



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

**Processo n°** 19515.722835/2013-75  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.491 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de setembro de 2016  
**Matéria** Pagamento a residente no exterior/Outros ajustes ao Lucro Líquido  
**Recorrentes** NESTLE BRASIL LTDA. CNPJ 60.409.075/0001-52  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. IRRF.

O auto de infração regularmente cientificado ao contribuinte antes de completados 5 (cinco) anos do fato gerador, não foi atingido pela decadência.

ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE.

Descabe a nulidade porque nenhum dos pressupostos para tanto foi constatado e eventuais irregularidades foram analisadas no recurso voluntário apresentado pelo contribuinte a este Conselho.

IRRF. IRPJ. CSLL. ERRO IDENTIFICADO POSTERIORMENTE.

Em se tratando de legislação tributária, o erro identificado posteriormente não exime o contribuinte de promover a retificação, a apuração dos tributos devidos que não haviam sido apurados nem recolhidos; e, em não o fazendo espontaneamente, está sujeito a serem tais tributos exigidos mediante lançamento de ofício, com incidência de multa de ofício.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

DIVIDENDOS. LUCROS ACUMULADOS. AJUSTES.

Procede a desqualificação como dividendos, de valores remetidos a esse título para sócio no exterior, se a Recorrente não apresenta elementos de prova de que ajustes referentes a erros, cujo montante supera o dos lucros acumulados na data da apuração, não se referem ao período anterior à data de apuração, conforme alega.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. MONTANTE DEDUTÍVEL.

Procede a redução do montante dedutível de Juros sobre Capital Próprio - JCP se o valor do Patrimônio Líquido sobre o qual foram calculados era

menor devido a ajustes referentes a erros, cujo montante superou o dos lucros acumulados na data da apuração.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, o decidido no principal.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Data do fato gerador: 15/12/2008

REMESSA PARA O EXTERIOR

Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros ou sendo estes em montante insuficiente, o valor excedente distribuído será tributado e, em se tratando de rendimentos remetidos por fonte situada no País, a pessoa jurídica no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte à alíquota de quinze por cento; e sendo o caso de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância creditada será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2008

MULTA QUALIFICADA.

Cabe reduzir a multa qualificada para o percentual de 75% se restou margem de dúvida sobre a intenção dolosa.

RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

Descabe a responsabilização de sócios e diretores da Recorrente pelo art. 135, III do CTN, se restou margem de dúvida sobre intenção dolosa das infrações autuadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de ofício e considerar improcedentes os Termos de Sujeição Passiva Solidária e, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso voluntário, mantendo a exigência de R\$ 92.173.395,50 de IRRF, acrescida de multa de ofício reduzida para 75%, mais juros de mora; cancelar as exigências de IRPJ e CSLL; reduzir o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2008 para R\$(-) 68.779.672,17 e o Saldo Negativo de CSLL para R\$ (-) 19.962.646,29; Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano e Ronaldo Apelbaum, que lhe davam provimento. Fizeram sustentação oral, pela Recorrente o Dr. Douglas Odorizzi, OAB 207.535/SP e, pelos solidários, o Dr. Hugo Funaro, OAB 169.029/SP e pela Fazenda Nacional, o Dr. Marco Aurelio Zortea.

*(documento assinado digitalmente)*

**ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA - Presidente.**

(documento assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Alkmeida, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Fabiano Alves Penteado e Ronaldo Apelbaum.

## Relatório

Trata o processo de autos de infração que exigem Imposto sobre a Renda retido na Fonte - IRR, págs. 1.425/1.428, no montante de R\$92.173.395,50 devido à infração 001 - Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior, fato gerador em 15/12/2008, base legal nos arts. 685, I, 682, 683, 684, 685 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR de 1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999); art. 28, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, págs. 1.429/1.434, no montante de R\$9.347.835,30, fato gerador em 31/12/2008, relativo à infração 001 - Adições não computadas na Apuração do Lucro Real, Excesso de Juros sobre Capital Próprio, base legal nos arts. 3º e 9º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 249 I e 347 do RIR de 1999; e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$3.365.220,71, relativamente ao mesmo fato gerador e infração, base legal no arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990 e do art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; arts. 2º e 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com as alterações pelos arts. 78 e 88 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002; acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora; os motivos da autuação e descrição dos procedimentos de fiscalização constam do Termo de Verificação Fiscal - TVF de págs. 1.441/1.483.

2. Foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária de págs. 1.886/1.922, contra Andreas Karl Berger, CPF 230.963.678-92; Gabriel Severino da Silva, CPF 196.666.086-34; Humberto Maccabelli Filho, CPF 288.504.161-72; Ivan Fábio de Oliveira Zurita, CPF 623.852.408-15; Izael Sinem Junior, CPF 074.282.138-27; Jean Daniel Abel Hauser Petermann, CPF 112.845.268-52; João Batista Ferreira Dornellas, CPF 530.454.596-68; José Roberto Beraldo, CPF 962.097.808-06; Luis Alberto Brinckmann de Oliveira, CPF 439.752.750-49; Moacir Calligaris Junior, CPF 456.895.558-00; Ricardo de Toledo Pereira, CPF 112.964.138-45; Westermann Ferreira Geraldês, CPF 288.504.161-72; a base legal foram os arts. 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 153 da Lei das S A's, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; art. 8º do Decreto-Lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979.

3. Os Sujeitos Passivos Solidários apresentaram Recursos Hierárquicos em face dos respectivos Termos de Arrolamento de Bens e Direitos, requerendo efeito suspensivo e cancelamento.

4. Cientificado em 12/12/2013, o contribuinte apresentou a impugnação tempestiva de págs. 2.098/2.150, acompanhada dos documentos de págs. 2.151/2.184.

5. Os Sujeitos Passivos Solidários, cientificados, apresentaram impugnações, págs. 2187/2.480.
6. Em 06/06/2014, a Nestlé Brasil Ltda protocolou notícia de ocorrência de fato superveniente, com base na Lei nº 12.973, de 2014, págs. 2.489 (2.485)/2.493 (2.489).
7. A Delegacia de Julgamento em São Paulo - DRJ/SPO, emitiu o Acórdão 16-68.597 de 26 de maio de 2015, págs. 2.613 (2.609)/2.674 (2.670) em que, por unanimidade de voto, decidiu:
- 1) julgar improcedente a impugnação da autuada, mantendo integralmente o crédito tributário lançado;
  - 2) julgar improcedentes as impugnações dos responsáveis solidários Moacyr Calligaris Júnior; João Batista Ferreira Dornellas; Gabriel Severino da Silva; Ricardo de Toledo Pereira; Humberto Maccabelli Filho e Jean Daniel Abel Hauser Petermann; e
  - 3) julgar parcialmente procedentes as impugnações dos responsáveis solidários Andreas Karl Berger; Ivan Fabio de Oliveira Zurita; Izael Sinem Júnior; José Roberto Beraldo; Luis Alberto Brinckmann de Oliveira e Westermann Ferreira Geraldês, excluindo a responsabilidade relativa aos autos de infração de IRPJ e CSLL.
8. Dessa decisão a DRJ/SPO recorreu de ofício ao CARF.
9. Cientificada a Autuada e os Responsáveis Solidários, págs. 2.737 (2.733)/2.758 (2.754)/ 2.864 (2.859), 3.044 (3.038)/3.052 (23.046), apresentaram Recursos Voluntários:
- a. págs. 2.775 (2.769)/2.867 (2.862 e 2.988 (2.982)/3.093, Moacyr Calligaris Júnior; João Batista Ferreira Dornellas; Gabriel Severino da Silva; Ricardo de Toledo Pereira; Humberto Maccabelli Filho, Jean Daniel Abel Hauser Petermann, Andreas Karl Berger; Ivan Fabio de Oliveira Zurita; Izael Sinem Júnior; José Roberto Beraldo; Luis Alberto Brinckmann de Oliveira; e Westermann Ferreira Geraldês;
  - b. págs. 2868 (2.862)/2.936 (2.930), Nestlé do Brasil Ltda, acompanhada dos documentos de págs. 2.941 (2.935)/2.983 (2.977), em 06/07/2015.
10. A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário e Razões ao Recurso de Ofício, págs. 3.105 (3.099)/3.125 (3.119).
11. A Recorrente solicitou cópia do processo.

#### 1.1 RECURSO APRESENTADO PELA AUTUADA, NESTLÉ DO BRASIL.

12. Esclarece que desde 01/01/2008, devido ao art. 3º da Lei nº 11.638, de 2007, passou a ser empresa de grande porte e a ser obrigada a elaborar as demonstrações financeiras segundo a Lei das SA's e normas da Comissão de Valores Mobiliários - CVM e a ser submetida a auditoria independente; a citada lei também estabeleceu novos critérios para elaboração das primeiras demonstrações financeiras e a recorrente contratou a KPMG Auditores Independentes, que auditou as "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2007 e 2007", de acordo com os ditames legais.

13. Em 2008, pagou aos sócios JCP sobre o Patrimônio Líquido Contábil R\$1.149.182.609,48 e percentual de TJLP 6,25% pro rata; e distribuiu aos sócios parte dos lucros acumulados apurados em 31/12/2007 no valor de R\$564.539.591,81, em 15/12/2008.

*1.1.1 Decadência do direito quanto à constituição do crédito de IRRF*

14. Tratando-se de lançamento por homologação, submete-se ao art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; no caso, a data do fato gerador é a da transferência da quantia pela fonte pagadora ao beneficiário, o que é confirmado no auto de infração; o prazo quinquenal, no caso se encerrou em 15/12/2013, quando o procedimento adotado restou tacitamente homologado.

15. Eis que a Fiscalização, apesar de ter enviado o lançamento pelo correio em 12/12/2013, somente disponibilizou a documentação que serviu de fundamento à autuação, em 17/12/2013; por isso, o lançamento foi atingido pela decadência.

*1.1.2 Alteração pela DRJ, da motivação do lançamento.*

16. Destaca que, constituído o crédito tributário, o lançamento está completo e é vedado à autoridade administrativa modificar o lançamento.

17. Eis que a autuação em nenhum momento afirmou que as demonstrações financeiras de exercícios anteriores (2002 e 2007) deveriam ser refeitas, nem que certos erros deveriam ser apropriados ao final do período e outros no início, nem que as demonstrações não são válidas até serem aprovadas em assembléia de sócios; no entanto a DRJ concluiu que a legislação determina o refazimento das demonstrações de exercícios pretéritos, mediante a reabertura e apropriação dos ajustes quando ocorridos os eventos. Ao mesmo tempo, afirmou que somente quando os erros nas demonstrações de exercícios anteriores não são relevantes é que os ajustes podem ser feitos ao final do exercício e, ainda assim, desde que os demonstrativos anteriores já tenham sido aprovados pelos sócios. Para o acórdão recorrido, as regras violadas seriam o art. 1.078 do Código Civil e a Resolução CFC 1.087/2006. A seu modo de ver, ambos determinariam o registro dos ajustes entre 2002 e 2007 no caso.

18. Mais ainda. Enquanto a Fiscalização levou em conta os resultados de 2008 para verificar se ocorreu a distribuição de lucros em excesso, calculando a glosa da dedução de TCPs após considerá-los, a decisão recorrida deixou de avaliá-los, ao argumento de que "no caso da infração relativa aos juros sobre capital próprio, o crédito lançado pela fiscalização refere-se apenas ao valor do ajuste R\$651.398.669,14, que não foi decorrente da adoção inicial da Lei nº 11.638/2007" (p. 31). A inovação é flagrante, a DRJ desconsiderou a fundamentação legal e utilizou-se de outra a pretexto de julgar procedente a autuação.

19. Também em relação ao valor de RS45.776.508,29, a DRJ, diferentemente do Fiscal, considerou que impactou o resultado do exercício de 2008, o qual não interfere no fato gerador do IRRF datado de 15/12/2008 (p. 45). Diz que, certo ou errado, a Fiscalização contemplou os R\$ 45.776.508,29 de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos" no valor passível de distribuição. Em decorrência, era vedado à DRJ deixar de fazê-lo, alegando que a distribuição ocorreu em 15/12/2008 e o resultado de 2008 é apurado em 31/12/2008.

20. Também inovou ao excluir do lucro disponível para distribuição como dividendos em 2008, os valores computados com base na legislação societária do início do exercício (Lei 11.638/2007): a Fiscalização exigiu IRRF sobre parcela de dividendos distribuída em razão da

adoção, pela recorrente, das regras de direito privado vigentes a partir de 2008, que levaram à obtenção de resultado superior ao "lucro fiscal" (RTT), apurado segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, (R\$ 6.751.000,00); mas a DRJ alegou que "não seriam relevantes para a discussão, nem os ajustes decorrentes da adoção inicial da Lei 11.638/07, nem os do RTT. Eles só deveriam ter sido analisados em pagamentos efetuados após 31/12/2008, a título de distribuição de lucros ou dividendos apurados com base neste exercício" (p. 47).

21. Cita jurisprudência do CARF cancelado exações fundadas em justificativas afastadas pela DRJ, mesmo que as autoridades julgadoras considerem possível o enquadramento das situações em outras disposições normativas e conclui que, ante a assunção da DRJ pela improcedência das acusações constantes do trabalho fiscal, deve ser mantida a fundamentação do voto condutor ao acórdão recorrido para o fim de serem canceladas as exigências, afastando-se as inovadoras ilações feitas a pretexto de manter a peça fiscal, por ausência de competência legal para os órgãos julgadores assim procederem.

*1.1.3 Impossibilidade de elaboração e entrega das demonstrações financeiras de 31/12/2008 até a edição de todas as normas indispensáveis à sua elaboração.*

22. Historia as mudanças na legislação, destacando que a Lei nº 11.638, de 2007, publicada em 28/12/2007, passou a ser de aplicação obrigatória a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, dia 01/01/2008; a repercussão da abrupta entrada provocou tanta incerteza que a CVM divulgou Comunicado ao Mercado assumindo o compromisso de rever os atos normativos durante o ano 2008; cita que foram editados 15 CPCs em 2008 e 29 em 2009, além de dezenas de orientações técnicas ICPCs; e ainda a MP nº 449 em 04/12/2008; os CPC 4, 6 e 10, aplicáveis ao balanço de 31/12/2008.

23. Desse modo, afirma, é inequívoco que em 15/12/2008 (pagamento dos dividendos) a Recorrente não tinha como mensurar os ajustes necessários em razão da adoção da Lei das S/A, com as alterações promovidas pela Lei 11.638/2007 e MP 449/2008 e o regramento ee tais ajustes foi editado dias depois do pagamento dos dividendos, em 17/12/2008!

24. Por isso, as correções de "erros de interpretação" também se deram, em parte, calcadas nas novas disposições contábeis. Foram feitas a partir das novas regras sobre ativo intangível e redução ao valor recuperável do imobilizado; também se verifica mais uma impropriedade cometida pela DRJ. Não é correta a sua afirmação de que "*a fiscalização demonstrou claramente que, pelo regime de competência o ágio deveria ter sido amortizado até fevereiro de 2008*" (p. 39). Isso não só porque a Fiscalização apenas alega, mas não comprova, que os ajustes por erros teriam origem na inobservância do regime de competência, o que foi meramente repetido pela DRJ, como também em razão de a Recorrente - esta sim - demonstrar que os ajustes envolveram rubricas e valores que em nada se resumem à imaginada mera inobservância do regime de competência.

25. A serie de medidas mencionadas retardou a elaboração das demonstrações financeiras de 2008 das pessoas jurídicas em geral. Tanto que foi necessário adiar o prazo para entrega da DIPJ, usualmente apresentada até 30 de junho do ano subsequente ao de apuração do resultado tributável, e que foi, no que diz respeito ao ano-base de 2008, exercício de 2009, postergada para 16/10/2009 (IN 962/2009).

26. Apenas em tal data, no fim de 2009, a Recorrente passou a ter conhecimento, para efeito das demonstrações de 31/12/2008, que seriam computados ajustes no resultado do

exercício anterior, como informado na ficha 38 da DIPJ originariamente entregue na data de 16/10/2009. Assim, é incorreta outra irresponsável alegação da DRJ.

27. As pessoas jurídicas em geral não sabiam, tanto ao final de 2008, quanto em abril de 2009, quais os ajustes que seriam necessários em suas demonstrações financeiras, em consequência da adoção do padrão contábil internacional e da extensão da aplicação da Lei das S/A às "Sociedades de Grande Porte" (o que alberga os ajustes por "erros de interpretação").

28. Pior ainda na hipótese de que se cuida, em que o ato regulamentar mais importante a tratar da questão - CPC 13 - passou a ter que ser observado a partir de 17/12/2008, com a Deliberação CVM 565, que revela a impossibilidade completa de conferir legitimidade às acusações fiscais de que, desde 01/01/2008, a Recorrente estaria obrigada a providenciar e já tinha conhecimento dos ajustes a serem feitos em suas demonstrações financeiras.

29. Mais absurdo ainda e a assertiva utilizada a pretexto de manter o trabalho fiscal, no sentido de que "*quanto à data de aprovação do CPC 13, relebramos (sic) que durante o ano de 2008 houve amplo debate em torno das modificações trazidas pela Lei nº 11.638/2007, sendo que a minuta do pronunciamento foi divulgada em 4/11/2008, antes, portanto, da reunião de sócios que deliberou a distribuição dos lucros*" (p. 47). A afirmação é inservível para justificar o crédito tributário lançado. Ora, a deliberação pela distribuição, ocorrida em 25/11/2008, se deu levando em conta a legislação então vigente.

30. Se tanto não bastasse, acrescente-se ainda que, ao contabilizar dada transação, o lançamento reporta-se ao momento em que verificado o evento registrado.

31. Por isso o relatório de auditoria das "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007", datado de 03/08/2009, se refere à Lei 11.941, publicada em 28/05/2009, portanto, após a data a que se reportam os documentos elaborados, sem, ao assim fazer, ter transgredido quaisquer preceitos legais. Pelas mesmas razões, não há nada de errado quando as Notas Explicativas que integram as demonstrações financeiras de 31/12/2008, acompanhadas, para efeito de comparação, das demonstrações de 31/12/2007, mencionam que: "*A opção em definitivo ao RTT será manifestada somente quando da entrega da Declaração de Informações Econômico-fiscal da Pessoa Jurídica - DIPJ*" (página 16 - grifamos e destacamos). Houve aí o respeito à técnica aplicável, no sentido de observar o tempo verbal contemporâneo à data a que se reportam as notas explicativas aos documentos contábeis. Procedeu-se nesses moldes.

32. A decisão reconheceu o erro fiscal, ao afirmar que, a despeito de as demonstrações financeiras de 2008 terem sido de fato elaboradas com registros contábeis de 2009 "decisão da distribuição dos dividendos foi, no mínimo, açodada" (p. 41). Ora, nada há de precipitado em deliberar-se por distribuir os resultados de um exercício anterior (2007) entre os meses de novembro e dezembro do ano seguinte (2008). Ao contrário. Vê-se aí a espera pelo sócio quanto à necessidade da investida permanecer com os lucros para ampliação dos investimentos ou qualquer outra medida. Açodada, essa sim, foi a conduta fiscal de impor crédito tributário indevido e, pior, com multa qualificada.

*1.1.4 Ausência de distribuição de JCPs e de lucros em excesso. Os ajustes no resultado do exercício de 2007 foram apropriados em 31/12/2008 por determinação da legislação.*

33. O art. 175 da Lei das SAs estabelece a anualidade dos exercício; o pagamento de JCP e lucros debitados à conta do resultado do exercício anterior não demandam a elaboração

de novas demonstrações financeiras; assim, antes da apuração dos resultados e encerramento do exercício em curso, os resultados positivos do exercício anterior, que já estava encerrado, podem ser livremente distribuídos da forma como apurados; por isso, no presente caso, a Recorrente tinha direito a pagar JCP, ao longo de 2008, com base no Patrimônio Líquido Contábil apurado no balanço de encerramento em 31/12/2007, assim como à distribuição dos dividendos com base nos resultados e lucros acumulados apurados neste balanço.

34. Sem razão a DRJ quando manteve o crédito tributário, ao argumento de que: "Nos termos do art. 1.078 da Lei nº 10.406/2002, a assembléia ou reunião dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, com o objetivo de tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o resultado econômico " (p. 40) ilação que não serviu de fundamento ao trabalho fiscal. Não há nada na legislação que condicione a distribuição de lucros com base nas demonstrações financeiras de um exercício já encerrado à sua prévia aprovação em assembléia de sócios.

35. A regularidade do procedimento é confirmada pelos arts. 201 a 205 da Lei das S/A, que dispensam o levantamento demonstrações financeiras para o seu pagamento no curso do exercício quando debitados à conta de lucros acumulados (art. 204).

36. Discorda de que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados", disciplinada pelo artigo 186 da Lei das S/A, deveria ter sido elaborada em 01/01/2008, dado que integra as demonstrações financeiras levantadas ao final de cada exercício. A par de a leitura do artigo 176 da Lei das S/A já levar à conclusão inequívoca de que tal demonstração deve ser elaborada somente ao final do exercício, o modo como insere no estatuto das companhias confirma que ela representa documento de elaboração obrigatória apenas no encerramento do ano; não tem existência autônoma e deve ser elaborada junto com as demais demonstrações contábeis; não é possível admitir que a demonstração de LPA deveria ser elaborada no início do exercício.

37. No entanto, a DRJ ignorou tais fundamentos.

38. Na hipótese em análise, não havia a necessidade de que os ajustes de 2007 fossem apropriados a partir de 01/01/2008, mas sim em 31/12/2008, para efeito comparativo; as apropriações tinham de ser feitas apenas em 31/12/2008, para efeito comparativo e, para isso, era necessário seguir sequência de três etapas. Por primeiro, indicar o valor originariamente apurado no exercício anterior como "o saldo do início do período" (correspondente a 01/01/2008). Por segundo, mencionar os ajustes a serem realizados. Por terceiro, descrever o novo resultado das rubricas envolvidas. Mesmo porque, se assim não fosse feito, não seria possível ter conhecimento dos lançamentos contábeis efetuados para proceder à comparação.

39. Daí porque não serve fundamento à manutenção do crédito tributário a ilação da decisão recorrida de que, "*no parecer da KPMG, foi tomada como base a posição contábil corrigida, como se os ajustes tivessem ocorrido em 31/12/2007. Só então foram calculados os ajustes decorrentes das mudanças nas práticas contábeis determinadas pela Lei nº 11.638/2007*" (p. 41); o CPC 23, que substituiu a Resolução CFC 1.087/2006, sem alterá-la, determinou que, no caso de mudança de política contábil (critério contábil, na linguagem da lei) ou de retificação de erro, sejam reapresentadas as demonstrações anteriores apresentadas comparativamente como se desde então fosse utilizada a nova política ou como se nunca tivesse cometido o erro (e não para o fim de retroagir como meio para rever as consequências dos atos a partir dos novos critérios), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido precisa sofrer, nesse caso, duas adições: a primeira linha continua sendo os valores

apresentados para as contas do patrimônio líquido como o foram na apresentação anterior, sem a mudança da política e/ou sim a retificação de erro; a seguir apresentam-se os efeitos das mudanças de política contábil e os das retificações de erros (que precisam ser evidenciados em notas explicativas conforme p QPC 23); a seguir subtotal, agora sim devidamente ajustados todos os saldos modificados

40. Foi respeitando a data (31/12/2008), a sequência exposta (saldo inicial, ajustes e nova posição) e para o fim exclusivo descrito (de comparação), que a Recorrente procedeu ao ajustes a título de "erros de interpretação" com data de 31/12/2007.

41. A correção do erro referente a um ou mais exercícios anteriores deve ser considerada na determinação do lucro ou prejuízo do exercício em que o erro foi descoberto.

42. Assevera que a restrição à distribuição de lucros ignorando os ajustes da Demonstração de LPA, se aplica quando os lucros registrados não tenham sido distribuídos até a sua elaboração- e no caso a DLPA tinha a obrigação de ser feita em 31/12/2008, contudo os ganhos acumulados até o último período foram regularmente destinados aos sócios em deliberação tomada em 25/11/2008, e o pagamento em 15/12/2008; discorda que se passaram apenas 15 dias entre a distribuição e a elaboração da DLPA, foi esta foi elaborada apenas quando os ajustes eram conhecidos, em 2009.

43. Assevera que a Ficha 38 da DIPJ foi preenchida corretamente, a sequência imaginada pela Fiscalização não existe; sendo a DIPJ datada de 31/12 do ano-calendário, as linhas 01 a 09 se referem ao resultado do exercício então encerrado, o que é corroborado pelo manual de preenchimento da DIPJ.

44. Não existe a sequência e a correlação entre os blocos da Ficha 38 da DIPJ a que se refere a Fiscalização relativamente às destinações do lucro do período pretérito, pagos no curso do ano-calendário, como que se todos os valores se relacionassem entre as linhas 01 a 15 e apenas o saldo da última, se positivo, pudesse ser distribuído. A alegação de que a Recorrente teria desrespeitado a sequência inserta na "histórica ficha 38 da DIPJ", só demonstra que a Fiscalização, no afã de tentar fundamentar o seu trabalho, acabou confirmando a sua improcedência, ao ignorar os termos do próprio Manual de Preenchimento da DIPJ elaborado pela Receita Federal. De fato, as orientações de preenchimento da Ficha 38 demonstram que não havia proibição para descrever os lucros pagos ao longo de 2008 levando em conta o resultado apurado em 2007, ainda que na elaboração das demonstrações de 31/12/2008, o valor tenha sido revertido. Tanto é assim que a declaração foi feita e processada regularmente pelo Fisco.

45. Destaca que a DRJ considerou não relevante a discussão em torno da sequência de preenchimento da Ficha 38 da DIPJ, contrariando a base do argumento da autuação.

46. De toda sorte, o fato - não contraditado pela DRJ - é que, independentemente da natureza dos ajustes feitos pela Recorrente, sejam eles originários da adoção inicial do novo padrão contábil, sejam eles decorrentes de "erros de interpretação", é certo que a apropriação deveria se dar somente nas demonstrações financeiras datadas de 31/12/2008, como realizado, conforme comprovado pela própria Fiscalização (§ 51 / p. 16 do TVF). Até tal data, a posição patrimonial da Recorrente era refletida nas demonstrações financeiras levantadas em 31/12/2007. Logo, como essas espelhavam PLC de R\$ 1.149.182.609,48 e lucros de R\$ 596.582.207,58, resta configurada a regularidade no pagamento de JCPs de R\$ 68.661.750,96

(ao longo de 2008) e lucros de R\$ 564.539.591,84 (em 15/12/2008); invoca o Acórdão CSRF 9101-00541 do CARF.

47. Aponta que atos da CVM confirmam que o momento da adoção inicial do novo regime contábil é 31/12/2008: Instrução CVM 469/2008 e CPC 13 (transcreve à pág. 2.900); não se deve confundir data de transição com balanço de transição; cita autores e afirma que foi a fiscalização que desrespeitou o "Comunicado de Mercado" da CVM, a Instrução CVM 469/2008 e o CPC 13.

*1.1.5 Os lucros apurados em um exercício são passíveis de serem distribuídos até o encerramento do exercício seguinte independentemente da elaboração de novas demonstrações financeiras.*

48. Reitera argumentos já apresentados, destacando que os resultados e lucros acumulados de exercício anterior são ganhos definitivos que poderiam ter sido remetidos aos sócios desde o dia em que as demonstrações financeiras estavam prontas e, sendo assim, não há impedimento para que se faça dias ou meses depois com base no mesmo documento, mas antes do encerramento do ciclo de um ano da data a que se reportam; e no seu caso o contrato social confere ampla liberdade para os sócios deliberarem sobre distribuição de dividendos.

49. Sobre a manutenção do lançamento pela DRJ, aponta que: 1. Inexiste regra que imponha condicionantes ao uso das demonstrações financeiras de exercício pretérito para pagamento de dividendos no período em curso; não tem sentido a afirmação: "O raciocínio da impugnante seria válido se as demonstrações financeiras de 2007 não padecessem de equívocos significativos, no valor total de RS 651 milhões"; 2. Até porque o art. 1.078 do Código Civil não se presta a atribuir valor legal às demonstrações financeiras, mas serve de garantia aos administradores para que não sejam responsabilizados por eventuais prejuízos da sociedade depois das contas dela terem sido aprovadas pelos sócios; 3. se houvesse necessidade de aprovação das contas para a distribuição de lucros, houve a a deliberação pela distribuição de lucros, subscrita em 25/11/2008, tomou por base as demonstrações de 31/12/2007, ratificado pela reunião de 12/04/2010, que avaliou os mesmos números, posição esta corroborada pelo Professor Modesto Carvalhosa em seu parecer; 4. mais uma vez assumindo que os requisitos imaginados pela DRJ seriam corretos, questiona o que significaria "erros relevantes ? Qual o critério? Para caracterizá-lo dependente do porte da pessoa jurídica. Não é algo absoluto.

50. Cita autores e conclui ser descabida a acusação de que a Recorrente não poderia, em 25/11/2008, deliberar e, em 15/12/2008, distribuir dividendos pagos levando em consideração demonstrações financeiras de 31/12/2007, antes de apropriar ajustes que passaram a ser obrigatórios apenas quando da elaboração das demonstrações financeiras de 31/12/2008

*1.1.6 Os ajustes a título de "erros de interpretação" têm origem na adoção obrigatória da Lei das S/A pela Recorrente na condição de "Sociedade de Grande Porte".*

51. Discorda que os ajustes de "erros de interpretação" seriam dissociados da entrada em vigor da Lei nº 11.638, de 2007; assevera que sim e que a diferença é que não se referem à adoção do padrão contábil internacional a que se refere o CPC 13, mas ao tratamento conferido às "Sociedades de Grande Porte", conceito no qual a recorrente passou a se enquadrar a partir de 01/01/2008; com isso, as suas demonstrações financeiras, que até então se sujeitavam as disposições do Código Civil (art. 1.065 e 1.179 a 1.195) e, supletivamente (a título de referência, embora não de forma obrigatória), aos princípios contábeis geralmente aceitos

(Resolução CFC 750/1993), passaram a subordinar-se à Lei das S/A e aos atos editados pela CVM, bem como a submeter-se ao procedimento de auditoria independente de suas contas (o que também não era feito anteriormente).

52. Discorda da ilação de que: "Os valores que geraram os ajustes no montante de RS 651 milhões deixaram de ser contabilizados na época própria, em descumprimento ao princípio da competência, já em vigor quando da elaboração das demonstrações financeiras do exercício de 2007 (Resolução CFC 750/1993 - Princípios contábeis geralmente aceitos)" (p. 43) e explica que os ajustes por "erro de interpretação" não se referem ao regime de competência.

53. Os ajustes compreendem: (1) provisões, que são estimativas de possíveis dispêndios futuros e, portanto, não se confundem com despesas incorridas; e (2) amortizações de ágio por expectativa de rentabilidade futura; os lançamentos a título de "erros de interpretação" feitos pela Recorrente não têm impacto fiscal. As provisões constituídas não afetam o resultado tributável enquanto não ocorridos os fatos para os quais são feitas as estimativas (RIR/99, arts. 249,1 e 33567e IN 390/04, arts. 38,1, 39, § 1º, III e 45) e as amortizações de ágio por expectativa de rentabilidade futura são indiferentes para fins de IRPJ e CSLL até a baixa do investimento por alienação, fusão, cisão ou incorporação (RIR/99, arts. 386 e 426 e IN 390/04, arts. 75 e 78, § 2o).

54. Diz que não foi transgredido o princípio da prudência, pois, no caso da Recorrente, não havia duas formas de apuração de suas movimentações patrimoniais nem como escolher o maior valor para ativos e o menor passivos. Como sociedade limitada, suas demonstrações financeiras não eram preparadas seguindo a riqueza de detalhes exigidos pela Lei das S/A e pelos atos CVM. Eram feitos apenas os registros padrões da Resolução CFC 750/1993, onde não se incluem provisões nem amortização do ágio de investimento.

55. Ocorreu que nas "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007", em 03/08/2009, a auditoria independente fez a observação de que os ajustes, fruto da adoção da Lei das S/A pela primeira vez, representavam "erros de interpretação", conforme definidos na Resolução CFC 1.087/2006 (NBCT 19.11), na mesma linha do ulterior CPC 23: "Erros de exercícios anteriores são omissões ou distorções contidos nas demonstrações contábeis de um ou mais exercícios anteriores, resultantes de falhas no uso ou do uso errôneo de informações confiáveis que: a) estavam disponíveis quando da elaboração das demonstrações contábeis; e b) seria razoável concluir serem conhecidas e consideradas por ocasião da elaboração e da divulgação daquelas demonstrações contábeis. *Tais erros incluem os efeitos de enganos matemáticos, de enganos na aplicação das práticas contábeis, de desconsideração ou má interpretação de fatos e defraudes*"<sup>2,169</sup>.

56. Verifica-se, assim, que os erros não envolvem apenas fatos que deixaram de ser considerados, mas também a ausência de adoção das melhores práticas contábeis. Esse era o caso da Recorrente; assevera que não houveram falhas propositais visando remunerar os sócios com ganhos inexistentes.

*1.1.7 Fato superveniente de aplicação obrigatória ao processo em curso (CTN, art. 106). A Lei 12.973/2014 (arts. 72 e 73) reconheceu a impossibilidade de serem feitos ajustes nas demonstrações financeiras encerradas até 31/12/2007 com base nas regras que entraram em vigor em 01/01/2008.*

57. Ainda que se considere correta a linha adotada pela fiscalização, impõe-se o reconhecimento da insubsistência dos lançamentos contestados, dada a ocorrência de fato

superveniente, a edição da Lei 12.973/2014 (conversão da MP 627/2013), na esteira do art. 106 do CTN (retroatividade benigna de lei superveniente), cujo art. 72, que visou solucionar a controvérsia, que era: para os contribuintes, a intributabilidade alcançaria o resultado apurado segundo as disposições vigentes a partir de 2008; para o Fisco Federal, a desoneração seria restrita aos lucros quantificados segundo o padrão contábil adotado até 31/12/2007, nos termos do Parecer PGFN/CAT 202/2013 e da IN 1.397/2013.

58. A não tributabilidade mencionada aplica-se até 2013; para 2014, os contribuintes que não fizerem a opção pela adoção do novo regime - objeto dos artigos 1º, 2º e 4º a 70 do mesmo diploma legal - ficarão sujeitos à tributação de eventual diferença a maior distribuída, nos termos da IN 1.397/2013 e consoante o Parecer PGFN/CAT 202/2013.

59. O mesmo raciocínio aplica-se aos JCPs. Os valores a esse título calculados e pagos entre 2008 a 2013 receberam o seguinte tratamento da Lei 12.973/2014, no art. 73 e §§: - a data base para cálculo dos JCPs pagos ao longo de 2008 - só precisaria ser recalculado em 31/12/2008. Nunca em 01/01/2008.

60. Em conclusão, os arts. 72 e 73 da Lei 12.973/2014 confirmam a procedência da conduta da Recorrente e tornam prejudicada a fundamentação adotada pela Fiscalização e DRJ.

*1.1.8 Fundamento autônomo a demonstrar o descabimento da exigência de IRRF a título de distribuição de lucros em excesso. Tratamento obrigatório como redução de capital.*

61. Mesmo que se admitisse ter ocorrido distribuição de lucros em excesso (com o que não concorda) isso acarretaria redução de capital (isto é, restituição de capital aos acionistas), não sujeita ao IRRF, por inexistência de base legal, sendo inaceitável a posição de DRJ de que a "redução de capital" não poderia ser reconhecida porque não houve deliberação dos sócios neste sentido; eis que a distribuição foi decidida por unanimidade em 25/11/2008.

62. O art. 690, II do RIR de 1999, determina que não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682, as remessas destinadas ao exterior de valores em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem.

63. Diz que a exigência de IRRF com base na IN nº 93, de 1997, não se sustenta, pois o art. 48 não impõe a exigência de IRRF sobre pagamento de lucros em excesso distribuído a não residente.

64. A época, o Registro Declaratório Eletrônico do Investimento Externo Direto - RDE/IED - indicava que a Recorrente tinha capital de R\$ 468.208.970,00, do qual R\$ 468.208.966,00 dizia respeito ao investimento da sócia Nestlé S/A. Assim sendo, quando muito, apenas a diferença de R\$54.106.941,82 (R\$522.315.907,82 - R\$468.208.970,00), resultado da subtração do total remetido a maior e o capital registrando no BACEN poderia ficar sujeito ao IRRF previsto no artigo 48 da IN 93/1997.

65. Acusa que ocorreu reclassificação negocial, impondo-se o cancelamento da autuação.

66. Conclui que o lançamento de IRRF carece de fundamentação legal, violando a legalidade em matéria tributária (CF, art. 150, I e CTN, arts. 97 a 99), pois impõe a exigência de tributo sem previsão em lei (e nem mesmo em ato infralegal).

*1.1.9 Lucro líquido de 2008. Impossibilidade de exclusão do "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos" e das diferenças oriundas do RTT do resultado possível de distribuição.*

67. Afirma que jamais poderiam ter sido suprimidos do lucro líquido de 2008 passível de distribuição os R\$45.776.508,29 de IRPJ e CSLL diferidos, assim com os R\$6.751.000,00 de diferenças RTT também deveriam ter sido descontados do total de R\$522.315.907,82 tido como pago a título de lucros inexistentes.

68. Ao contrário do que alega a Fiscalização, a isenção de IRRF aos lucros apurados - Lei 9.249/1995, art. 10 - aplica-se sim ao resultado quantificado segundo as normas de direito privado ("lucro societário"), pouco importa se o montante integra ou não as bases do IRPJ e da CSLL. Assim, as distribuições alcançadas pela isenção compreendem o lucro líquido e não o resultado determinado segundo as normas fiscais, que servirá de base de cálculo para a determinação do IRPJ e CSLL; os fundamentos são:

- a. A legislação assegurava a isenção somente daquilo que era tributado, até a entrada em vigor da Lei 9.429/1995, que revogou o sistema então vigente ;
- b. O Fisco já se manifestou no sentido de que a mudança para o sistema vigente foi para garantir a isenção do lucro societário, independentemente de não representar o mesmo valor base tributável pelo IRPJ ; e
- c. O próprio Parecer PGFN/CAT 202/2013 admite que o lucro isento é o apurado segundo as normas de direito privado .

69. Explica que as parcelas apropriadas a título de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos" são ajustes obrigatórios na formação do resultado contábil (Deliberação 273/1998 e Instrução CVM 371/2002). Segundo definição constante da Deliberação CVM 273/1998, ativos fiscais diferidos de IRPJ e CSLL "são os valores do imposto de renda e da contribuição social a recuperar em períodos futuros", fruto: (a) de diferenças temporárias dedutíveis ou (b) da compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados (item 12).

70. Conclusão semelhante aplica-se aos ajustes relacionados à aplicação do RTT por três razões distintas, sendo inviável imaginar que a parcela distribuível estaria restrita ao "lucro fiscal"; primeiro, porque o RTT não teve por objetivo romper com o sistema fiscal até então existente no que respeita à tributação dos lucros; segundo, em razão de dispor acerca do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL e não sobre o IRRF, passível de ser aplicado aos casos de distribuição de lucros em excesso; terceiro, na medida em que a competência conferida à Receita Federal para dispor sobre o RTT não autoriza adentrar na formação de cálculo dos ativos, passivos, resultado e PLC, restringindo-se a tratar "dos ajustes extracontábeis decorrentes" da sua existência (Lei 11.941/2009, art. 24).

71. O aumento presente no lucro líquido significará uma redução futura no resultado da sociedade; a questão é apenas temporal, sem que a introdução das novas regras contábeis permita a disponibilização de valores aos sócios em prejuízo da Fazenda Nacional, constituindo assim fundamento adicional a justificar a im procedência das determinações dos artigos 26 a 28 da IN 1.397/2013.

### *1.1.10 Ausência dos pressupostos para o agravamento da multa em 150%.*

72. Como a multa majorada (150%) supõe uma dupla falta: (a) o não recolhimento do tributo devido; e (b) o uso de instrumento fraudulento para evitar a tributação, afirma que a motivação fiscal, calcada em: que a empresa estaria ciente de que deveria ter efetuado os ajustes antes da remessa de dividendos e do pagamento dos JCP; para preservar a empresa, não justifica sua aplicação; que não houve comprovação de que a Recorrente infringiu os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964; não houve emprego de artifício doloso ardiloso e instrumento fraudulento, a fim de reduzir ou suprimir tributos ou impedir ou dificultar o conhecimento de seu surgimento.

73. Porém a Recorrente agiu às claras, todos os atos praticados foram regularmente formalizados e produziram suas naturais consequências jurídicas tanto no País quanto no exterior. Foram registrados, auditados por profissionais independentes e amplamente divulgados perante os órgãos cabíveis. Isso compreendeu o BACEN (RDE-IED, RDE-ROF e contratos de câmbio), a JUCESP (registro de atas com as deliberações) e a Receita Federal (apresentação de declarações); o empréstimo contraído à controladora Nestlé S/A visou financiar as suas atividades econômicas e negócios e quitado apenas parcialmente até o presente. O restante dos recursos obtidos continua sendo utilizado para financiar os empreendimentos da Recorrente.

74. E a Recorrente continua a existir, saldando seus compromissos regularmente; a remuneração distribuída em 2008 não abalou a sua continuidade.

75. Em situações semelhantes, a jurisprudência administrativa tem afastado a multa qualificada; transcreve acórdãos.

## 1.2 RECURSOS APRESENTADOS PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, CUJAS IMPUGNAÇÕES FORAM CONSIDERADAS IMPROCEDENTES PELA DRJ.

### *1.2.1 Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS) e inovação em sua motivação por parte da DRJ.*

76. Não houve no TVF qualquer menção aos dispositivos ou às circunstâncias fáticas que dariam ensejo à responsabilização Solidária; a simples leitura dos artigos referidos não permite compreender como poderiam fundamentar a responsabilização do Recorrente, já que este ocupa posição diversa das pessoas neles indicadas e sequer houve desconto na fonte da diferença de IRF exigida nos autos do presente processo administrativo, supostos de aplicação dessas normas); o TVF limita-se a afirmar que os arts. 135, III, do CTN e 158 da Lei das S/A autorizariam a imputação de responsabilidade solidária aos administradores da pessoa jurídica autuada, em razão de conduta culposa (o que explica a indicação do art. 153 da Lei das S/A no TSPS, a despeito de não constar do TVF), por terem deliberado a remessa de dividendos e o pagamento de JCP e não terem se oposto ou evitado.

77. Adicionalmente ao "esclarecer" o sentido da norma contida no dispositivo e "explicitar" a razão de fato que teria atraído sua incidência sobre o caso, a DRJ simplesmente refez a acusação, substituindo-se à Fiscalização no que tange à imperiosa motivação fático-jurídica (subsunção) do ato por ela exarado, em manifesta inobservância aos arts. 142, 145 e 146 do CTN e à cláusula do devido processo legal em sua acepção subjetiva, os quais, conjuntamente, positivam o princípio da imutabilidade do lançamento de ofício, cuja aplicação

é amplamente reconhecida pela Câmara Superior desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

*1.2.2 Inexistência de responsabilidade solidária com a pessoa jurídica autuada.*

78. Os arts. 153 e 158 da Lei 6.404/76 tratam de responsabilidade dos administradores de sociedades anônimas, não se aplicando aos administradores de sociedades limitadas, sujeitos a regras específicas do Código Civil; a responsabilidade tributária a administradores de pessoa jurídica de direito privado só é admissível nos casos expressos no CTN.

79. Inexiste responsabilidade solidária no caso, quer com fulcro no art. 8º do DL n. 1.736/79 (caso do IRF, pois não houve retenção), quer com fulcro no art. 135, III, do CTN (caso do IRPJ e da CSLL, por falta de comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto).

80. A jurisprudência consolidada em âmbito judicial e administrativo sobre o tema, diz que quando os sócios e administradores agem como órgãos da pessoa jurídica que representam, não há pluralidade de sujeitos passível de justificar a solidariedade por débitos constituídos contra a empresa. Os atos são da pessoa jurídica, apenas. Só cabe imputar responsabilidade a sócios e administradores por débitos da pessoa jurídica em situações excepcionais, quando exercerem cargo de direção e tenham agido conscientemente de forma contrária aos interesses da sociedade, buscando satisfazer interesse pessoal. Nesse caso, a responsabilidade recairá de forma integral e exclusiva sobre o autor do ilícito, que substituirá a pessoa jurídica no pólo passivo da obrigação tributária, excluindo a responsabilidade desta. Assim, compete ao Fisco comprovar que o sócio ou administrador praticou dolosamente o ato deflagrador da obrigação tributária em seu próprio interesse.

81. No caso concreto, a Fiscalização e a DRJ alegam que a responsabilidade tributária dos diretores da empresa autuada seria decorrente da prática dos seguintes atos: (a) remessa de dividendos e pagamento de JCP em valor maior do que o admitido pela legislação (itens 97, 105, 107 do TVF); e (b) aprovação das Demonstrações Financeiras em 31 de Dezembro de 2008 e 2007, na data de 03/08/2010 (itens 109 e 110 do TVF).

82. Ocorre que, a teor do contrato social da autuada, os atos referidos são privativos dos sócios, não competindo à diretoria; corroborando o exposto, os atos que aprovaram o pagamento de JCP, a remessa de dividendos e as Demonstrações Financeiras de 2007 e 2008 foram subscritos unicamente pelos sócios da autuada, como consta das fls. 1.484/1.493 deste processo.

83. Portanto, os atos que, no entender da Fiscalização, ensejariam a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN, não são de competência dos diretores da autuada e, por isso, não foram praticados e nem poderiam ter sido por eles evitados, o que afasta a alegada "culpa" e reforça a insubsistência do TSPS.

84. Nem se diga que o Recorrente poderia ser responsabilizado na qualidade de procurador de sócio da empresa autuada, pois este age por conta e ordem do representado (mandante). Assim, salvo a comprovação de excesso de poderes no mandato, incumbe ao sócio responder por atos praticados pelo seu procurador, agindo por sua conta e ordem.

1.3 RECURSOS APRESENTADOS PELOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS, CUJAS IMPUGNAÇÕES FORAM CONSIDERADAS PARCIALMENTE PROCEDENTES PELA DRJ.

1.3.1 *Nulidade do Termo de Sujeição Passiva Solidária (TSPS) e inovação em sua motivação por parte da D RJ.*

85. Nos mesmos termos já relatados.

1.3.2 *Inexistência de responsabilidade solidária com a pessoa jurídica autuada: Inaplicabilidade do art. 8 do DL n. 1.736/79 ao caso, pois não houve a retenção do IR na hipótese.*

86. A responsabilidade tributária solidária imputada pela Fiscalização ao Recorrente pela suposta prática de ato culposo no exercício de suas funções de diretor da empresa autuada não tinha mínimas condições de prosperar, como de resto já reconhecido pela DRJ ao afastar a exigência do IRPJ e da CSLL fundada no art. 135, III, do CTN.

87. Contudo, melhor sorte não socorre a exigência de IRF com suposto amparo no art. 8º do DL nº. 1.736, de 1979, o qual, a par de não veicular qualquer espécie de "responsabilidade solidária e objetiva", como quis a DRJ, é manifestamente inaplicável ao caso, nos termos da própria acusação formulada pela Fiscalização.

88. Assim, embora não haja impedimento para a responsabilização solidária de sócios, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, eventual disposição dessa ordem não poderia conflitar com o art. 135, III, do CTN, que exige a comprovação de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

89. Diferentemente do que sustenta a DRJ, não cuida o art. 8º do DL nº 1.736, de 1979, de hipótese de responsabilidade tributária solidária e objetiva, que *"não supõe a comprovação de nexos causal entre o surgimento da obrigação tributária e ato doloso praticado fora das atribuições normais das pessoas relacionadas no dispositivo com o objetivo de satisfazer seu interesse pessoal"*.

90. Como, segundo o próprio acórdão recorrido, não houve dolo e nem mesmo culpa por parte do Recorrente, que sequer participou das deliberações que determinaram a distribuição de lucros e JCPs, e como, no caso, a acusação é de não retenção do imposto de renda na fonte (e não de retenção sem o devido recolhimento), o dispositivo em causa é manifestamente inaplicável ao caso.

91. O próprio Fisco alega que o IRRF não foi retido na fonte, sendo impossível caracterizar-se o delito de apropriação indébita que poderia autorizar a responsabilidade fundada no art. 8º do DL nº 1.736, de 1979.

1.4 CONTRARRAZÕES - PFN.

92. Diz que a Recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por ter supostamente alterado a motivação contida no lançamento; que discordou das conclusões fiscais e manteve a autuação com base em novos fundamentos. A PFN discorda, pois da leitura da decisão recorrida, é possível aferir que ela ratifica a conclusão fiscal quanto ao mérito da autuação, qual seja: indevidos pagamentos de JCP e de dividendos, os quais foram realizados com base

em equivocado procedimento contábil; a DRJ/SPO pode até ter lançado mão de argumentos diversos daqueles utilizados pelo lançamento, mas tal argumentação apenas expõe a visão da autoridade julgadora a fim de reforçar que foi correta a autuação, o que não justifica o seu cancelamento.

93. Portanto, vê-se que a decisão recorrida não alterou a fundamentação do lançamento, pelo contrário, destacou ser correta quanto à constatação de que os ajustes deveriam ser feitos no primeiro dia do exercício onde os pagamentos foram realizados. Expressamente a decisão destaca que o Lançamento entendeu pela desnecessidade de se refazer as contas apuradas em 31/12/2007.

94. Afirma que a DRJ não considerou na apuração dos fatos geradores os valores relativos ao exercício de 2008 (tributos diferidos e ajustes referentes à aplicação da Lei nº 11.38, de 2007 e do RTT) e, tendo a Fiscalização considerado tais valores na sua apuração, a decisão recorrida teria inovado o lançamento. Sobre essa última afirmação, vale ser ressaltado que, apesar de a DRJ efetivamente ter entendido que tais valores são irrelevantes para a autuação, tal conclusão apenas demonstrou o entendimento da autoridade julgadora sobre assunto, não tendo acarretado nenhum prejuízo aos autuados, razão pela qual, não há que se falar em cancelamento da autuação.

95. Entende a PFN que não há razão para nulidade da decisão DRJ por inovação ao lançamento; que a DRJ manifestou a sua concordância com a conclusão fiscal, assim como, em que pese ter se posicionado de forma diferente quanto a um ponto específico, não alterou a fundamentação legal aplicável e não imputou aos autuados nenhum fato novo.

96. Inexistência de decadência, pois a Recorrente foi cientificada dos autos de infração, antes de completados 5 (cinco) anos do fato gerador.

97. O procedimento contábil adotado pelo contribuinte na apuração do seu patrimônio e do seu resultado passível de distribuição, foi indevido basicamente de quatro fatos: primeiro, da justificativa do ajuste; segundo, do seu valor; terceiro, da data em que ele foi realizado; quarto e último, de uma operação de empréstimo realizada pela empresa no mesmo dia em que os dividendos foram distribuídos.

98. Como primeiro aspecto, tem-se a justificativa do ajuste, que fora decorrente de "erros de interpretação". Esses erros, segundo fora constatado pela Fiscalização, são consequências do descumprimento ao princípio da competência. Como a empresa afirma em seu recurso que a Fiscalização não comprovou que tais ajustes teriam origem na falta de observância do referido regime de apuração, a que esses ajustes fazem referência (tal como apurado pelo documento "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007" trazido pelo próprio contribuinte): receitas reconhecidas em 2007.

99. Não prospera a tese de que tais ajustes decorrem da aplicação de novo critério contábil estabelecido pela Lei nº 11.638, de 2007, a qual estendeu às empresas de grande porte a aplicação das normas vigentes às sociedades anônimas. Independentemente de a empresa ter sido constituída com a responsabilidade limitada dos seus sócios, a aplicação do regime de competência sempre foi um mandamento vigente; a falta de amortização contábil do ágio, que representa mais da metade dos "erros" que foram corrigidos, demonstra que tais registros não decorreram de qualquer aplicação de nova regra contábil, mas sim de erro crasso cometido pelo contribuinte por descumprimento ao regime de competência. A falta desses registros se caracteriza como erro crasso uma vez que não há como imaginar, por exemplo, no caso do

ágio, o seu valor ser apropriado por meio do MEP (Método de Equivalência Patrimonial), mas a sua amortização ser esquecida.

100. Quanto segundo aspecto antes citado: o valor do ajuste. O valor do ajuste derivado dos "erros de interpretação" merece destaque em face do efeito que causou nas demonstrações contábeis do contribuinte; com a falta de registro desses "erros", o contribuinte transformou um prejuízo real de R\$54 milhões em um lucro fictício de R\$596 milhões, e aumentou o seu PL de R\$ 500 milhões para R\$ 1,149 bilhão. E, se não bastasse o registro desse aumento patrimonial fictício, o utilizou como base para o pagamento de JCP e distribuição de dividendos.

101. Nesse diapasão, surge o terceiro aspecto: a data em que o ajuste foi realizado. Tendo sido demonstrado que o ajuste de "erros de interpretação" não decorre de nenhum fato superveniente ao fim do ano de 2007, mas sim se refere a um erro cometido pelo contribuinte, e que promoveu um aumento significativo do patrimônio do contribuinte, merece atenção a data em que ele foi promovido: 31/12/2008, mais precisamente 16 dias depois da distribuição dos dividendos no valor de R\$ 564 milhões e de R\$ 17 milhões de JCP.

102. Milita também contra a validade desse ajuste de R\$651 milhões em 31/12/2008 o fato de ele ter sido promovido poucos dias depois da disponibilização do aumento patrimonial fictício que causou. Esses "erros de interpretação" somados ao momento em que foram corrigidos causaram um enorme prejuízo à empresa autuada, mais precisamente de R\$475 milhões. Esse fora o resultado apurado pelo "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007".

103. Aproveitando o prejuízo acima destacado, ressalta o último aspecto: a operação de empréstimo realizada pela empresa autuada no mesmo dia em que a maior parte do aumento patrimonial causada pelos "erros de interpretação" foi disponibilizada; tendo sido o aumento patrimonial irreal e tendo ele sido retirado da empresa, conclui que a Recorrente não poderia dispor desses recursos, pois isso levaria ao seu fim; e, em face da impossibilidade de pagar os irreais dividendos e TCP, restou à empresa celebrar um empréstimo com a sua sócia que estava recebendo os recursos no mesmo valor. Dessa forma, portanto, a empresa acabou não se descapitalizando, mas apenas transformou lucros acumulados em dinheiro obtido mediante empréstimo.

104. A PFN analisa ainda demais registros contábeis considerados irregulares pela Fiscalização: como a Fiscalização considerou que parte dos dividendos distribuídos em 15/12/2008 se referiam ao resultado auferido nesse ano, não há como afastar a aplicação dos ajustes decorrentes da opção pelo RTT e da Lei nº 11.638/2007. Isso porque, como a Fiscalização considerou que o resultado acumulado de 2008 foi distribuído, essa distribuição deve levar em consideração os ajustes aplicáveis pelas novas regras contábeis e que já eram vigentes naquele ano. Assim, a questão não decorre exatamente da obrigação de o contribuinte ter elaborado o balanço de transição em 01/01/2008, mas sim do fato de a Fiscalização ter aceito o lucro acumulado de 2008 na análise dos dividendos distribuídos. Nesse diapasão, vale destacar que, caso se entenda que tais ajustes decorrentes da aplicação das novas regras contábeis são indevidos, também se deve afastar a consideração dos lucros acumulados de 2008 no cálculo do resultado passível de distribuição em 15/12/2008.

105. Sobre não aplicação da isenção prevista no artigo 72 da Lei nº 12.973/2014 aos dividendos distribuídos: de acordo com a Recorrente, tendo sido os dividendos distribuídos em 15/12/2008, a referida norma garante a sua isenção. A tese defendida pelo contribuinte estaria correta se não fosse por um detalhe: a distribuição desses dividendos não fora calculada com

base nos resultados apurados entre 01/01/2008 a 31/12/2013, mas sim no resultado acumulado apurado em 31/12/2007.

106. Defende a qualificação da multa de ofício, pois o intuito de fraude (dolo) da ação cometida pela empresa autuada, a qual contou com a ajuda de seus sócios e diretores (conluio), resta evidente quando se compara as ações adotadas e o resultado final atingido; que, se o contribuinte tivesse promovido a sua escrituração contábil de acordo com os princípios básicos da contabilidade, não haveria patrimônio suficiente para permitir os pagamentos. Tanto não poderia ser utilizado que foi necessário formalizar uma operação de empréstimo para justificar a manutenção dos recursos em seu caixa; sendo assim, o intuito de fraude do contribuinte resta evidente quando se vê que ele montou uma forma de "forçar" o pagamento de JCP e dividendos. Para tanto, postergou o registro de ajustes referentes ao ano de 2007 apenas para depois do pagamento de tais valores em 2008.

107. Defende a responsabilização solidária dos sócios e diretores da empresa autuada, pois a responsabilidade de todos foi devidamente caracterizada, com base, mormente, na participação ativa de todos nos pagamentos glosados e tributados, assim como no seu conhecimento e poder de decisão; participaram ativamente dos atos que culminaram com o pagamento indevido de JCP e dividendos, acarretando um imenso e desnecessário sacrifício patrimonial da pessoa jurídica (prejuízo de R\$ 475 milhões). Tal participação ativa restou comprovada pela participação dessas pessoas tanto nas deliberações dos pagamentos, como na aprovação de documentos (tal como a "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007") que deram sustentação formal à artificialidade contábil montada.

## Voto

Conselheiro relator Eva Maria Los

### 2 Preliminar de decadência do lançamento de IRRF

#### 2.1.1 Decadência do direito quanto à constituição do crédito de IRRF

108. Advoga a recorrente que o lançamento do IRRF, tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, em que a data do fato gerador foi a data da transferência da quantia pela fonte pagadora ao beneficiário, em 15/12/2008, o que é confirmado no auto de infração foi atingido pela decadência porque, apesar de ter sido cientificada pelo correio em 12/12/2013 a Fiscalização somente disponibilizou a documentação que serviu de fundamento à autuação, em 17/12/2013.

109. Verifica-se da leitura da impugnação aos autos de infração de págs. 2.098/2.150, que tal matéria não foi questionada - portanto não foi instaurado litígio quanto a esta questão, e por consequência, não foi analisada pela DRJ/SPO.

110. Porém, em homenagem ao princípio da verdade material, cabe analisar se procede a reclamação.

111. Verifica-se que não procede.

112. Conforme o Aviso de Recebimento - AR à pág. 1.924, a Recorrente tomou ciência dos Autos de Infração, Termo de Verificação Fiscal e Termo de Encerramento Parcial da Fiscalização em 12/12/2013, antes de completados os 5 (cinco) anos a partir do fato gerador do IRRF.

113. A notificação ao contribuinte via correio, no seu domicílio tributário está de acordo com o art. 23, II do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997.

114. A data a que o Recorrente se refere é quando solicitou e recebeu cópia integral do processo, em data posterior à em que foi regularmente cientificado da autuação.

### 3 Nulidade do acórdão DRJ.

115. A Recorrente a pleiteia argumentando que a DRJ inovou na base legal ao julgar a autuação procedente e que, dessa forma, caracterizar-se-ia novo lançamento.

116. Os requisitos de nulidade de decisão constam do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações, que rege o processo administrativo-fiscal, verificando-se que nenhum se aplica ao caso; e conforme o art. 60, s irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, especialmente no presente caso, em que a interessada apresentou Recurso Voluntário a este Conselho. Cite-se:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

### 4 A Autuação.

117. A discussão se baseia em duas questões principais: data do balanço de transição que afetaria as apurações e valor dos Juros sobre Capital Próprio - JCP dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

118. O Autuante concluiu que a data correta para a apuração pela Recorrente do Balanço de Transição (balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, ponto de partida para a contabilidade de acordo com a Lei nº 11.638, de

2007, e Medida Provisória nº 449, de 3 de Dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), e cumprimento do disposto no art. 3º da Lei nº 11.638, de 2007, e no art. 186 da Lei das S A's (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), e Pronunciamento Técnico CPC nº 13 de 5 de dezembro de 2008, conforme explica no TVF, itens 50 e 51, págs. 1.455/1.456 e item 53, págs. 1.456/1.457 (em que cita declaração da Recorrente de que " A Empresa optou por elaborar balanço patrimonial de transição em 1º de janeiro de 2008...), era em 01/01/2008 (data de transição), enquanto que a empresa o efetuou em 31/12/2008:

- a. A Recorrente informou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2009/2008, encerrada em 31/12/2008, na Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados (pág. 902), linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, no total de R\$681.713.315,78, compostos de:
- i. TVF, item 22, pág. 1.445, R\$651.398.669,14, de "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", referentes a "Correção de erros de interpretação que afetaram os saldos de encerramento do exercício social findo em 31 de dezembro de 2007", conforme notas explicativas às demonstrações financeiras, págs. 22/23, alíneas "a" até "e";
  - ii. TVF, item 23, pág. 1.446, R\$30.314.646,63, de "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07, MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09";
- b. A Recorrente informou os valores de ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT, reproduzidos no LALUR, pág. 1.000:
- i. R\$(8.982.000,00 (-) 2.231.000,00= 6.751.000,00) na Ficha 06A - Demonstração do Resultado, linhas 33 e 49, pág. 9;
  - ii. e R\$(2.231.000,00 (-) 8.982.000,00= (-) 6.751.000,00) na Ficha 09A Demonstração do Lucro Real, linhas 2 e 3, pág. 10; e na Ficha 17 - Cálculo da CSLL, linhas 2 e 3;
- c. TVF, item 19, pág. 1.445, a Recorrente na Demonstração de Resultados apresentada ao Autuante, considerou indevidamente, como lucro passível de distribuição, R\$45.776.508,29 de "Imposto de Renda e CSLL diferidos";
- d. A Recorrente pagou à sua controladora no exterior (Nestlé S/A - 99,99%) Juros sobre Capital Próprio - JCP no valor de R\$68.661.750,96 (Ficha 06A - Demonstração de Resultados, linha 39, pág. 9); o cálculo pela Recorrente está às págs. 1.302/1.320 sobre o PL de R\$1.149.182.609,48 (totalizando R\$58.632.486; à pág. 911, Ficha 51A, consta R\$72.199.022,92 de JCP! com IRRF R\$10.829.850,89; à pág. 1.466, TVF, item 58.2, o autuante reproduz item 'c' das Notas Explicativas da empresa de que, em 15/12/2008, distribuiu R\$68.661.750,96 de dividendos, mas que ao elaborar as demonstrações financeiras encerradas em 31/12/2008, identificou erros que alteraram o saldo da conta de lucros acumulados para o prejuízo de R\$475.820.000,00.
- e. A recorrente distribuiu dividendos de R\$564.539.591,81, Ficha 38, linha 11.

119. O Autuante entendeu que o valor do Patrimônio Líquido, sobre o qual a empresa deveria ter calculado os JCP dedutíveis a serem pagos aos acionistas deveria ter sido R\$ 500.325.586,11, TVF pág. 1.457, itens 58 e 59.2, págs. 1.464/1.467, e apurou o valor de JCP de R\$31.270.409,76 (6,25% de TJLP do ano 2008 x PL 31/12/2007, dado que o resultado de 2008 não deve ser computado, pois a empresa optou pelo regime de apuração de lucro real anual e o resultado do próprio período de apuração somente será computado no PL que servirá de base de cálculo dos JCP, após sua transferência para as contas de reserva ou de lucros e prejuízos acumulados) - enquanto que a Recorrentes efetuou os cálculos sobre o PL de R\$1.149.182.609,48, págs. 1.303/1.320.

120. O Autuante também refez a apuração do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2008 considerando o valor dedutível de JCP que apurou e excluindo o que o contribuinte havia considerado:

a. TVF, item 18, pág. 1.444: Lucro Líquido de 2008:

Lucro Antes dos Impostos (fonte Dem Resultados apresentada p/empresa), que diverge da Ficha 06 A, linha 62, da DIPJ, onde consta R\$137.636.734,86, porque não consta da Dem de Result a dedução de R\$68.661.750,96 de JCP (linha 39 da Ficha 06A), TVF, itens 11 e 12, pág. 1.4413	206.298.485,82
(-) JCP recalculados (item 59.3)	31.270.409,76
(-) CSLL (apurado conforme adições e exclusões LALUR, itens 13, 14, 15, pág. 1.444)	10.838.722,20
(-) IRPJ (itens 16 e 17)	30.083.561,68
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>	<b>134.105.792,18</b>

121. O Autuante também refez a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados:

a. TVF, item 60, pág. 1.467: Lucros acumulados disponíveis para distribuição de dividendos:

	Lucros/(prejuízos)
Saldo em 31 de dezembro de 2007 (fonte DIPJ, Ficha 38 - Dem Lucros e Preju Acum, linha 1)	596.582.207,58
Ajustes nos lucros acumulados de 2007 (Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, pág. 902); TVF, itens 54 e 55, págs. 1.458/1.460	(651.398.669,14)
Ajustes da adoção inicial da Lei 11.638/07 (Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, pág. 902)	(30.314.646,63)
Lucro Líquido do Exercício (item 18 - já deduzido o novo JCP)	134.105.792,18
Ajustes do RTT (itens 14 e 16)	(6.751.000,00)
<b>Saldo disponível para Destinações</b>	<b>42.223.683,99</b>

122. Concluiu que|:

a. a recorrente pagou e deduziu como despesa de JCP, indevidamente, o valor de R\$(68.661.750,96 (-) 31.270.409,76=37.391.341,20);

- b. Remeteu ao exterior, indevidamente a título de dividendos, o valor de R\$(564.539.591,81-42.223.683,99=522.315.907,82).

123. A autuação foi:

- a. TVF item 70, pág. 1.473, IRRF sobre remessa de recursos ao exterior; base de cálculo reajustada, pois o valor remetido é considerado líquido do imposto de renda de 15% devido: R\$522.315.907,82 / (100%-15%) = R\$614.489.303,32, de onde apurou IRRF a exigir (15% x R\$614.489.303,32= R\$92.173.395,50); fato gerador na data da remessa 15/12/2008;
- b. Despesa indedutível a ser adicionada ao Lucro Real e à BC da CSLL de R\$37.391.341,20, sobre a qual apurou IRPJ (25% x R\$37.391.341,20 = R\$9.347.835,30); e CSLL no valor de (9% x R\$37.391.341,20 = R\$3.365.220,71).

## 5 Argumentos da Recorrente. Mérito.

124. Sobre a data do balanço de transição, argumenta que os ajustes na conta Lucros/Prejuízos Acumulados não poderiam impedir a distribuição dos dividendos e dos JCP, durante o ano-calendário 2008, e que tais ajustes poderiam ser feitos após a remessa de dividendos e o pagamento dos JCP; que a legislação impôs a elaboração de novos demonstrativos apenas em 31/12/2008.

125. Sobre o valor dos Juros sobre Capital Próprio - JCP, afirma que foram apurados, aprovados e liquidados tendo como base as demonstrações financeiras levantadas em 31/12/2007; que o documento intitulado "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007" é datado de 03/08/2010. Portanto, por uma questão cronológica era simplesmente impossível que integrantes do Conselho de Administração e da Diretoria da Requerente se manifestassem contrariamente às distribuições de juros sobre o capital e lucros levando em conta o citado "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007", como supôs a fiscalização por meio de questionamento constante do "Termo de Intimação Fiscal".

*5.1.1 Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014(conversão da MP 627/2013).*

126. Cabe examinar a aplicabilidade retroativa da lei, devido ao art. 106 do CTN, invocada pela Recorrente:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

127. A lei supra enquadra-se no art. 106, I, portanto, cabe o exame da sua aplicabilidade **ao caso presente.**

128. Aduz a Recorrente que à superveniente edição da Lei 12.973/2014 (conversão da MP 627/2013), aplica-se a retroatividade benigna de lei superveniente do art. 106 do CTN e que os arts. 72 e 73 da Lei 12.973/2014 confirmam a procedência da conduta da Recorrente e tornam prejudicada a fundamentação adotada pela Fiscalização e DRJ.

129. O art. 72, visou solucionar a controvérsia e estabeleceu que:

*"Art 72. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, em valores superiores aos apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do beneficiário, pessoa jurídica ou jurídica, residente ou domiciliado no País ou no exterior". (Grifou-se.)*

130. E que o mesmo raciocínio se aplica aos JCP, cujos valores calculados e pagos entre 2008 a 2013 receberam o seguinte tratamento da Lei 12.973/2014, no art. 73, de que a data base para cálculo dos JCPs pagos ao longo de 2008 que só precisaria ser recalculada em 31/12/2008, nunca em 01/01/2008.

*"Art. 73. Para os anos-calendário de 2008 a 2014, para fins do cálculo do limite previsto no art. 9ª da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, a pessoa jurídica poderá utilizar as contas do patrimônio líquido mensurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 1ª No cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

*§ 2º No ano-calendário de 2014, a opção ficará restrita aos não optantes das disposições contidas nos arts. 1ª e 2ª e 4ª a 70 desta Lei".(Grifou-se.)*

131. A leitura dos dispositivos supra evidencia que:

- a. art. 72 - a isenção de IRRF e de compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL da pessoa jurídica, se aplica aos lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados entre 1º de janeiro de 2008 e 31 de dezembro de 2013 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que excederem os apurados com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007; tais lucros e dividendos devem preencher duas condições: exceder o resultado apurado segundo a legislação antiga (vigente em 31/12/2007), e serem relativos aos período de 01/01 a 31/12/2008 - no entanto, na presente autuação, os dividendos distribuídos foram apurados com base nos lucros acumulados que a Recorrente alega que possuía em 31/12/2007, no valor de R\$596.582.207,58, pág. 2.913 (2.907), de lucros acumulados, dos quais se deliberou distribuir R\$564.539.591,81, como dividendos;

- b. art. 73 - quanto aos JCP, determina que, para os anos-calendário 2008 até 2013, o valor dedutível seja calculado sobre o PL apurado segundo a Lei das SAs, sem considerar os valores dos ajustes de avaliação patrimonial enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência - refere-se, portanto, ao PL durante o ano 2008 em diante, sendo que os JCP dopresenmte caso se referem ao ano 2008, como se analisa adiante.

### 5.1.2 Dividendos.

132. Às págs. 1.490/1.491, Ata da Reunião de Sócios da Recorrente que deliberam sobre remessas de Dividendos para a sócia Nestlé S/A (Suiça)

Data da Reunião	referente a	Valor dos dividendos
25/11/2008	Lucr Acum em 31/12/2007	564.539.591,81

133. Tanto o contribuinte como o Autuante se referem a valores que a recorrente distribuiu a título de dividendos, com base nos lucros acumulados no encerramento do ano-calendário 2007, isto é, em 31/12/2007.

134. Porém, informou na DIPJ referente ao ano-calendário 2008, na Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados (pág. 902), linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, no total de R\$681.713.315,78, compostos de:

- i. R\$651.398.669,14, "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", referentes a "Correção de erros de interpretação que afetaram os saldos de encerramento do exercício social findo em 31 de dezembro de 2007"
- ii. R\$30.314.646,63, "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07, MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09".

135. Estas deduções reduziram o valor dos Lucros Acumulados no início do período, isto é, em 01/01/2008, e conseqüentemente o valor do Patrimônio Líquido, que é onde ocorre a divergência com a autuação.

#### 5.1.2.1 "Ajustes nos lucros acumulados de 2007"

136. Tendo em vista que os dividendos foram apurados sobre o saldo de Lucros Acumulados em 31/12/2007, e distribuídos em 2008, verifica-se que "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", como o título especifica, influenciaram os lucros acumulados até 31/12/2007, e apontaram prejuízos.

137. O autuante destaca que estes "Ajustes ..." nada têm a ver com as disposições da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007; em outras palavras, não se referem aos ajustes decorrentes de novos critérios de apuração dos resultados societários; destaque-se que nem o poderiam ser, pois as novas disposições passaram a se aplicar a partir de 01/01/2008; e o Autuante recalcula o saldo de lucros a distribuir em 31/12/2007, TVF, item 62, págs. 1.467, como já descrito.

138. Porém o contribuinte assevera o oposto e que os ajustes não poderiam ser considerados no encerramento de 2007.

139. Os "Ajustes nos lucros acumulados de 2007" consistiram, conforme cópia no TVF, pág. 1.446, que reproduziu o relatório da Recorrente:

*3.3 Correção de erros*

*A Administração identificou e corrigiu, no exercício de 2008, erros de interpretação, que afetavam os saldos do encerramento do exercício social findo em 31 de dezembro de 2007, conforme descrito a seguir:*

3.3 Correção de Erros - pág. 1.446	Valor - R\$ Mil
a-Receitas de competência 2008, reconh em 2007	-13.624
b-Erros provisões	-591.047
c Reversão saldos provisionados particip nos lucros	692
d-Reconh ativos imobiliz	11.115
d-ajustes equiv patrim controladas	3.760
d-Amortiz ágio aquis Choc Gatoto e Nestle Ind Com	381.511
d-Reconhcto saldos s receber prec e diferim desp contratos de marketing	20.540
e-Registro IR diferido ativo	320.222
e-Registro IR diferido passivo	-10.998
e-IRPJ e CSLL a pagar	-3.119

*Os ajustes mencionados acima provocaram um efeito líquido devedor de R\$ 651.399 nos lucros acumulados em 31 de dezembro de 2007.*

140. A Recorrente, no item 3.36 do seu Recurso, que inicia na pág. 2.910 alega que:

*Novamente, as assertivas fiscais, assim como da decisão recorrida, afiguram-se descabidas, pois os ajustes a título de "erros de interpretação" têm sim relação com a entrada em vigor da Lei 11.638/2007. A diferença é que não se referem à adoção do padrão contábil internacional a que se refere o CPC 13, mas ao tratamento conferido às "Sociedades de Grande Porte".*

141. Isto é, seriam decorrentes de que, a partir de 01/01/2008, a Recorrente, enquadrada como Sociedade de Grande Porte, passou a ser obrigada a cumprir as exigências aplicáveis às Leis das SAs, nas demonstrações financeiras societárias - cabe destacar aqui que a exigência se aplicou a partir de 01/01/2008, não afetando o ano de 2007.

142. Assevera que os ajustes "por erro de interpretação" não se referem a regime de competência, como entendeu o Autuante e a DRJ:

*Os ajustes lançados como erros nada têm a ver com os registros: (a) da receita no período em que assegurado o direito (data em que auferida) independente do recebimento; ou (b) da despesa quando surge a obrigação de honrá-la (data em que incorrida), independentemente do pagamento.*

*Os ajustes compreendem: (1) provisões, que são estimativas de possíveis dispêndios futuros e, portanto, não se confundem com despesas incorridas; e (2) amortizações de ágio por expectativa de rentabilidade futura. Novamente, não há receitas ou despesas não contabilizadas por competência, mas meio de controle do valor de investimento não realizado. Ou seja, mais uma vez está*

*a se tratar de estimativa, ao invés de "receita auferida" ou "despesa incorrida".*

143. Assevera que os lançamentos de "erros de interpretação" não têm impacto fiscal: as provisões, não tem impacto fiscal enquanto não ocorridos os fatos ((RIR/99, arts. 249,I e 335 e IN 390/04, arts. 38,I, 39, § 1, III e 45) - não tem razão a recorrente, pois de acordo com os arts. 334 a 338, 340 do RIR de 1999, são dedutíveis as provisões para férias, 13º salário e para perdas no recebimento de créditos; já o art. 339 determina ser obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração e a qual não é dedutível para fins de apuração do lucro real; destaque-se que a litigante não detalhou que provisões seriam essas.

144. Alega ainda que os registros (enquanto não sujeita à Lei das SAs) eram feitos nos padrões da resolução CFC 750/1993, que não prevê provisões nem a amortização do ágio de investimento. Cite-se:

*Na realidade, o que se teve foi que, quando da revisão das demonstrações financeiras 2007 e 2008 - "Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007" — fato ocorrido em 03/08/2009, a auditoria independente fez a observação de que os ajustes, fruto da adoção da Lei das S/A pela primeira vez, representavam "erros de interpretação". A Resolução CFC 1.087/2006 (NBCT 19.11), na mesma linha do ulterior CPC 23, os definia do seguinte modo:*

*(...) Tais erros incluem os efeitos de enganos matemáticos, de enganos na aplicação das práticas contábeis, de desconsideração ou má interpretação de fatos e de fraudes "*

*Não seriam apenas fatos que deixaram de ser considerados, mas também a ausência de adoção das melhores práticas contábeis.*

145. Por isso, alega a Recorrente, as correções de "erros de interpretação" também se deram, em parte, calcadas nas novas disposições contábeis. Foram feitas a partir das novas regras sobre ativo intangível e redução ao valor recuperável do imobilizado; acusa mais uma impropriedade pela DRJ, pois não é correta a afirmação de que *"a fiscalização demonstrou claramente que, pelo regime de competência, o ágio deveria ter sido amortizado até fevereiro de 2008"* (p. 39); que a Fiscalização apenas alegou, mas não comprovou que os ajustes por erros teriam origem na inobservância do regime de competência, o que foi meramente repetido pela DRJ, e porque a Recorrente - esta sim - demonstrou que os ajustes envolveram rubricas e valores que em nada se resumem à imaginada mera inobservância do regime de competência.

146. A recorrente alega:

*(...) entre os valores que integraram o resultado de 2008 estão R\$ 45.776.508,29 a título de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos". A Autoridade Lançadora os excluiu do disponível para distribuição por entender que "não haver qualquer base legal para o contribuinte considerar este valor como lucro a ser distribuído com isenção, uma vez que o referido valor não chegou a fazer parte da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, condição imprescindível estabelecida pela regra isentiva*

constante no artigo 10 da Lei 9.249/1995 (...) " (§ 19, p. 5 do TVF).

*A DRJ, diferentemente, aduziu que "o valor de R\$ 45.776.508,29 impactou o resultado do exercício de 2008, o qual não interfere no fato gerador do IRRF datado de 15/12/2008" (p. 45). Certo ou errado, é fora de dúvida que a Fiscalização contemplou os R\$ 45.776.508,29 de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos" no valor passível de distribuição. Em decorrência, era vedado à DRJ deixar de fazê-lo, alegando que a distribuição ocorreu em 15/12/2008 e o resultado de 2008 é apurado em 31/12/2008.*

(...)

*pág. 2.892 (2.886) Tanto a peça fiscal está em dissonância com a prática utilizada que, no mesmo "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007", há outros exemplos de descrições reportando-se no futuro a eventos posteriores a 31/12/2008 e ao mesmo tempo anteriores a 03/08/2009 (data de divulgação do relatório da auditoria independente). Vide, nesse sentido as informações de que: "Os ágios estão fundamentados na expectativa de rentabilidade futura. A amortização contábil do saldo do ágio, não mais será efetuada a partir de 1º de janeiro de 2009 (...)".*

147. TVF, item 56 em diante, págs. 1.461/1.464: o Autuante analisou a amortização do ágio (com base em expectativa de rentabilidade futura), no valor de R\$376 milhões, gerado pela aquisição, em 28/02/2002, da Chocolates Garoto S/A e concluiu que a amortização do total do ágio ocorreu em 31/12/2008, integrando o total de R\$651.398.669,14 dos "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", sendo correto que integre os R\$651.398.669,14 deduzidos do valor dos Lucros e Prejuízos acumulados em 31/12/2007.

#### 5.1.2.2 Data em que o ajuste foi realizado.

148. Cabe comentar ainda a observação da PFN a respeito da data em que o ajuste foi realizado: que tendo sido demonstrado que o ajuste de "erros de interpretação" não decorre de fato superveniente ao fim do ano de 2007, mas se refere a um erro do contribuinte, e que promoveu um aumento significativo do patrimônio do contribuinte, a data em que ele foi promovido: 31/12/2008, é apenas 16 dias depois da distribuição dos dividendos no valor de R\$ 564 milhões e de R\$ 17 milhões de JCP.

149. Eis que, quanto à data em que os "erros de interpretação" foram de conhecimento e registrados pela Recorrente, esta argumentou oferecendo duas datas: em 08/2010 e em 08/2009:

- a. tem-se que a DIPJ retificadora integrante dos autos às págs. 5/933 foi apresentada em 01/09/2011;
- b. O documentos "Demonstrações financeiras de 31 de dezembro de 2007 e 2007" elaborado pela KPMG Auditores Independentes, págs. 1.211/1.267, onde os "erros de interpretação" estão detalhados, está datado de 03/08/2010.

150. Assim, pode-se afirmar que a data mais tarde em que a Recorrente tomou conhecimento dos dados seria essa última data; não há elementos para se afirmar data anterior, embora seja perfeitamente possível de que estivesse ciente das diferenças que o citado relatório apontou.

151. Contudo, tal data em 03/08/2010, não justifica que a Recorrente tenha mantido a indevida distribuição de dividendos e de JCP, efetuados após tomar conhecimento que eram indevidos; a argumentação baseada em orientações do CFC de que erros de exercícios anteriores devem ser corrigidos no exercício em que foram identificados é referente à legislação e demonstrativos societários.

152. Em se tratando de legislação tributária, o erro identificado posteriormente não exime o contribuinte de promover a retificação, a apuração dos tributos devidos que não haviam sido apurados nem recolhidos; e, em não o fazendo espontaneamente, está sujeito a serem tais tributos exigidos de ofício, com incidência de multa de ofício.

#### 5.1.2.2.1 "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos"

153. Sobre os R\$45.776.508,29 a título de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos", o Autuante considerou indevido que integrassem o lucro líquido passível de distribuição.

154. O art. 339 do RIR de 1999, determina ser obrigatória, em cada período de apuração, a constituição de provisão para imposto de renda, relativa ao imposto devido sobre o lucro real e lucros, cuja tributação tenha sido diferida, desse mesmo período de apuração e a qual não é dedutível para fins de apuração do lucro real.

155. Contudo, o lucro sobre o qual se calcula os dividendos a distribuir é o lucro apurado pela legislação societária antes das alterações:

- a. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional -PGFN editou o Parecer/PGFN/CAT/Nº 202/2013, firmando entendimento que o lucro fiscal - resultado do lucro societário após ajustes do RTT - é o que está alcançado pela benesse trazida pelo artigo 10, da Lei 9.249/1995. Merece destaque o item 32 do referido Parecer:

*32. É bom esclarecer que não se está preconizando neste trabalho que o lucro ou dividendo a ser isentado toma por base de distribuição o lucro real, base de cálculo do IRPJ do distribuidor. Efetivamente, o que aqui denominamos de lucro fiscal não é o lucro real (ou presumido ou arbitrado) base de cálculo do IRPJ. O que denominamos de lucro fiscal - e que deve servir de base para a aplicação da isenção do art. 10 da Lei Nº 9.249, de 1995 - é lucro apurado com base na legislação societária, porém legislação societária vigente antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, por força do que passou a determinar a Lei nº 11.941, de 2009-RTT.*

- b. A Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 2013, determinou que somente o lucro fiscal - lucro contábil/societário apurado segundo as regras de 31/12/2007 - pode ser distribuído com isenção de imposto de renda.

156. No caso, os dividendos distribuídos se referem aos Lucros Acumulados em 31/12/2007, e o valor a distribuir já estaria deduzido do IRPJ e CSLL apurados sobre o lucro do período; não está claro se os R\$45.776.508,29 a título de "Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos", seriam valores adicionais apurados na auditoria?

157. Portanto, não se localizou motivo para que tal valor seja deduzido dos Lucros Acumulados de 31/12/2007.

#### 5.1.2.2.2 Ajustes RTT

158. Já se citou no início da análise do mérito que a Recorrente informou os valores de ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT, reproduzidos no LALUR, pág. 1.000:

- i. R\$(8.982.000,00 (-) 2.231.000,00= 6.751.000,00) na Ficha 06A - Demonstração do Resultado, linhas 33 e 49, pág. 9;
- ii. e R\$(2.231.000,00 (-) 8.982.000,00= (-) 6.751.000,00) na Ficha 09A Demonstração do Lucro Real, linhas 2 e 3, pág. 10; e na Ficha 17 - Cálculo da CSLL, linhas 2 e 3.

159. Portanto, cabe manter o lançamento "ii" supra, por se tratar de reversão do ajuste RTT.

160. Essas foram as alegações da Recorrente sobre os valores dos "Ajustes..."

161. A Recorrente argumentou ainda que o art. 690, II do RIR de 1999, determina que não se sujeitam à retenção de que trata o art. 682, as remessas destinadas ao exterior de valores em moeda estrangeira, registrados no Banco Central do Brasil, como investimentos ou reinvestimentos, retornados ao seu país de origem. - Contudo, não procede o pleito pois, como se evidenciou, não é o caso, dado que os valores remetidos não correspondem a retorno de investimentos, dado que não foram reconhecidos como dividendos, nem como redução do capital na Recorrente, que estivesse sendo restituído à beneficiária da remessa.

162. Também a recorrente aponta que à época, o Registro Declaratório Eletrônico do Investimento Externo Direto - RDE/IED - indicava que a Recorrente tinha capital de R\$ 468.208.970,00, do qual R\$ 468.208.966,00 dizia respeito ao investimento da sócia Nestlé S/A. Assim sendo, quando muito, apenas a diferença de R\$54.106.941,82 (R\$522.315.907,82 - R\$468.208.970,00), resultado da subtração do total remetido a maior e o capital registrando no BACEN poderia ficar sujeito ao IRRF previsto no artigo 48 da IN 93/1997. - Como descrito neste voto, o valor do PL a ser considerado é aquele apurado segundo a legislação societária, sendo que o fato de a interessada ter informado no cadastro do Bacen valor não condizente com a realidade, não a socorre.

163. Acusa que ocorreu reclassificação negocial, impondo-se o cancelamento da autuação. - Eis que cabe à fiscalização enxergar os fatos na sua essência, abstraindo-se de nomenclaturas e classificações. Os fatos foram decritos pelo Autuante e analisados neste voto, revelando-se que a recorrente enviou recursos ao exterior que não poderiam receber a classificação de dividendos.

### 5.1.2.3 Dividendos distribuídos em excesso. Redução de capital

164. Argumenta a Recorrente de que o tratamento a ser conferido aos dividendos distribuídos em excesso deveria receber o tratamento de redução de capital.

165. A leitura do art. 48, § 3º da Instrução Normativa nº 93, de 1997, elucida que, inexistindo lucros acumulados ou reservas, que é o caso presente, a parcela excedente, que no caso é a totalidade do valor distribuído, será submetida à tributação.

#### *LUCROS E DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS*

*Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.*

*§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.*

*§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:*

*I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;*

*II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.*

*§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.*

*§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.*

*§ 5º A isenção de que trata o "caput" não abrange os valores pagos a outro título, tais como "pro labore", aluguéis e serviços prestados.*

*§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.*

*§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.*

*5.1.2.3.1 Correção do erro de exercícios anteriores. Considerar na determinação do lucro ou prejuízo do exercício em que o erro foi descoberto.*

166. A Recorrente contratou empresa de auditoria externa, porque a partir de 01/01/2008, passou a ser obrigatória, no seu caso.

167. A Recorrente alega que "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007" foram apresentadas pela empresa de auditoria em 03/08/2009; conseqüentemente, em final de 2008, quando deliberou pela distribuição dos dividendos, não estava ciente dos "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", que afetaram o saldo final de lucros acumulados em 31/12/2007.

168. E cita Resolução CFC 1.087/2006 (NBCT 19.11) sobre "*Limitações ao Ajuste Retrospectivo*) "19.11.5.2.4. A correção do erro referente a um ou mais exercícios anteriores deve ser considerada na determinação do lucro ou prejuízo do exercício em que o erro foi descoberto".

169. Cabe destacar que as orientações do CFC se referem aos procedimentos de apuração para fins societários, enquanto que para fins tributários, os fatos se regem pela legislação pertinente.

*5.1.2.4 Recomposição do valor passível de distribuição.*

170. Assim, cabe recompor a apuração do lucro passível de distribuição, considerando a redução dos Lucros Acumulados em 31/12/2007 no valor de R\$651.398.669,14 (-) 45.776.508,29)

Apuração do lucro passível de distribuição:	Auto de Infração	Este voto
Saldo em 31 de dezembro de 2007 (fonte DIPJ, Ficha 38 - Dem Lucros e Preju Acum, linha 1)	596.582.207,58	596.582.207,58
Ajustes nos lucros acumulados de 2007 (Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados , linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, pág. 902); TVF, itens 54 e 55, págs. 1.458/1.460	(651.398.669,14)	(651.398.669,14)
"Imposto de Renda e Contribuição Social Diferidos" inclusos nos Ajustes.		45.776.508,29
Ajustes da adoção inicial da Lei 11.638/07 (Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados , linha 07. (-) Ajustes Devedores de Períodos de Apuração Anteriores, pág. 902)	(30.314.646,63)	0,00
<b>Lucro Passível de Distribuição 31/12/2007</b>		<b>(54.816.461,56)</b>
<b>Lucro Líquido do Exercício ( item 18 - já deduzido o novo JCP)</b>	<b>134.105.792,18</b>	
Ajustes do RTT (itens 14 e 16 )	(6.751.000,00)	
Saldo disponível para Destinações	42.223.683,99	

171. Observa-se que o autuante considerou nos cálculos o valor do Lucro Líquido do ano 2008, indevidamente, dado que todas as informações, seja da Recorrente, seja do Autuante, são que os dividendos em discussão são sobre os Lucros Acumulados do ano-calendário 2007, com encerramento em 31/12/2007.

172. Contudo, esta instância de julgamento não está autorizada a agravar o lançamento fiscal.

173. **À vista do exposto, a autuação referente a dividendos indevidamente distribuídos, e portanto, que não podiam ter sido considerados como tal, deve ser mantida, no montante apurado pelo Autuante.**

5.1.2.5 "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449, de 3 de Dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009"

174. Os JCP pagos pela recorrente foram apurados pela aplicação da TJLP 6,25% ao ano, *pro rata die*, sobre o Patrimônio Líquido, no período de 01/01 a 31/12/2008 a págs. 1.303/1.320.

175. *A priori*, tais ajustes não devem ser objeto de tributação, a teor dos mesmos instrumentos legais, bem como não se aplicam ao ano-calendário 2007; verifica-se à pág. 5, que a Recorrente optou pelo RTT, na DIPJ 2009/2008.

176. Lei nº 11.941, 27 de maio de 2009:

*rt. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.*

5.1.3 JCP

177. Às págs. 1.486/1.489, Atas de Reunião de Sócios da recorrente deliberam sobre remessas de JCP do ano 2008:

Remessas de JCP				
Data da reunião	Período	Valor bruto	IR	Valor líquido
04/08/2008	01/01/2008 a 31/03/2008	17.550.316,81	2.632.547,52	14.917.769,29
04/08/2008	01/04/2008 a 30/06/2008	17.550.316,81	2.632.547,52	14.917.769,29
25/11/2008	01/07/2008 a 30/09/2008	17.550.316,81	2.632.547,52	14.917.769,29

178. À pág. 1.828, Razão conta Juros s/capital do ano 2008, no total de R\$68.661.750,96.

179. A polêmica está centrada na data em que as alterações nas apurações societárias afetariam o valor do PL da Recorrente e se estes ajustes devem ser considerados, para fins de cálculo dos JCP.

180. A Recorrente alega no Recurso Voluntário, págs. 2.897:

*De toda sorte, o fato - não contraditado pela DRJ - é que, independentemente da natureza dos ajustes feitos pela Recorrente, sejam eles originários da adoção inicial do novo*

*padrão contábil, sejam eles decorrentes de "erros de interpretação", é certo que a apropriação deveria se dar somente nas demonstrações financeiras datadas de 31/12/2008, como realizado, conforme comprovado pela própria Fiscalização (§ 51 / p. 16 do TVF). Até tal data, a posição patrimonial da Recorrente era refletida nas demonstrações financeiras levantadas em 31/12/2007, Logo, como essas espelhavam PLC de R\$ 1.149.182.609,48 e lucros de R\$ 596.582.207,58, resta configurada a regularidade no pagamento de JCPs de R\$ 68.661.750,96 (ao longo de 2008) e lucros de R\$ 564.539.591,84 (em 15/12/2008).*

181. À pág. 1457, no TVF, o Autuante reproduziu o item 3.1 das "Demonstrações Financeiras em 31 de dezembro de 2008 e 2007", apresentadas pela recorrente:

*A Empresa optou por elaborar balanço patrimonial de transição em 1º de janeiro de 2008 que é o ponto de partida da contabilidade de acordo com a legislação societária modificada pela Lei n 11.638/07, pela Medida "Provisória nº 449/08 e Lei 11.941/09. As modificações introduzidas pela referida legislação caracterizam-se como mudança de prática contábil, entretanto, conforme facultado pelo Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº 11.038/07 e Medida Provisória nº 449/08 e Lei 11,941/09, todos os ajustes com impacto no resultado podem ser efetuados contra lucros e prejuízos acumulados na data de transição nos termos do art 186 da Lei nº 6.404/76, sem efeitos retrospectivos sobre as demonstrações financeiras. (Grifou-se.)*

182. O CPC 13 também determina:

*9. Este Pronunciamento não se aplica às mudanças em práticas contábeis feitas por entidade que não decorram das exigências trazidas pela Lei nº. 1.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, tampouco às correções de erros na aplicação das práticas contábeis anteriormente adotadas. Tais mudanças ou correções de erros continuam a ser tratadas de acordo com a norma "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros".*

*Práticas contábeis e o balanço patrimonial inicial de acordo com a Lei nº. 1.638/07 e Medida Provisória nº 449/08*

*10. A entidade deve elaborar balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, que é o ponto de partida para sua contabilidade de acordo com a Lei nº 1.638/07 e Medida Provisória nº 449/08. Esse balanço patrimonial inicial deve ser elaborado de acordo com os termos deste Pronunciamento. Por exemplo: para uma entidade que tem seu exercício social coincidente com o ano-calendário, a data-base das primeiras demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as novas práticas contábeis adotadas no Brasil é 31 de dezembro de 2008. Nesse caso, a data de transição dependerá da opção feita pela entidade, constante dos itens 3 e 4, considerando que:*

(a) se optar por seguir estritamente o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/76, a data de transição será a abertura em 1º de janeiro de 2008 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2007;

(b) se optar por reapresentar cifras comparativas ajustadas conforme a norma "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros", a data de transição será o início do exercício mais antigo apresentado, ou seja, a abertura em 1º de janeiro de 2007 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2006. (Grifou-se.)

183. Resta evidente que o balanço de transição no caso da Recorrente devia ter sido elaborado em 01/01/2008.

184. Cabe analisar em seguida se os ajustes com impacto no resultado que a Recorrente efetuou contra lucros e prejuízos acumulados na data de transição, devem afetar o valor Patrimônio Líquido do ano 2008, que é a base para se calcularem os JCP do período de 01/01 a 31/12/2008.

- a. primeiramente, os "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", que afetaram o saldo final de 2007, corresponderão ao Saldo inicial de 2008, portanto, afetarão, sim;
- b. quanto aos R\$30.314.646,63 de "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07, MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09" cabe analisar em seguida.

185. À pág. 1.457, a Recorrente demonstrou que os saldos do PL na data de transição em 01/01/2008 foram:

	R\$ Mil		
	31/12/2007	Ajustes	01/01/2008
<b>Patrimônio Líquido - PL</b>	<b>500.327</b>		<b>478.459</b>
Capital Social	468.210		468.210
Reservas de Capital	86.934		86.934
Ajustes de avaliação patrimonial		8.447	8.447
Prejuízos acumulados	-54.817	-30.315	-85.132

186. O Autuante entendeu que o valor do Patrimônio Líquido, sobre o qual a empresa deveria ter calculado os JCP dedutíveis a serem pagos aos acionistas deveria ter sido R\$ 500.325.586,11, págs. 1.457 e TVF itens 58 e 59.2, págs. 1.464/1.467, e apurou o valor de JCP de R\$31.270.409,76 (6,25% de TJLP do ano 2008 x PL 31/12/2007).

187. O resultado de 2008 não deve ser computado, pois a empresa optou pelo regime de apuração de lucro real anual e o resultado do próprio período de apuração somente será computado no PL que servirá de base de cálculo dos JCP, após sua transferência para as contas de reserva ou de lucros e prejuízos acumulados) - enquanto que a Recorrentes efetuou os cálculos sobre o PL de R\$1.149.182.609,48, págs. 1.303/1.320; **cabe destacar que, conforme demonstrado pelo contribuinte no texto reproduzido pelo Autuante, pág. 1.457, o valor de R\$500.327Mil é anterior aos "Ajustes da Adoção inicial da Lei nº 11.638.07, MP nº 449, de 2008 e Lei nº 11.941,09, no Balanço de Transição - 1º janeiro de 2008".**

188. Na Ficha 38 - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados da DIPJ retificadora espontânea que a recorrente apresentou em 01/09/2011, consta à linha 09 Total de R\$88.719.804,74 de Lucros Acumulados, pág. 902, após dedução dos "Ajustes da Adoção..."

que se discute neste item; se somado de volta este valor, resultariam Lucros Acumulados de R\$119.034.452,37.

189. Na pág. 901, Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial, linha 46. Total Patrimônio Líquido consta o valor de R\$1.151.725.225,25, do qual, subtraindo os "Ajustes nos lucros acumulados de 2007", como já comentado, tem-se: R\$(1.151.725.225,25 (-) 651.398.669,14= 500.326.556,11).

**190. Portanto, resulta o PL de R\$500.327Mil, que o Autuante considerou e que não foi afetado pelos "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07e Medida Provisória nº 449, de 3 de Dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009"**

191. Conclui-se que o valor do PL a ser considerado na apuração dos JCP dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser o referente ao período de 01/01/2008, com base no balanço apurado segundo a legislação vigente até 31/12/2007; que os "Ajustes de adoção inicial da Lei nº 11.638/07e Medida Provisória nº 449, de 3 de Dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009", demonstrados no balanço de transição cuja data, neste caso, é obrigatoriamente em 01/01/2008, não podem impactar no valor do PL para fins desse cálculo; e finalmente, que o Autuante procedeu corretamente, dado que considerou como base de cálculo o PL do qual NÃO foram deduzidos os R\$30.314.646,63 dos referidos "Ajustes..."

**192. Conclui-se que está correta a apuração dos JCP dedutíveis.**

## 5.2 IRPJ E CSLL.

193. O valor excedente de JCP apurado pelo Autuante é confirmado, tratando-se de despesa ineditável, cabendo recompor a apuração do IRPJ e da CSLL:

31/12/2008	Apuração Fiscal	DIPJ	diferença
Lucro antes dos Impostos	206.298.485,82		
(-) JCP	-31.270.409,76		
Lucro antes dos Impostos	175.028.076,06		
Neutralização Ajuste RTT	-6.751.000,00		
Lucro Líquido	168.277.076,06		
Adições - LALUR	485.425.875,70		
(-) Exclusões LALUR	-533.272.705,05		
BC CSLL	120.430.246,71		
CSLL 9%	10.838.722,20		
(-) Deduções, linhas 65 a 75 da Ficha 17, pág. 22	-30.801.368,49		
CSLL a pagar	-19.962.646,29	-23.327.866,99	3.365.220,70

31/12/2008	Apuração Fiscal	DIPJ	diferença
Lucro antes dos Impostos	175.028.076,06		
(-) CSLL	-10.838.722,20		
Lucro antes do IRPJ	164.189.353,86		

Neutralização Ajuste RTT	-6.751.000,00		
Lucro Líquido	157.438.353,86		
Adições - LALUR	492.899.377,20		
(-) CSLL incorreta	-7.473.501,50		
(+) CSLL correta	10.838.722,20		
Exclusões LALUR	-533.272.705,05		
Lucro Real	120.430.246,71		
IRPJ	30.083.561,68		
(-) Deduções, linhas 03 a 19 Ficha 12A da DIPJ, pág. 16	-98.863.233,85		
IRPJ a apagar	-68.779.672,17	-78.127.507,47	9.347.835,30

## 5.3 MULTA QUALIFICADA. 150%.

194. Reclama a Recorrente que, como a multa majorada (150%) supõe uma dupla falta: (a) o não recolhimento do tributo devido; e (b) o uso de instrumento fraudulento para evitar a tributação, a motivação fiscal, calcada em: que a empresa estaria ciente de que deveria ter efetuado os ajustes antes da remessa de dividendos e do pagamento dos JCP e para preservar a empresa, não justifica sua aplicação; e que não houve comprovação de que a Recorrente infringiu os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964; assevera não houve emprego de artifício doloso ardiloso e instrumento fraudulento, a fim de reduzir ou suprimir tributos ou impedir ou dificultar o conhecimento de seu surgimento.

195. A Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, I, § 1º determina que o percentual de 75% da multa de ofício será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, isto é, se comprovados:

*Art 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

196. O Autuante qualificou a multa porque entendeu que a conduta da empresa foi dolosa na questão da remessa de recursos a título de dividendos ao exterior, porque a empresa não considerou os ajustes que transformaram lucros acumulados em prejuízos, em 31/12/2007; o Autuante considerou descabida a alegação da Recorrente de que desconhecia a necessidade dos ajustes decorrentes de valores tão relevantes como o valor do ágio amortizado; também apontou o fato de a Recorrente, ao mesmo tempo em que remeteu os valores a título de dividendos para a controladora na Suíça, contratou mútuo com a mesma em valor praticamente igual, colocando em risco a continuidade da empresa.

197. As infrações comprovadas foram a remessa de valores a título de dividendos, que se evidenciaram não o serem; o pagamento e dedução como despesa de JCP em valor quase o dobro do permitido.

198. Estas condutas se deram no momento de transição em que ocorreram mudanças na sistemática de apuração de demonstrações econômico-fiscais societárias: em função das Lei nº 11.638, de 2007, publicada em 28/12/2007, passou a ser de aplicação obrigatória a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, dia 01/01/2008; a CVM divulgou Comunicado ao Mercado assumindo o compromisso de rever os atos normativos durante o ano 2008; foram editados 15 CPCs em 2008 e 29 em 2009, além de dezenas de orientações técnicas ICPCs, e ainda a MP nº 449 em 04/12/2008; os CPC 4, 6 e 10, aplicáveis ao balanço de 31/12/2008.

199. Simultaneamente, a Recorrente teve seu status de Companhia Limitada alterado para o de Sociedade de Grande Porte, com as consequentes implicações na forma de apuração de resultados societários.

200. Dentro deste contexto, fica difícil caracterizar a intenção dolosa, do mal entendimento das novas disposições tributárias.

201. Não há nos autos, comprovação específica de fraude ou conluio.

202. Houve a sonegação de impostos, IRRF, e a apuração de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL em valores maiores que os devidos.

203. Contudo, dentro do contexto em que ocorreram os fatos, cabe o benefício da dúvida à Recorrente.

204. De onde se conclui pela redução da multa qualificada para a multa de ofício de 75%.

#### 5.4 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

205. Sócios e Diretores foram responsabilizados solidariamente segundo relata o Autuante no TVF:

*105. Após a explicação tratada acima sobre alguns fatos que antecederam a remessa (ajustes, atas de reunião, etc) e uma vez comprovada que as remessas são decididas em conjunto pelos Sócios e Diretores e dentre estes não houve qualquer divergência quanto à remessa e pagamento, estamos diante de prática que enseja a responsabilização tributária dos administradores (Sócios e Diretores) pela aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, in verbis":*

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Processo nº 19515.722835/2013-75  
Acórdão n.º **1201-001.491**

**S1-C2T1**  
Fl. 40

206. Uma vez concluindo-se que descabe a qualificação da multa de ofício, conclui-se que não há sustentação para responsabilização com base no art. 135, III do CTN.

**Voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento em parte ao recurso voluntário, mantendo a exigência de R\$92.173.395,50 de IRRF, acrescida de multa de ofício reduzida para 75%, mais juros de mora; cancelar as exigências de IRPJ e CSLL; reduzir o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2008 para R\$(-)68.779.672,17 e o Saldo Negativo de CSLL para R\$(-) 19.962.646,29; considerar improcedentes os Termos de Sujeição Passiva Solidária.**

*(documento assinado digitalmente)*

Relator - Eva Maria Los