aplicado no adiantamento para compra de aeronaves (fl. 48), naturalmente de longo prazo, o que conduz ao entendimento de que tal valor de fato é capital e não empréstimo, como consta da conta onde foi efetivamente lançada.

No período 31/10/2006 a 31/12/2006 mesmo com alterações provocadas pela queda da taxa de conversão do dólar americano, o contribuinte manteve o valor que havia como capital da LLP, mesmo tendo tirado de investimento e passado para empréstimo, que não provocou nenhuma anomalia do resultado daquele ano.

Já no ano calendário de 2007 o contribuinte passou a fazer a correção dos valores em reais pela cotação da taxa do dólar o que produziu o valor de R\$ 65.718.121,00 de variação cambial passiva, reduzindo o eventual lucro do exercício ou aumentando o saldo de prejuízo acumulado e bases negativas da CSLL.

Em face do exposto, entendemos que tais despesas são desnecessárias, pois mantido como capital conforme registrado no Banco Central do Brasil, quando da emissão das remessas por transferência ou por contratos de câmbio, não geraria a despesas com variação cambial passiva registrada pelo contribuinte. São anormais e não usual quando se trata de aplicação de longo prazo sustentada por capitalização da empresa que passa para empréstimo na incorporação por empresa sem valor de capital substantivo.” (grifos aditados) (fls. 531/532)

Dos trechos do Termo de Encerramento de Fiscalização é possível constatar que os motivos de fato que levam a autoridade fiscal a reputar a despesa de variação cambial como indedutível, passam pela desconsideração das operações procedidas pelo contribuinte, no entanto esbarram na falta de comprovação da existência de simulação nas mesmas, à evidência da afirmação de que a GOL FINANCE UK foi absorvida pela GAC INC, que não encontra respaldo em documentos juntados aos autos.

Sendo assim, ratifico a exoneração integral do crédito tributário, quanto ao item das Despesas Desnecessárias de Variação Cambial sobre Valor Remetido como Investimento em Controladas no Exterior, em conformidade com as razões insertas no Acórdão nº 16-39.055 da DRJ/SP1, abaixo reproduzidas:

“Analisando-se o Termo de Encerramento de Fiscalização, percebe-se que a intenção da fiscalização foi desqualificar as operações realizadas (venda a prazo do acervo líquido da GOL FINANCE UK à GAC e posterior extinção da GOL FINANCE UK), as quais proporcionaram à contribuinte “trocar” o investimento na GOL FINANCE UK (que, avaliado pela equivalência patrimonial não geraria a despesa de variação cambial), por um crédito com a GAC (que gerou a referida despesa).

(...)

Ocorre que, como bem argumenta a impugnante, a fiscalização não faz qualquer prova quanto à existência de simulação, ou seja, de que, na realidade, não existiria um crédito com a GAC, mas um aumento no

investimento nessa empresa, que teria absorvido o patrimônio da GOL FINANCE UK (por incorporação).

A fiscalização afirma que a GOL FINANCE UK foi incorporada pela GAC, mas tal afirmação não encontra respaldo nos documentos juntados aos autos, que revelam, até prova em contrário, que, de fato, houve a venda a prazo do acervo líquido da GOL FINANCE UK à GAC e posterior extinção da GOL FINANCE UK, o que não se confunde com incorporação.

Outra afirmação da fiscalização é a de que o crédito com a GAC foi mantido como capital no registro no Banco Central do Brasil (quando deveria ter sua natureza alterada), mas esse fato revela, quanto muito, apenas uma irregularidade formal, incapaz de descaracterizar as operações comprovadas por documentos hábeis e idôneos.

Ademais, para que a suposta simulação tivesse sentido, a impugnante teria que “apostar” que a variação cambial seria negativa, ou seja, que haveria uma diminuição da cotação do dólar americano em relação ao real, não sendo plausível que assumisse esse risco (se a variação cambial fosse positiva, a impugnante teria que reconhecer uma receita de variação cambial).

Dessa forma, inexistindo prova de simulação, há que se admitir como verdadeira a venda a prazo do acervo líquido da GOL FINANCE UK à GAC (gerando um crédito à favor da primeira) e a posterior extinção da GOL FINANCE UK, e correta a contabilização do referido crédito (após a extinção da GOL FINANCE UK), na contribuinte, a título de “créditos com empresas relacionadas”.

Do mesmo modo, há que se admitir como correta a dedução efetuada pela contribuinte, pelo regime de competência, da despesa com variação cambial passiva, face ao disposto no artigo 30, § 1º, da MP nº 2.158/2001 e do artigo 2º, § 1º, da IN SRF nº 345/2003, vigentes à época dos fatos, in verbis (grifos meus):

MP nº 2.15833/2001

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

(...)”.

IN SRF nº 345/2003

“Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência. (...)”.

I.2 – Da Falta de Adição de Despesas não Dedutíveis

Na infração ‘falta de adição de despesas não dedutíveis’, a DRJ deu tratamento diverso ao IRPJ e à CSLL. Apesar de admitir a adição das despesas desnecessárias no tocante ao IRPJ, cancelou o lançamento no que diz respeito à CSLL ao sustentar a inexistência de norma que prescreva que as referidas despesas (as quais a fiscalização considerou desnecessárias, mas não contestou a sua efetividade) devam ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL.

Para tanto, afirmou que as despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Em seu Recurso de Ofício, a União afirma que se a legislação do IRPJ preceitua que determinada parcela deva ser adicionada/excluída ou não considerada para efeito da apuração do lucro real, idêntico procedimento deve ser efetuado para cálculo do valor devido da CSLL, por força do que dispõe o art. 57 da Lei nº 8.891/91. Tal dispositivo não diz respeito unicamente ao IRPJ, pois expressamente determina que as mesmas normas de apuração e pagamento aplicáveis ao imposto, também serão aplicáveis à CSLL.

Logo, o cerne da controvérsia consiste em definir se é possível ou não excluir da base de cálculo da CSLL os valores relativos a despesas consideradas desnecessárias.

Assiste razão a União.

Isto porque, a inteligência do art. 13 da Lei nº 9.249/1995, permite a conclusão de que as despesas desnecessárias devem ser adicionadas ao lucro líquido para fins de determinação da base de cálculo da contribuição social.

Em outros termos, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 possui um “*plus*” conotativo em relação ao art. 47 da Lei nº 4.506/1964, uma vez que aquele dispositivo define que certas deduções são vedadas para a determinação da base de

cálculo da CSLL, ainda que, em se tratando de despesas, estas sejam consideradas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Ou seja, o dispositivo determina que nos casos em que a despesa seja considerada necessária, e por via de regra, dedutível, ainda assim, algumas deduções, à exemplo de despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, não poderão ser excluídas da base de cálculo da CSLL.

Afim de esclarecer o entendimento esposado, pede-se vênica para transcrever passagem do Voto Vencedor, do Acórdão CSRF nº 9101-002.535, que embora se refira a despesas com debêntures, é aplicável ao presente caso que trata de despesas com “seguros em geral”, tendo em vista que, em ambos os casos, as despesas foram computadas na base de cálculo do IRPJ por serem consideradas desnecessárias. Vejamos:

“Vencida a discussão acerca da principal matéria dos autos, passa-se à análise da tese que a contribuinte expôs de forma subsidiária em seu recurso especial. Defende a recorrente que, mesmo que as despesas oriundas da remuneração de suas debêntures sejam consideradas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, elas não o seriam em relação à base de cálculo da CSLL, “uma vez que não estão incluídas dentre os ajustes previstos na Lei nº 7.698/88 e alterações posteriores, que cuidam especificamente da base de cálculo da referida contribuição”.

Não discordo da recorrente quando esta afirma que a regra do art. 57 da Lei nº 8.981/1995 manteve separadas as bases de cálculo e as alíquotas previstas para o IRPJ e a CSLL. Embora estipule que as normas de apuração e de pagamento do IRPJ se aplicam à CSLL, o próprio dispositivo declara em seguida que serão “mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor”:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995) (grifou-se)

Não há dúvidas de que a legislação prevê ajustes específicos (adições e exclusões) que não abrangem os dois tributos. Tampouco se discute que nem todos os ajustes de um tributo serve ao outro.

Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse produzido uma coincidência plena entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seria inteiramente dispensável que normas posteriores a ele viessem estabelecer pontualmente, em determinadas situações, a equiparação.

Por exemplo, o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (base legal do art. 464 do RIR/1999) estabelece que, na determinação do lucro real, devem ser adicionados os valores caracterizados como distribuição disfarçada de lucros. Se o art. 57 da Lei nº 8.981/1995 houvesse equiparado as bases de

cálculo do IRPJ e da CSLL, a partir de então a distribuição disfarçadas de lucros também deveria ser adicionada à base de cálculo da CSLL.

Conclui-se que não era este o caso a partir do momento em que o art. 60 da Lei nº 9.532/1997, abaixo transcrito, veio estabelecer expressamente esta adição à base de cálculo da CSLL. Qual seria o sentido dessa nova norma legal promulgada em 1997 se já houvesse, desde 1995, equiparação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pelo art. 57?

Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, se existem normas posteriores ao art. 57 da Lei nº 8.981/1995 que vêm pontualmente determinar a adição de certos valores à base de cálculo da CSLL, valores estes que antes só eram adicionados ao lucro real, é de se concluir inexoravelmente que o referido art. 57 não equiparou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que tal constatação não é suficiente para sustentar o pleito da recorrente de que as despesas decorrentes da remuneração das debêntures de sua emissão não sejam adicionadas à base de cálculo da CSLL.

Isto porque o art. 13 da Lei nº 9.249/1995 determina a adição, à base de cálculo da contribuição, das despesas consideradas desnecessárias:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (...)

Observe-se que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, a que se refere o dispositivo reproduzido, é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999, que dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas, já exaustivamente discutidos neste tópico.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base de cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas. Do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Concluo, desse modo, que as despesas associadas ao pagamento da remuneração das debêntures de emissão da recorrente também não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL apurada no ano-calendário de 2001.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte no que se refere ao pedido de cancelamento das glosas de despesas relativas

à remuneração de debêntures, deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2001.” (Acórdão CSRF nº 9101-002.535; Processo nº 13899.001314/2006-16; Redator Designado: Rafael Vidal de Araújo)

Assim, pode-se concluir que o dispositivo legal em comento (art. 13, Lei nº 9.249/95) é a previsão legal específica que prescreve que as despesas desnecessárias devam ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL.

I.3 – Da Falta de Oferecimento à Tributação de Lucros Auferidos no Exterior – Lucros de Controladas no Exterior. Da Decadência Quanto ao Ano-Calendário 2004

Com relação à preliminar de decadência do lançamento de créditos tributários referentes à falta de oferecimento à tributação dos lucros auferidos no exterior em 2004, destaco não ter sido comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, bem como, que houve pagamento antecipado a título de IRPJ e CSLL.

Assim, preenchidos os requisitos do art. 150, §4º, do CTN, reputo ter ocorrido a perda do direito de constituir os referidos créditos atinentes ao ano-calendário 2004, nos termos do Acórdão de primeira instância, que passo a transcrever:

“O entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 (alíneas “d” e “e” do item 49), sobre a fixação do termo a quo de prazos de decadência e prescrição, em face da publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, é o seguinte:

“49. (...)

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(...)” (grifei).

Os supracitados artigos do CTN dispõem que (grifos meus):

“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.

(...)

§ 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”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

(...)”.

Em suma, tendo havido pagamento antecipado do tributo e não tendo ocorrido dolo, fraude ou simulação, aplica-se o artigo 150, § 4º, do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, inciso I do CTN.

No caso em tela, há que se aplicar, em relação ao ano-calendário de 2004 (único contestado na preliminar de decadência), o artigo 150, § 4º, do CTN, considerando 31/12/2004 (data do fato gerador) como início da contagem do prazo decadencial, visto que:

(1) não está comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (sequer mencionada pela fiscalização); e (2) houve pagamentos de estimativas de IRPJ e CSLL, conforme atestado pela própria fiscalização no Termo de Encerramento de Fiscalização.

Dessa forma, na data da ciência dos Autos de Infração (24/06/2010), já havia transcorrido mais de 5 anos da data do fato gerador relativo ao ano-calendário de 2004 (31/12/2004) e, portanto, decaído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário correspondente.

Assim, sendo, independentemente da análise de mérito, há que se excluir da tributação o montante de R\$ 3.171.817,00, relativo ao ano-calendário de 2004.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, ACOLHO os Embargos de Declaração com efeitos infrigentes, para conhecer do Recurso de Ofício, e, no mérito, dar parcial provimento, mantendo a cobrança da CSLL em relação a despesa não computada na sua base de cálculo.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator

Processo nº 16643.000108/2010-57
Acórdão n.º **1302-002.393**

S1-C3T2
Fl. 2.829
