



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

Processo nº	16682.720986/2012-98
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-001.768 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de janeiro de 2017
Matéria	IRPJ
Recorrente	TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida	Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

REEXAME PERÍODO FISCALIZADO E REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCEDIMENTOS DISTINTOS.

O REEXAME de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente de complementação de constituição de crédito tributário em relação a matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com REVISÃO DE LANÇAMENTO, não se submetendo, assim, às disposições do art. 149 do CTN.

REQUALIFICAÇÃO JURÍDICA DOS FATOS

A nulidade do decisões que alteram o critério jurídico do lançamento está amparada na premissa da segurança jurídica e do primado da ampla defesa. Tais premissas, no entanto, devem ser aferidas em concreto e não em abstrato. No presente feito, os referidos postulados foram concretamente maculados, pois, se a autoridade fiscal tivesse realizado o lançamento com a fundamentação jurídica da decisão da DRJ (ativação de gastos), estaríamos diante de uma potencial situação de postergação de imposto, capaz de levar o contribuinte a trazer elementos factuais novos para, ao menos, mitigar a autuação. Não se trata, assim, do novo enquadramento legal de um fato único, mas sim de uma nova qualificação jurídica que enseja uma transmutação do fato originariamente positivado pela autoridade fiscal (despesas não necessárias) para outro que guarda maior complexidade (ativação de gastos), inclusive temporal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR preliminar de reexame e, no mérito, DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LIVIA DE CARLI GERMANO, ABEL NUNES DE OLIVEIRA NETO, LUIZ RODRIGO DE OLIVEIRA BARBOSA.

Relatório

Em relação às peças iniciais de acusação e defesa, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Trata o processo dos autos de infração lavrados pela Demac (RJ), referentes ao ano-calendário de 2008, por meio dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica IRPJ, no valor de R\$ 78.750.000,00 (fls. 1120/1126 e termo de verificação às fls. 1103/1119), e a contribuição social sobre o lucro líquido CSLL, no valor de R\$ 28.350.000,00 (fls. 1127/1132), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

2- O interessado adquiriu os controles acionários das empresas Brasil Telecom S/A (CNPJ 76.535.764/000143 BRT) e Brasil Telecom Participações S/A (CNPJ 02.570.688/000170 – BRTP). Para concretização do negócio, o interessado obrigou-se a um pagamento de R\$ 315 milhões para encerramento dos litígios entre os controladores da BRT/BRTP e as partes Opportunity/Banco Opportunity. Tal pagamento foi contabilizado em despesas operacionais, sem ter sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

2.1- O montante pago foi contabilizado em 30/4/2008, conforme a seguir:

(...)

2.2- Segundo a fiscalização, revela-se como pressuposto fundamental para a dedutibilidade das despesas a existência da documentação hábil e idônea que evidencie a necessidade e

usualidade da operação praticada, bem como que esta não caracterize como mera liberalidade. Ao caso constatou-se a ausência dos elementos necessários à caracterização da mencionada dedutibilidade, por se tratar de negócio extraordinário. A aquisição de outra empresa não se configura atividade usual.

2.3- No entender dos autuantes, ao assumir o ônus pelos respectivos pagamentos, o interessado incorreu em mera liberalidade, visto que os litígios eram entre terceiros não relacionados originalmente com interessado. Assim, as despesas não eram usuais e necessárias à atividade da empresa.

2.4- Nestas circunstâncias, a despesa foi considerada não necessária por desatender ao art. 229 do RIR/1999.

3- Cientificado das exigências em 17/10/2012, o interessado apresentou a impugnação em 16/11/2012 (fls. 1193/1217), na qual alegou, em síntese, que:

- os pagamentos correspondentes às despesas tiveram a finalidade de encerrar, dar quitação e renunciar aos direitos relativos aos litígios existentes ou que pudessem vir a existir, envolvendo as empresas que seriam adquiridas naquela ocasião, de modo que tais litígios não viessem a obstar o processo de aquisição do controle acionário das empresas;*
- a apuração dos tributos exigidos já foi objeto de exame fiscalizatório anterior, que resultou na lavratura de termo de encerramento, sem qualquer exigência fiscal;*
- o novo procedimento foi precedido de autorização para o reexame nos termos do art. 906 do RIR/1999. Entretanto, o art. 145 do código Tributário Nacional – CTN preceitua que o lançamento regularmente notificado somente poderá ser alterado pela autoridade administrativa nas hipóteses enumeradas no art. 149;*
- os lançamentos ora combatidos não podem subsistir por falta de comprovação da ocorrência das hipóteses constantes no art. 149 do CTN;*
- admitir que a despesa foi uma mera liberalidade seria o mesmo que aceitar que os administradores da empresa praticaram atos proibidos pela lei societária. Os acionistas da empresa, que referendaram o ato, seriam em tese prejudicados por ele. O art. 154, §2º, letra “a”, da Lei 6.404/1976 veda expressamente ao administrador a prática de ato de liberalidade à custa da companhia;*
- o conceito de liberalidade que se contrapõe ao conceito legal de necessidade, corresponde a ato de favor, estranho aos objetivos sociais, além dos poderes conferidos à administração da empresa;*

- não é estranho aos objetivos sociais da companhia adquirir controle acionário de outra companhia. Também é de interesse que a aquisição esteja livre de quaisquer demandas judiciais;
- a liberalidade caracteriza-se por ser ato espontâneo, de mera bondade ou magnanimidade, em virtude do qual a pessoa é favorecida ou beneficiada economicamente;
- o fato de um negócio ser extraordinário não é suficiente para caracterizá-lo como não sendo uma atividade usual da empresa. O conceito de despesas normais e usuais deve ser interpretado como sendo aquelas pertinentes à atividade que constitua o objeto social da empresa;
- a aquisição de controle acionário está disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso I, do estatuto social;
- não há norma legal que condicione uma despesa a consecução do objetivo, no caso, a aquisição do controle da BRT;
- na apuração dos valores devidos não foram deduzidos os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados na declaração do ano e nem as deduções admitidas, tais como as do programa de alimentação do trabalhador (PAT), de caráter cultural e artístico (Lei Rouanet), da atividade audiovisual, do fundo da criança e do adolescente, da lei dos esportes;
- a glosa da despesa considerada desnecessária na base de cálculo da CSLL carece de fundamento legal, posto que não existe qualquer norma que trate da questão;
- não incidem juros sobre a multa punitiva.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 1315 a 1324) negou provimento à defesa pelas razões que se seguem.

A defesa alega reexame fiscal com base em documento que se refere a diligência. Nada obstante, a diligência tem finalidade diversa do procedimento destinado a promover o lançamento. Ademais, o único auto de infração lavrado contra o interessado, relativamente ao ano-calendário de 2008, refere-se ao exame de despesas com inovação tecnológica, que foi objeto do processo administrativo fiscal nº 16682.721105/2011-75.

No mérito, a manutenção da glosa de despesa teve os seus fundamentos assim veiculados:

19- *Ao caso sob exame, a operação de aquisição das ações das empresas Brasil Telecom pelo interessado encontra amparo em seu estatuto social e está dentro de seu objetivo social, que é a exploração do mercado de telefonia. Quanto ao valor pago de R\$ 315 milhões, por visar ao desembargo das ações, evitando pendências que viessem a dificultar a aquisição das empresas, e por estar ligado intimamente ao investimento, deveria ter sido contabilizado ao custo do investimento e não em despesa.*

20- *O citado valor é parte do investimento realizado e dele não se pode desassociar. Conforme citado no §17, o custo do investimento é o valor efetivamente despendido na transação pela compra das ações. Como é custo, não poderia ter sido contabilizado diretamente em despesas.*

(...)

22- *Assim, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, o valor de R\$ 315 milhões não pode influenciar as respectivas bases de cálculos, pois não atendem o conceito de despesa. Tal valor é custo do investimento realizado.*

Quanto à compensação com saldos negativos de anos anteriores, a DRJ aduziu que já teriam sido empregados em PER-DCOMP. No tocante às deduções alegadas, a autoridade fiscal asseverou que a defesa não apresentou qualquer prova acerca desses valores.

Por fim, argumentou que os juros também incidem sobre a multa de ofício, uma vez que alcançam a totalidade do crédito tributário.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 1333 a 1408, mediante o qual teceu as razões que se seguem.

Preliminarmente, reitera as razões quanto à impossibilidade de reexame fiscal do período de apuração e contra-argumenta as razões postas na decisão recorrida. Nesse caso, aduz que é possível novo exame, mas desde que atendidos os pressupostos do art. 149 do CTN; que, apesar de não ter havido lançamento de ofício no primeiro procedimento (a diligência fiscal), houve lançamento por homologação, que foi homologado pelo terno de encerramento, tanto que foi necessária a autorização para novo exame; que o art. 149 do CTN não faz distinção entre um exame específico e um exame genérico.

No mérito, aduz ser incontrovertida a ocorrência dos valores pagos, o que se discute é a sua natureza e dedutibilidade do IRPJ e da CSLL.

O termo de verificação reconhece a natureza jurídica de despesa dos valores pagos, questionando apenas a sua necessidade. Nesse, passo reitera as razões já apresentadas na impugnação para defender a necessidade das intituladas despesas.

A DRJ reconheceu que os valores pagos fazem parte das atividades da empresa. Todavia, ao revés de dar provimento à impugnação, manteve o lançamento por fundamento diverso.

A fiscalização não questionou a natureza de despesa dos valores pagos. A lideposta pela autoridade lançadora se restringiu à necessidade dessas despesas.

Defende a natureza de despesa dos valores pagos com base em pronunciamentos de autoridades contábeis, sob o fundamento de que o fato gerador do investimento é a sua aquisição, fato este ainda não ocorrido por ocasião dos dispêndios.

Aduz ainda que a DRJ incorretamente inovou o lançamento, competência que não dispõe. O critério jurídico adotado na decisão recorrida totalmente distinto daquele adotado no lançamento. Enquanto no lançamento, o valor foi irremediavelmente glosado; na decisão, haveria o fenômeno da postergação. Assim, a decisão da DRJ repercute na apuração de períodos posteriores, enquanto o lançamento não produz o mesmo efeito. Assim, a DRJ violou a ampla defesa, o contraditório e o disposto no art. 146 do CTN.

Quanto a dedução de saldos credores de IRPJ e CSLL, a defesa reitera os argumentos já oferecidos na impugnação e contesta a posição da DRJ sob o fundamento de que o fato de ter utilizado tais montantes para compensação não deveria obstruir o seu pleito, uma vez que as compensações ainda não teriam sido homologadas, nem os créditos teriam sido restituídos.

No tocante às deduções incentivadas, questiona a razão da decisão recorrida de que não apresentou provas da sua realização com as afirmativas de que: (i) tais valores constam da sua DIPJ e são parte integrante da própria apuração do IRPJ, (ii) é dever da autoridade fiscal considerá-las, (iii) a documentação não foi solicitada à recorrente e (iv) a SRF dispunha de informações sobre esses valores em "diversas" obrigações acessórias (DIPJ e SPED).

Assevera ainda ausência de base legal para a glosa de despesa não necessária da base de cálculo da CSLL. Por fim, reitera as razões relativamente aos juros sobre a multa de ofício.

DAS CONTRA-RAZÕES

A D. Procuradoria apresentou contra-razões recursais às fls. 1872-1900, mediante as quais teceu as seguintes considerações.

Cabe revisão do lançamento com base no art. 149 do CTN, uma vez que, conforme o inciso V, houve inexatidão no lançamento por homologação pelo contribuinte e, toda vez que isso ocorre, deve a autoridade corrigi-lo por meio de procedimento de ofício.

As despesas registradas não preenchem os requisitos do art. 299 do RIR. Nas suas palavras:

Nesse ponto, vale a pena elucidar o significado de cada um dos requisitos elencados pela legislação tributária para que a despesa possa ser considerada operacional e, consequentemente, dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Inicialmente, tem-se por necessária a despesa essencial às operações relacionadas com a exploração da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, e que esteja vinculada com a fonte produtora de rendimentos. Por sua vez, despesa normal é aquela compatível com realização do negócio, vale dizer, que não destoa das atividades empresariais desenvolvidas pela pessoa jurídica. Por fim, a usualidade deve ser interpretada no sentido de prática geralmente observada em determinada espécie do negócio – tendo relação estreita com a normalidade. Trata-se, portanto, de um conjunto de conceitos imprescindíveis para que seja possível a dedução.

No entanto, essas características não podem ser atribuídas aos gastos realizado pela contribuinte. De fato, basta examinar as circunstâncias que envolveram o negócio jurídico relatado pela autoridade fiscal para constatar, claramente, que os valores pagos pela TELEMAR NORTE LESTE – em decorrência do acordo de transação firmado entre as partes BRASIL TELECOM e as partes OPPORTUNITY – não se enquadram na concepção de despesas operacionais trazida pelo art. 299 do RIR/99.

Ademais, traçou dois cenários:

Primeiro: a recorrente pagou os valores que se refletiram no preço final do negócio. Nesse caso, inviabiliza-se o conceito de despesa e foi essa a linha adotada pela decisão recorrida.

Segundo: os valores foram pagos, mas sem nenhuma contrapartida financeira. Nesse caso, reforçaria o aspecto de que tais valores foram pagos por mera liberalidade.

No tocante, à suposta ilegalidade da autuação relativamente à CSLL em razão de o art. 299 do RIR não ser aplicável a esta contribuição, o art. 57 da Lei 8.981/95 determina a aplicação à CSLL das mesmas normas de apuração do IRPJ.

Por fim, no tocante à incidência de juros sobre a multa, tece acalentadas considerações sobre a interpretação e o alcance do que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Preliminares

Revisão do lançamento

O procedimento de diligência é residual em relação ao de fiscalização. Visa realizar averiguações que não irão acarretar, naquele procedimento, lançamento tributário. É por meio desse procedimento, por exemplo, que as autoridades fiscais coletam informações para subsidiar o julgador administrativo, por exemplo.

Também pode ser empregado pelo setor de programação para coletar informações acerca de fatos praticados pelos contribuintes para só daí a autoridade local decidir se irá aprofundar a investigação, desta vez com intenção de realizar o lançamento tributário. Aliás, é justamente para isso que existe a distinção entre o procedimento de diligência e o de fiscalização. O encerramento da diligência, assim, não implica a homologação da apuração empreendida pelo contribuinte, porque seu encerramento, pela sua própria natureza, nunca redonda em lançamento tributário.

A autorização para novo exame foi empreendida em razão do lançamento realizado no processo administrativo nº 16682.721105/2011-75. Trata-se de matéria diversa, apesar de haver identificação do mesmo período de apuração. Nesse caso, não há que se falar em revisão do lançamento. Os procedimentos fiscais não tem por objetivo analisar por completo a apuração empreendida pelo sujeito passivo. Dada a complexidade de apuração desse tributo, seu objeto é específico. A revisão, nos termos do art. 149, para o IRPJ, deve ser empreendida apenas em relação à matéria efetivamente examinada, não em relação a todos os itens que compõe a apuração do IRPJ. Tal questão já foi enfrentada pelo CARF, conforme retrata a ementa abaixo reproduzida:

*REEXAME E REVISÃO DE LANÇAMENTO.
PROCEDIMENTOS DISTINTOS.*

O REEXAME de período já fiscalizado, na circunstância em que cuida tão somente de complementação de constituição de crédito tributário em relação a matérias diversas das alcançadas pelo procedimento fiscal anterior, não se confunde com REVISÃO DE LANÇAMENTO, não se submetendo, assim, às disposições do art. 149 do CTN. (AC 1301-001.971, de 05/04/2016)

Por outro lado, a legislação do imposto de renda exige autorização para o reexame (que não se confunde com a revisão, repito) do período de apuração. Essa autorização foi reconhecida pela própria defesa.

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela defesa.

Mérito

Considero irrepreensível a análise feita pela Delegacia de Julgamento quanto à natureza dos valores pagos.

A defesa aduz que a aquisição só se concretizou após a realização das referidas despesas e que, portanto, não poderiam ser ativadas. Ora, nada mais falacioso. O reconhecimento de despesas se dá pelo confronto com receitas. Assim indagaríamos: tais despesas foram realizadas com o fito de obter que receitas? A resposta seria nenhuma com a premissa adotada. Ocorre que tais dispêndios tiveram por objetivo adquirir um ativo e, como tais, deveriam ser ativadas quando incorridas para então, após a aquisição, serem revertidas para o custo do investimento.

Esse procedimento é similar aos gastos de transporte para a aquisição de mercadorias. Tais valores não podem ser registrados em contrapartida de despesa do período do transporte. Devem ser ativados contra custo da mercadoria adquirida.

A própria Fazenda Pública, ao conjecturar dois cenários para o pagamento do preço, corrobora o entendimento de que o valor refletiu no preço final e, portanto, deveria compor o seu custo. Vejamos a seguinte passagem:

Realmente, há que se admitir que é no mínimo estranho que administradores de uma pessoa jurídica do porte da TELEMAR corroborem uma operação nesses moldes. Por essa razão, mostra-se muito mais coerente a afirmação da DRJ/RJ1, no sentido de que os R\$ 315 milhões, na verdade, estavam

relacionados à compra da BRASIL TELECOM. Mais especificamente, a TELEMAR concordou em quitar as dívidas, mas como parte do valor que comporia o preço de aquisição da BRASIL TELECOM.

Isso posto, devemos enfrentar a questão posta pela defesa em seu recurso de inovação do critério jurídico do lançamento.

Com efeito, essa alegação encontra ressonância na jurisprudência do CARF. Abaixo, reproduzo decisões recentes que encampam esse entendimento:

JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. A norma do art. 146 do CTN complementa a irrevisibilidade do lançamento por erro de direito e proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos. A infração não pode subsistir quando se verifica o equivocado enquadramento e descrição, que ensejam questionamentos e ferem o direito à ampla defesa, que deve estar amparado por uma autuação coerente, bem fundamentada e enquadrada corretamente. (AC 2202-003.513, de 17/08/2016).

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO VERSUS DILIGÊNCIA. É vedada qualquer alteração no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, quer pela autoridade responsável pela diligência, quer pela própria autoridade julgadora. (AC 1301-001.958, de 03/03/2016)

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. GLOSA. CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE INOVAÇÃO. Estando a acusação fiscal da glosa da amortização de ágio baseada no desconhecimento dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, em juízos de valor e em digressões, impõe-se o cancelamento do lançamento. O art. 146 do CTN impede a inovação do lançamento da glosa do ágio por ser relativo à terceira sociedade e por ser ágio de quotas de sociedade limitada. (AC 9101-002.185, de 19/01/2016).

Esses posicionamentos, contudo, estão calcados, no meu sentir, num formalismo exacerbado. A nulidade das decisões que alteram o critério jurídico do lançamento está amparada na premissa da segurança jurídica e do primado da ampla defesa. Tais premissas, porém, não podem ser estabelecidas em abstrato. Nem todo reenquadramento legal ou requalificação jurídica afeta tais esteios. Se o sujeito passivo teve capacidade de compreender perfeitamente os fatos a ele imputados a lhe possibilitar o exercício amplo da defesa, não é razoável estabelecer que o fiscal é a autoridade máxima e exclusiva para a qualificação jurídica dos fatos de modo a que, na hipótese de discordância da sua interpretação legal, a única solução seja a de invalidar integralmente o ato constitutivo tributário.

Tal entendimento elevaria uma autoridade administrativa ao cume da hierarquia normativa, acima até do plenário do Supremo Tribunal Federal.

Apesar de a atividade de lançar ser exclusiva, por lei, da autoridade fiscal, a qualificação jurídica dos fatos que ensejaram o lançamento não podem ser privativa dessa autoridade, pois não se harmoniza com as demais atividades de aplicação do direito, nem sequer com a imputação penal, a qual tutela direitos de maior envergadura que o patrimonial afetado pelo lançamento tributário.

De fato, o direito tributário possui fronteiras mais rígidas na atuação do Estado em face dos particulares, mas tais limites não podem ser os mais severos encontrados na ordem pátria.

Desse modo, com o fito de harmonizar a aplicação do direito tributário com as demais estruturas normativas nacionais, uma nova qualificação jurídica só merece repúdio se concretamente violar direitos individuais, como a ampla defesa e o contraditório, algo que deve ser aferido em cada situação particular e não considerado irrefletidamente em abstrato.

No presente caso, entendo que a nova qualificação ensejou, de fato, um prejuízo concreto para o particular. Afinal, se a autoridade fiscal tivesse realizado o lançamento com a fundamentação jurídica da decisão da DRJ, estaríamos diante de uma potencial situação de postergação de imposto, capaz de levar o contribuinte a trazer elementos factuais novos para, ao menos, mitigar a autuação. Não se trata, pois, de um novo enquadramento legal de um fato único, mas sim de uma nova qualificação jurídica que enseja uma transmutação do fato originariamente positivado pela autoridade fiscal para outro que guarda maior complexidade, inclusive temporal.

Dessarte, entendo irrepreensível a decisão recorrida quanto à qualificação jurídica para o valor objeto do lançamento. Nada obstante, no presente caso, esse novo enquadramento não pode ser empreendido pela autoridade julgadora por ferir concretamente o postulado da segurança jurídica.

Conclusão

Por essas razões, voto para rejeitar a preliminar suscitada para, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator