



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720919/2015-36
Recurso Embargos
Acórdão nº 1401-004.003 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de novembro de 2019
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado FASTPAR HOLDING S.A.

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LUCRO PRESUMIDO. APURAÇÃO DAS RECEITAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. RECEITA OPERACIONAIS X “OUTRAS RECEITAS”. INFRAÇÕES AUTÔNOMAS.

Configuram infrações autônomas a apuração das receitas de acordo com o regime de competência e a determinação se tais receitas correspondem a receitas operacionais ou “outras receitas” a serem adicionadas diretamente à base de cálculo do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, acolher os embargos, com efeitos infringentes, sanando a obscuridade apontada pela embargante para reconhecer a apropriação da receita pelo regime de competência, devendo-se ajustar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, utilizando-se o coeficiente de presunção de 32%, e deduzindo-se eventuais valores recolhidos a título dos respectivos tributos. Vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin. Designado o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Leticia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional.

Afirma a Embargante que a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no que diz respeito ao voto no Acórdão nº 1401-002.885, por meio do qual o Colegiado da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade, para no mérito, dar provimento ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário, teria ocorrido em obscuridade contida na decisão embargada que pode vir a eventualmente representar uma omissão na fundamentação para o cancelamento da 1ª infração (inexistência de razões de decidir), ou, por conseguinte, em eventual omissão com relação ao próprio ponto controverso (a 1ª infração), consoante defende a embargante.

Nos termos do Despacho de Admissibilidade:

“Obscuridade

O vício de obscuridade é aquele em que eventualmente incorre o julgador quando a sua decisão impede que a parte compreenda o que efetivamente nela foi tratado e decidido, ou seja, corresponde a uma falta de clareza na exposição, que torne impossível a sua perfeita compreensão.

Analisando-se a decisão embargada, vis-à-vis a exposição feita pela embargante, entendendo ter sido suficientemente demonstrada a existência de obscuridade no acórdão proferido, consoante se passa a demonstrar.

Em primeiro lugar, é importante consignar, para que não se corra o risco de se partir de falsas premissas para se chegar a esta conclusão, que são corretas as afirmativas feitas pela embargante no sentido de que:

(i) as duas infrações discutidas no presente processo (“2.1- Das receitas não apropriadas devido à não observância do regime de competência”, e “2.2- Da utilização irregular do percentual de presunção de lucro (32%)”), apesar de estarem atreladas a uma mesma receita auferida pela embargante, são, de fato, independentes e autônomas, ou, ao menos, foram assim tratadas tanto pela fiscalização (no TVF), quanto pela decisão de piso (DRJ), quanto pela própria recorrente (ora embargante) nas suas peças de defesa;

(ii) o argumento contido no acórdão embargado, portanto, no sentido de que haveria prejudicialidade entre as duas infrações, de fato não foi suscitado, em nenhum momento, por qualquer das partes;

(iii) o único trecho do voto condutor da decisão embargada que aborda a 1ª infração (“2.1- Das receitas não apropriadas devido à não observância do regime de competência”) é, de fato, o parágrafo transcrito pela embargante, e aqui também reproduzido, o qual se insere entre dois outros parágrafos (antecedente e subsequente)

os quais tratam, na sua essência, da 2ª infração (“2.2- Da utilização irregular do percentual de presunção de lucro (32%)”);

Da conjugação de todas essas constatações, aliada ainda à ausência de qualquer indicação, naquele parágrafo do voto condutor, da razão pela qual haveria prejudicialidade entre as duas infrações (ou demonstração da relação de causa e efeito entre as duas infrações, nos dizeres da embargante) fazem com que de fato se torne obscura a manifestação contida na decisão embargada.

De fato, não é possível compreender a manifestação contida naquele parágrafo isolado, mormente porque a prejudicialidade entre as infrações ali afirmada não apenas não foi suscitada, em momento algum, por qualquer das partes, como tampouco pode sequer ser deduzida da manifestação contida no acórdão embargado, pois esta se limita a afirmar a sua existência, mas sem apresentar um raciocínio coerente que permita compreendê-lo.

Neste contexto, a obscuridade contida na decisão embargada pode vir a eventualmente representar uma omissão na fundamentação para o cancelamento da 1ª infração (inexistência de razões de decidir), ou, por conseguinte, em eventual omissão com relação ao próprio ponto controverso (a 1ª infração), consoante defende a embargante. Isto, porém, somente poderá ser aferido pelo colegiado, uma vez processados os embargos e sanado o vício de obscuridade apontado nos presentes embargos.

Conclusão

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), ADMITO os embargos de declaração opostos, para que seja sanada a mencionada obscuridade.

A fim de possibilitar esclarecimentos adicionais, no sentido de dirimir qualquer dúvida da Embargante em relação ao recurso analisado, os embargos de declaração foram admitidos para que se compreenda o que foi efetivamente tratado e decidido na decisão embargada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora.

Os embargos são tempestivos, para preencher todos os requisitos de admissibilidade, há que se verificar a existência dos vícios apontados.

A fim de dirimir a alegação de obscuridade apontada pela Embargante, esclareço que esta Turma reputou indevido o lançamento em relação ao IRPJ e CSLL, considerando as receitas decorrentes do Acordo Operacional mencionado como operacionais e, portanto, sujeitas ao percentual de presunção de 32%. Nesse sentido, por imperativo lógico, o acórdão deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência do PIS e da COFINS.

Em síntese, a Embargante defende que as infrações apontadas pela Fiscalização, de utilização indevida do percentual de presunção de 32% e inobservância do regime de competência seriam questões absolutamente segregadas. Nessa linha, ela reputou que o acórdão embargado não teria fundamentado a improcedência do lançamento em relação a esse segundo ponto, resultando em obscuridade e omissão aptos a justificar a oposição dos embargos.

Os embargos de declaração foram opostos contra o acórdão, alegando (i) obscuridade quanto às razões de decidir para afastar a infração relativa ao momento do reconhecimento das receitas em discussão; e (ii) omissão sobre a questão do momento do reconhecimento das referidas receitas.

Da leitura do acórdão resta evidente que houve o reconhecimento do erro da Fiscalização ao considerar as receitas como não operacionais, reconhecimento que por sua vez, afeta o lançamento como um todo, eis que, em primeiro lugar, implica erro na quantificação do crédito tributário e, em segundo lugar, demonstra o erro no critério jurídico adotado no lançamento.

Os parágrafos do acórdão questionados no embargos de declaração são os seguintes:

“A receita é operacional, porque o TVF não explica a sua origem, só diz que a receita auferida não estava no objeto social e não avança nos demais elementos. Se o fiscal tivesse explorado mais a realidade fática da empresa teria trazido melhores elementos para que se pudesse aferir a natureza da receita e não o fez.

Razão pela qual, não é possível avançar na discussão de ser regime de caixa ou competência, ou se o procedimento do contribuinte em fazer uma composição com os dois regimes foi correto, assim na falta de melhores elementos que confirmem a atuação fiscal, não há como mantê-la.

Anoto que para a atividade de estipulante de seguros como prestador de serviços estaria sujeito a mesma alíquota de 32%, até porque, para o abrigo do lucro presumido, não há restrição em relação à atividade, tendo em vista que basta a existência de atividade economicamente organizada para que esteja presente a figura da empresa e a possibilidade de opção pelo lucro presumido, independentemente de ter contrato social ou não”.

Como se infere, não há qualquer obscuridade a ser sanada no acórdão ora embargado.

Com efeito, a leitura do acórdão deixa claro que houve o reconhecimento do erro da Fiscalização ao considerar as receitas como não operacionais.

O reconhecimento de tal erro, como se infere do acórdão, afeta o lançamento como um todo, eis que, em primeiro lugar, implica erro na quantificação do crédito tributário e, em segundo lugar, demonstra o erro no critério jurídico adotado no lançamento.

Assim, ao contrário do exposto pela Embargante, há concatenação lógica e relação de causa e efeito à medida que, como mencionado, o reconhecimento do erro do lançamento ao reputar inaplicável o percentual de presunção de 32% implica a conclusão de que houve vício quanto à formação da base de cálculo do auto de infração e quanto ao critério jurídico adotado.

Nesse sentido, os vícios apontados levariam à improcedência total do auto de infração.

Com efeito, a leitura desse acórdão deixa claro que se decidiu pela total improcedência da autuação eis que houve erro na aferição da base de cálculo e eleição de critério jurídico equivocado ao se desconsiderar a aplicabilidade da alíquota de presunção de 32%.

Tal motivo, por si só, já é suficiente para afastar o lançamento no caso concreto e foi suficientemente abordado no acórdão embargado.

Dessa forma, configura-se como verdadeira tentativa de rediscussão do mérito, o que não se coaduna com a hipótese de cabimento dos embargos de declaração, haja vista que no acórdão há fundamentação suficiente para, defender o posicionamento firmado.

Apreciar a segunda infração da forma quista pela Embargante implicaria em relançar a autuação, uma vez que a 2ª. Infração no que diz respeito ao regime de caixa e competência da forma como lançado e não como receita sujeita a tributação pelo lucro presumido como decidido.

Até porque, o auto de infração representou lançamento considerando a receita de forma global e não segregada como pretende a Embargante, por isso, mais uma vez, repise-se que não é possível a reformulação do lançamento neste momento processual, para se promover a segregação das receitas para a aferição quando ao regime de caixa ou competência, uma vez que tal situação ensejaria a necessidade de anulação total do lançamento para que outro fosse proferido em seu lugar.

Ante o exposto, voto no sentido de não conhecer dos embargos.

(documento assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, redator designado.

Trata-se de embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Foi-me incumbida a tarefa de proferir o voto vencedor conforme entendimento adotado pelo plenário desta Turma que, por maioria de votos, decidiu de forma contrária à posição da eminente relatora, em que pese suas fundadas razões, tão somente em relação a uma das infrações apuradas pela fiscalização, conforme passo a expor.

De acordo com o relatado, a fiscalização, ao realizar o procedimento de ofício de verificação da apuração do IRPJ e tributos reflexos, imputou à recorrente duas infrações distintas, a saber: (i) receitas não apropriadas de acordo com o regime de competência; e (ii) utilização indevida do percentual de presunção do lucro (32%).

No que tange à segunda infração, esta Turma considerou que as receitas em questão configuram receitas operacionais da recorrente. Com base nesta premissa, decidiu: (i) em relação ao IRPJ e à CSLL, dar provimento ao recurso voluntário para restabelecer a aplicação do percentual presuntivo de 32% atinente à sistemática do Lucro Presumido; e, (ii) em relação às contribuições PIS e COFINS, dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer os respectivos lançamentos.

A questão controversa – objeto dos presentes embargos – é a possível prejudicialidade da decisão relativa à segunda infração sobre a primeira.

É de se reprisar o trecho do acórdão que tratou da matéria:

A receita é operacional, porque o TVF não explica a sua origem, só diz que a receita auferida não estava no objeto social e não avança nos demais elementos. Se o fiscal tivesse explorado mais a realidade fática da empresa teria trazido melhores elementos para que se pudesse aferir a natureza da receita e não o fez.

Razão pela qual, não é possível avançar na discussão de ser regime de caixa ou competência, ou se o procedimento do contribuinte em fazer uma composição com os dois regimes foi correto, assim na falta de melhores elementos que confirmem a autuação fiscal, não há como mantê-la.

Anoto que para a atividade de estipulante de seguros como prestador de serviços estaria sujeito a mesma alíquota de 32%, até porque, para o abrigo do lucro presumido, não há restrição em relação à atividade, tendo em vista que basta a existência de atividade economicamente organizada para que esteja presente a figura da empresa e a possibilidade de opção pelo lucro presumido, independentemente de ter contrato social ou não.

De acordo com o exame de admissibilidade dos embargos, restou obscura essa relação estabelecida no acórdão entre as duas infrações. E, caso tal relação não se confirme, a decisão de dar provimento ao recurso voluntário careceria de fundamento em relação à primeira infração.

Penso ser este o caso.

No julgamento dos embargos, a Turma, por maioria de votos, entendeu que trata-se de duas infrações autônomas. De fato, pode-se demonstrar a autonomia das infrações identificadas pela fiscalização. De se ver.

A primeira infração decorre da seguinte questão: todas as receitas auferidas pela recorrente no período fiscalizado foram oferecidas à tributação de acordo com o regime de competência?

A segunda infração decorre da seguinte questão: as receitas (reconhecidas conforme o regime de competência) são operacionais ou “outras receitas”?

Impende realçar que, logicamente, a apuração do regime de competência antecede o exame da forma como as receitas devem ser tributadas.

A primeira verificação diz respeito ao critério temporal da Regra Matriz de Incidência Tributária. Assim, à partida, é preciso identificar em que momento a receita é incorrida. Somente com a ocorrência da receita é que se pode falar, no Lucro Presumido, em

ocorrência do fato jurídico tributário. As receitas devem ser tributadas conforme incorridas. No caso de IRPJ e CSLL, no período trimestral. No caso de PIS e COFINS, no período mensal.

Em seguida, a verificação da apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL decorre da aplicação do critério de valor da RMIT. Neste caso, é preciso identificar se se trata de receita operacional ou de “outras receitas”. Como visto, no lucro presumido, as receitas operacionais estão sujeitas à aplicação de percentual de presunção do lucro e as “outras receitas” devem ser adicionadas diretamente à base de cálculo do imposto e da CSLL.

Este foi o entendimento esposado pela Turma ao examinar os embargos. Destarte, as infrações devem ser examinadas de maneira autônoma.

Merece destaque que a fiscalização, a autoridade julgadora de primeira instância e até mesmo a recorrente trataram as duas infrações como autônomas. Não há na peça recursal qualquer fundamentação ou pedido que implique o reconhecimento da prejudicialidade de uma infração em relação à outra.

Assim, esclarecida a obscuridade, verifica-se que a decisão de afastar a infração relativa à aplicação do regime de competência careceu de fundamento e deve ser revista.

No mérito, tenho que a autoridade julgadora de primeira instância examinou a matéria com acuidade, razão pela qual adoto seus fundamentos para manter a infração relativa à aplicação do regime de competência, conforme apurado pela fiscalização:

III. CORRETA CONTABILIZAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS VALORES PACTUADOS NO ACORDO OPERACIONAL - APLICAÇÃO DO CPC Nº 30 - IMPOSSIBILIDADE DE SE MENSURAR CONFIABELMENTE OS VALORES PACTUADOS DESDE A DATA DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO

Inicialmente, para melhor análise das razões apresentadas, transcreva-se a cláusula 2.3 apontada pela interessada (fls. 158 e ss., grifo nosso):

CLÁUSULA 2.3. Fluxos de Pagamentos. Como decorrência deste Acordo Operacional, a Seguradora deverá realizar pagamentos conforme abaixo descritos e regulados:

(i) A Seguradora deverá pagar à Estipulante o valor de R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de Reais), como contrapartida pelo direito de exclusividade dos Canais de Distribuição com relação ao oferecimento de Produtos de Garantia Estendida para a Base de Clientes. O valor referido acima será pago pela Seguradora à Estipulante na Data de Eficácia, contra a apresentação pela Estipulante da carta de fiança, conforme a Cláusula 7.4 abaixo. O pagamento será feito por meio de transferência eletrônica disponível para a instituição financeira, agência e conta indicadas pela Estipulante.

(ii) Ainda como contrapartida pelo direito de exclusividade dos Canais de Distribuição com relação ao oferecimento de Produtos de Garantia Estendida, a Seguradora deverá pagar à Estipulante, em Reais e recursos imediatamente disponíveis, por meio de transferência eletrônica disponível para a instituição financeira, agência e conta indicadas pela Estipulante, nos prazos abaixo indicados, R\$297.300.000,00 (duzentos e noventa e sete milhões e trezentos mil Reais), da seguinte forma:

(1) R\$ 17.000.000,00 (dezessete milhões de Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 2º (segundo) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(2) R\$ 21.300.000,00 (vinte e um milhões e trezentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 3o (terceiro) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(3) R\$ 24.300.000,00 (vinte e quatro milhões e trezentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 4o (quarto) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(4) R\$ 29.500.000,00 (vinte e nove milhões e quinhentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 5o (quinto) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(5) R\$ 30.700.000,00 (trinta milhões e setecentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 6o (sexto) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(6) R\$ 32.100.000,00 (trinta e dois milhões e cem mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 7o (sétimo) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(7) R\$ 33.400.000,00 (trinta e três milhões e quatrocentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 8o (oitavo) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(8) R\$ 34.800.000,00 (trinta e quatro milhões e oitocentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 9o (nono) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida;

(9) R\$ 36.300.000,00 (trinta e seis milhões e trezentos mil Reais), a serem pagos no dia 30 (trinta) do primeiro mês do 10º (décimo) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida; e (10) R\$ 37.900.000,00 (trinta e sete milhões e novecentos mil Reais), a serem pagos em 30(trinta) dias após o final do 10º (décimo) ano de comercialização dos Produtos de Garantia Estendida.

(iii) Como **forma de incentivar** as Estipulantes a celebrarem o presente Acordo Operacional, e de modo a possibilitar o oferecimento de Produtos de Garantia Estendida à Base de Clientes, a Sub-estipulante **poderá reter**, ao repassar, mensalmente, o Prêmio Net Seguradora para a Seguradora, o valor apurado de acordo com a fórmula abaixo ("**Pagamento de Incentivo**").

Pagamento de Incentivo = Prêmio Total menos o IOF menos Prêmio Net Seguradora

(iv) Como forma de incentivar a Estipulante a superar as metas descritas no Anexo I, item 3, a Seguradora concorda em efetuar à Sub-estipulante, em até 15 (quinze) dias após os prazos descritos nas Cláusulas 2.3(ii)(1) à 2.3(ii)(10) acima, o pagamento de acordo com a fórmula abaixo ("**Bônus Performance**").

Bônus Performance = 24,5383% do volume de Prêmio Net Seguradora, líquido de cancelamentos, anual que superar as metas descritas no Anexo I, item 3.

Conforme cláusula acima, verifica-se claramente que **os valores já foram definidos, que serão pagos pela Seguradora à atuada, ou seja, os valores já estão determinados, portanto, confiavelmente mensurados.**

Quanto às obrigações recíprocas apontadas pela atuada, que estão elencadas no referido Acordo Operacional, especialmente nas Cláusulas 3.1, 3.2 e 7.2, ressalte-se que mesmo que o descumprimento de qualquer dessas cláusulas possa ensejar a rescisão antecipada do contrato e, conseqüentemente, o não recebimento de qualquer dos valores acima descritos, não reflete sobre a forma que se deve reconhecer as receitas, visto que eventual inadimplemento de qualquer parte, ensejando a rescisão antecipada (cláusula 7.2, fl. 170), deveria haver o respectivo ajuste nos lançamentos contábeis da atuada. O acordo foi celebrado para ser cumprido, com os valores já determinados pelas partes.

Certo é que, de acordo com o previsto no “Objetivo” do Pronunciamento Técnico CPC 30 (p. 2), como bem apontado pela atuada (fl. 376, grifo nosso):

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida.

Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Considerando o prazo de 10 anos previsto como de vigência do contrato (Cláusula 6.1., fl. 168), a receita deve ser apropriada de acordo com o período de vigência, visto que **já é certo os benefícios econômicos** advindos do contrato, cujos valores já foram determinados (confiavelmente mensurados), conforme fluxo de pagamentos discriminados na cláusula 2.3 supraexposta, que **fluirão para a atuada**. Os valores referentes ao Pagamento de Incentivo (cláusula 2.3, iii) e Bônus Performance (cláusula 2.3, iv) são apenas ajustes a serem feitos, de acordo com as retenções e incentivo a superar as metas, não implicando em dizer que haveria prejuízo na mensuração nos respectivos pagamentos pactuados. O mesmo ocorre com a Indenização por “Perda de Oportunidade” (Cláusula 7.1.1 – fl. 169, c/c 7.3, ii – fl. 170).

Em suma, o fato gerador das receitas já ocorreu quando da assinatura do contrato, o qual determinou os valores que seriam pagos dentro do prazo de vigência.

Ademais, a movimentação dos recursos financeiros não deve ser considerada para o reconhecimento das receitas quando da apuração sob o regime de competência. **A forma de pagamento – movimentação dos recursos – não se confunde com o fato gerador da receita.** Não está correto o exemplo citado e realizado pela impugnante (item 43 da peça impugnatória, fl. 387), que reconheceu e apropriou linearmente a receita de 17 milhões de reais pelo tempo restante de contrato (108 meses), totalizando um reconhecimento mensal de R\$ 157 mil reais, somando tal valor ao montante já reconhecido decorrente do recebimento de R\$ 45.000.000,00 dividido pelos 120 meses de contrato, perfazendo uma receita mensal de R\$ 375.000,00. Agindo desse modo, estaria apropriando a receita de acordo com os recebimentos, postergando o recolhimento dos tributos que já incidiram, conforme o regime de competência.

A essência do contrato é o Acordo Operacional, que visa a distribuição, comercialização e estipulação dos Produtos de Garantia Estendida, em caráter exclusivo, por meio dos Canais de Distribuição, de modo a atender a demanda da Base de Clientes, pelo prazo de vigência de 10 (dez) anos contados a partir de sua assinatura ou até que a meta total de Prêmio Net Seguradora Acumulado, estabelecida no item 3 do Anexo I seja cumprida, o que acontecer antes.

Desse modo, havendo a possibilidade de se mensurar os benefícios econômicos decorrentes do negócio jurídico, devem então ser reconhecidos de acordo com o regime de competência, ou seja, a apropriação deve ser efetuada conforme o contrato firmado pelas partes, considerando o acréscimo patrimonial advindo dentro do prazo acordado.

Posto isso, é inevitável que as receitas pactuadas sejam apropriadas de acordo com o período de vigência do contrato, como foi feito pela Autoridade Fiscal. – grifos do original

A recorrente aduziu na peça recursal que os pagamentos estariam condicionados ao cumprimento de diversas cláusulas contratuais e que, dessa forma, a apuração do regime de competência deveria observar tais cláusulas suspensivas. Reproduzo suas palavras:

76. Isto é, segundo consta no próprio Acordo Operacional, haveria o pagamento de R\$ 45 milhões em um primeiro momento (data de eficácia do contrato), sendo certo que os demais pagamentos seriam realizados ano a ano em favor da Recorrente (itens 1 a 9 do inciso ii da Cláusula 2.3), **desde que cumpridas diversas cláusulas estabelecidas no contrato**. Por fim, ao final do 10º ano de contrato, a Assurant realizaria o pagamento do valor de R\$ 37.900.000,00 (30 dias após o fim do contrato de 120 meses).

77. Assim, pela mera análise do contrato em questão, observa-se que, com exceção do valor de 45 milhões devidos pela Assurant à Recorrente desde a data de eficácia definida no referido acordo operacional (valor esse que foi corretamente dividido pela Recorrente pelo prazo total do contrato – 120 meses), **todos os demais valores seriam devidos ano a ano e condicionados à realização de diversas obrigações por AMBAS as partes**.

78. Na verdade, os pagamentos anuais efetuados pela Assurant à Recorrente referem-se **a verdadeiro aumento no preço da exclusividade cedida, uma vez que a cada ano que transcorre desde a assinatura do contrato tal cessão de direitos de exclusividade para exploração da atividade de venda de seguros/garantias fica mais onerosa, desde que respeitadas as obrigações recíprocas previstas no contrato**.

79. Isto é, trata-se de verdadeiro “preço adicional” ao valor inicialmente pactuado (R\$ 45 milhões) desde que respeitadas uma série de obrigações recíprocas entre as partes.

80. Assim, por exemplo, uma vez alcançado o lapso temporal de um ano previsto no item 1 do inciso II da Cláusula 2.3, bem como cumpridas as demais exigências contratuais, a Recorrente reconheceu e apropriou linearmente o adicional de receita de 17 milhões de reais pelo tempo restante de contrato (108 meses), totalizando um reconhecimento mensal de R\$ 157 mil reais, somando tal valor ao montante já reconhecido decorrente do recebimento de R\$ 45.000.000,00 dividido pelos 120 meses de contrato.

81. Tais obrigações recíprocas estão cuidadosamente elencadas no referido Acordo Operacional, especialmente nas Cláusulas 3.1, 3.2 e 7.2, sendo certo que o descumprimento de qualquer dessas cláusulas poderia ensejar a **rescisão antecipada do contrato** em questão e, conseqüentemente, o não recebimento de qualquer dos valores acima descritos. Como exemplo destacam-se as Cláusulas 3.2.1 e 7.2 do Acordo Operacional: [...] (grifos do original)

Tenho que as cláusulas contratuais 3.1 e 3.2 apontadas pela recorrente na peça recursal configuram tão somente as prestações recíprocas acordadas. Não configuram cláusulas suspensivas ao teor do disposto no artigo 117, I, do CTN. De fato, a única condição suspensiva era veiculada pela cláusula 6.1 que estabelecia a *Data de Eficácia* do contrato. De acordo com o *Primeiro Aditivo ao Acordo Operacional*, o contrato era eficaz desde 14/07/2011.

No mesmo diapasão, a forma como foram contratados os pagamentos não afeta a apuração dos tributos conforme o regime de competência.

Uma vez que o contrato estava em vigor e produzindo seus efeitos desde 07/2011, a cláusula 7.2 (*Rescisão antecipada*) configura mera cláusula resolutória e, dessa forma, não afasta a ocorrência do fato jurídico tributário conforme disposto no artigo 117, II, do CTN.

Em relação ao fato superveniente da rescisão do contrato em 2016 mencionado na peça recursal e ao pedido subsidiário para recalcular as bases de cálculo dos tributos, é de se lembrar que os fatos supervenientes não têm o condão de alterar o fato jurídico tributário. Não merece, portanto, qualquer reparo a apuração feita de ofício pela autoridade fiscal.

Entretanto, devem ser levados em consideração e proporcionalmente imputados eventuais pagamentos de IRPJ e CSLL feitos no momento da rescisão do contrato que se refiram às receitas apuradas de ofício pela fiscalização de acordo com o regime de competência no período fiscalizado.

Por fim, não há fundamento para deferir a imputação de eventuais pagamentos de PIS e COFINS indevidos ou a maior com os débitos de IRPJ e CSLL. Neste caso, trata-se de tributos distintos e, caso se configurem pagamentos a maior ou indevidos, devem ser objeto de pedidos de repetição de indébito, conforme legislação de regência.

Conclusão.

Voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, sanando a obscuridade apontada pela embargante para reconhecer a apropriação da receita pelo regime de competência, devendo-se ajustar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, utilizando-se o coeficiente de presunção de 32%, e deduzindo-se eventuais valores recolhidos a título dos respectivos tributos.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – redator designado