

Questões polêmicas e a jurisprudência do CARF – Compensação, despesas dedutíveis, saldo negativo

Marcos André Vinhas Catão

*Professor e coordenador da Pós-
Graduação em Direito Tributário da
FGV/RIO e Membro do Comitê Científico
da IFA*

Compensação

➤ **Definição:** Instituto que encontra esteio na teoria geral do direito das obrigações, a compensação foi inserida no direito tributário como uma das modalidades de extinção da obrigação jurídica tributária quando *“duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, extinguindo-se as obrigações respectivas até onde se compensarem”*.

➤ **Requisitos:** *i)* Reciprocidade das obrigações; *ii)* liquidez das dívidas; *iii)* exigibilidade das prestações; *iv)* lei autorizadora, e ~~*v)* fungibilidade das coisas devidas (artigo 369, CC).~~

↳ **Obs:** Direito tributário – possibilidade de compensar obrigações vincendas.

➤ Diferentemente do Direito Civil, a compensação tributária não é prevista, pelo CTN, como um direito absoluto dos sujeitos da relação jurídica tributária, que *“acontece independentemente da manifestação das partes”*.

Compensação

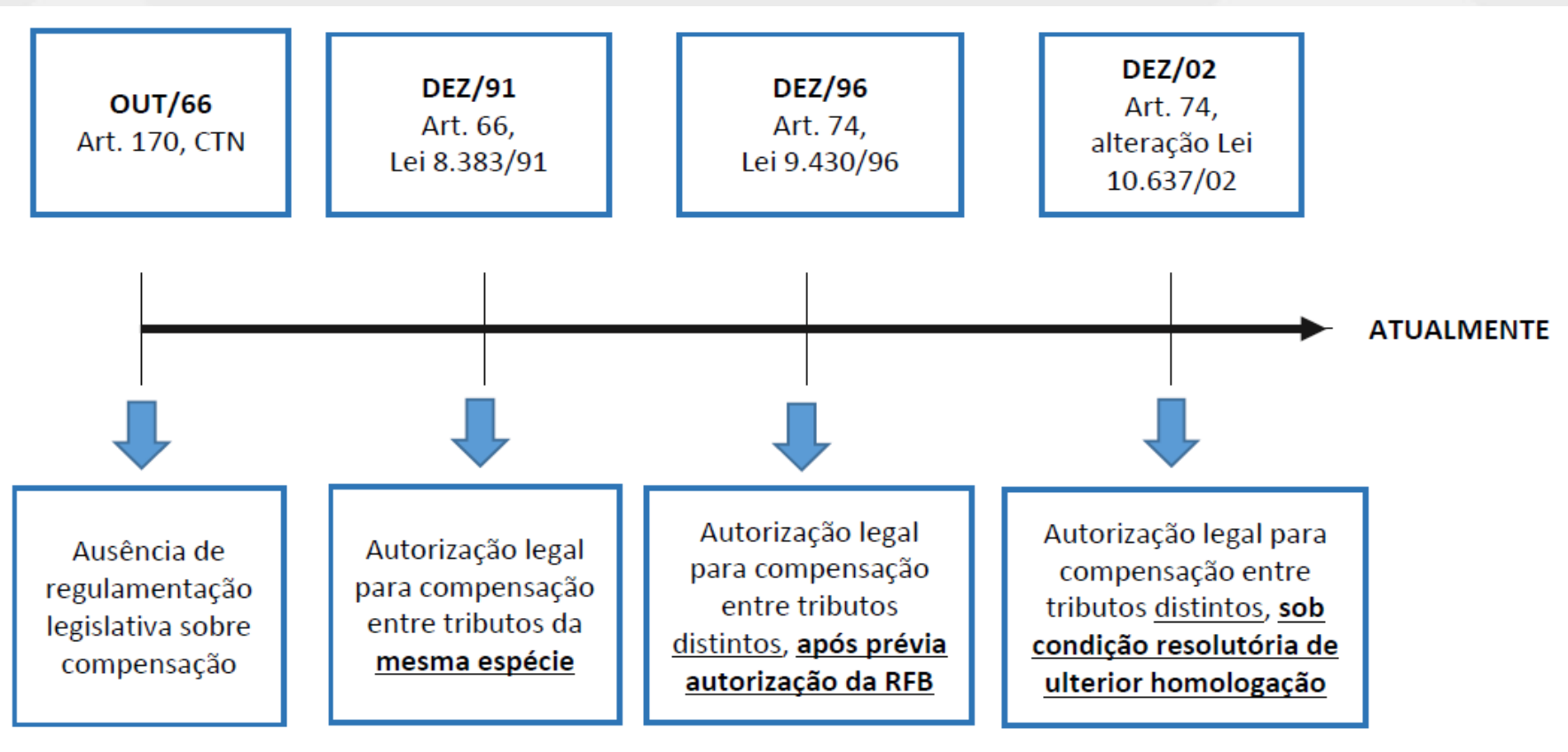
➤ **Norma geral de compensação no CTN:**

- Hipótese de extinção do crédito tributário;
- Compensação vinculada à previsão legal;
- Créditos decorrentes de pagamento a maior, líquidos e certos (determinados);
- Créditos vencidos ou vincendos.

➤ **Histórico da compensação no âmbito federal:**

- Art. 66, Lei nº 8.383/91 (ainda em vigor), compensação tributos de mesma espécie;
- Art. 74, Lei nº 9.430/96, compensação tributos distintos (prévia autorização da RFB);
- Art. 74, alteração Lei nº 10.637/02, compensação tributos distintos (ulterior homologação pela RFB).

Compensação - Histórico



O Novo Regime de PER/DCOMP – Lei 10.637/02

IN 1300/12

- Após 2002, se introduz no Brasil um regime no qual a restituição do indébito obrigatoriamente se faz através de pedido formulado pelo contribuinte.
- Com isso se reconhece que somente a partir desse pedido é que se estabelece uma postulação do contribuinte.
- **Obs:** Saldo negativo de IRPJ é a apuração do tributo que condiciona: **(i)** o seu uso à pretensão por parte de do contribuinte, e **(ii)** a Fazenda à decadência pela inércia.

1) Tributos complexivos (apuração)	Não é compensação a mera existência de créditos ou de SN's e sim apuração do tributo
2) Demais tributos	Pedido de restituição, ressarcimento e compensação

Efeitos da Compensação

➤ Tal qual o lançamento por homologação, através da compensação, o sujeito passivo irá: identificar o fato gerador > apurar do montante devido > e proceder ao pagamento/compensação ➡ **EFEITOS IMEDIATOS.**

└─ Procedimento de caráter precário (art. 74, §2º, Lei nº 9.430/96)

➤ Conforme previsão do artigo 156, II, CTN, uma vez declarada a compensação, restará extinto o débito, cabendo à fiscalização o dever de analisar a atividade material praticada pelo contribuinte.

➤ Tem-se por atividade material: a verificação da ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributária e cálculo do montante devido.

➤ Ressalta-se que o caráter precário inerente à compensação não a torna condicional, existindo, tão somente, a possibilidade de posterior exigência de valores remanescentes, se for o caso.

Efeitos da Compensação – Homologação

- Conforme se depreende do artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação está vinculado à antecipação do pagamento pelo contribuinte. Desta forma, uma vez realizado o pagamento antecipado, poderá a administração homologar (ou não) “*a atividade assim exercida pelo contribuinte*”.
- Ou seja, diante dos atos materiais de lançamento praticados pelo contribuinte (apuração do crédito tributário), caberá à autoridade administrativa a posterior verificação, dentro do prazo decadencial estabelecido pelo CTN.
- Desta forma, temos que, inobstante divergência na doutrina, o objeto da homologação (ainda que tácita) é a atividade de apuração e recolhimento do tributo, isso levando em consideração, inclusive a previsão do próprio artigo 142, CTN.

Efeitos da Compensação – Homologação

➤ Entendimentos do CARF acerca do objeto da homologação:

➤ “DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mesmo que não tenha havido pagamento, o prazo de ciência é o do art. 150, §4º, do CTN, pois **o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte.** (Recurso Voluntário nº 10980.003004/2004-49, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária CARF, Relator: Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento, julgado em 08 de novembro de 2006)

➤ “IRPJ – ANO-CALENDÁRIO DE 1992 – DECADÊNCIA. Como o advento da Lei nº 8.383, de 30/12/1991, o imposto de renda das pessoas jurídicas melhor se amolda à sistemática de lançamento denominada de homologação onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral prevista no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150 do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimentos não desnatura o lançamento, pois **o que se homologa é a atividade exercida pelo contribuinte, da qual pode resultar ou não recolhimentos de tributo.** Recurso da PFN negado.” (Recurso Voluntário nº 10980.015650/97-87, Pleno CARF, Relator: Conselheiro Manoel Antonio Gadelha, julgado em 24 de fevereiro de 2003)

Efeitos da Compensação – Semelhança com Antecipação do Pagamento

➤ De maneira semelhante, tem-se os efeitos do pagamento antecipado (e, por consequência, também da compensação), os quais não são condicionais, ou seja, os débitos declarados e pagos/compensados não estão com exigibilidade suspensa (art. 151, CTN), mas sim definitivamente extintos (art. 156, CTN).

CTN	
Art. 150. (...) § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.	Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

➤ Assim, considerando se tratar de procedimento precário, caberá à RFB a ulterior homologação (ou não) do pagamento/compensação realizados, e, dentro do prazo previsto pelo artigo 150, §4º, CTN, proceder à cobrança respectiva, se for o caso.

Efeitos da Compensação – Decadência

- Contudo, referida condição resolutória por parte da RFB deverá respeitar o prazo de 5 anos previsto pelo artigo 74, §5º da Lei nº 9.430/96.
- Ausência de previsão expressa na legislação acerca da possibilidade de o Fisco retroceder no tempo para reconstrução do saldo negativo utilizado pelo contribuinte para realização de compensação, não possibilita o desrespeito ao referido prazo prescricional, previsto tanto pela Lei nº 9.430/96, quanto pelo artigo 150, §4º do CTN.
- Da mesma forma, o artigo 37 da Lei nº 9.430/96 determina que: *“toda documentação que repercute em lançamentos contábeis futuros deverá ser conservada até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”.*

Compensação – Saldo Negativo IRPJ/CSLL

- Em que pese a desburocratização advinda com a edição da Lei nº 10.637/02 (alterando a Lei nº 9.430/96) – desincumbindo o Fisco do ônus de analisar previamente o crédito pleiteado pelo contribuinte –, trata-se um sistema com grande contencioso administrativo e judicial, como ocorre com compensação de estimativas com saldos negativos.
- O saldo negativo é formado pela totalidade de parcelas pagas pelo contribuinte ao longo do ano-calendário:
 - Pagamento de estimativas mensais via DARF ;
 - Quitação de estimativas mensais via PER/DCOMP;
 - Retenções na fonte de IR e CSLL.
- MP nº 449/08: Tentativa de vedação à compensação de estimativas mensais com saldo negativo de períodos anteriores.

↳ Dispositivo suprimido na conversão na Lei nº 11.941/09

Compensação – Saldo Negativo IRPJ/CSLL

➤ A título de exemplo, a composição do saldo negativo pode ocorrer da seguinte maneira:

DCTF mensal	
Débitos de IRPJ no período	R\$ 100.000,00
Pagamentos com DARF	(R\$ 20.000,00)
Quitação pela Compensação	(R\$ 50.000,00)
Quitação IR retido	(R\$ 30.000,00)
Saldo Devedor	R\$ 0,00

➤ Desta forma, tem-se que a diferença entre as antecipações mensais e o valor apurado como devido na declaração de ajuste anual configura saldo negativo.

Compensação – Questionamento da Formação do Saldo Negativo IRPJ/CSLL

- Ao analisar a compensação que se utiliza de saldo negativo de IRPJ e CSLL, o Fisco refaz a apuração do saldo negativo do período respectivo e, comumente, não reconhece a quitação de estimativas mensais compensadas na composição do SN, procedendo à respectiva glosa.
- Com a realização da referida glosa, o Fisco acaba por reduzir o saldo negativo utilizado, e, conseqüentemente, não homologa a compensação realizada com respectivo SN ➡ Dupla Glosa.
- Ocorre que, seja nos casos de compensações de estimativas mensais ainda aguardando análise da RFB, ou até mesmo de compensações não homologadas (aguardando finalização do trâmite administrativo ou não), o débito será exigido pelo Fisco, impossibilitando a redução do respectivo SN.

Compensação – Questionamento da Formação do Saldo Negativo IRPJ/CSLL – CARF

➤ (i) a compensação declarada extingue o débito; (ii) caso não seja homologada, será instaurado contencioso administrativo para discussão da legalidade da exigência; (iii) caso definitivamente não homologada, o débito não compensado será exigido pelos meios devidos (Execução Fiscal) ➡ a glosa das estimativas mensais compensadas e redução do SN respectivo implica dupla cobrança.

➤ “DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITOS COM CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. DUPLA COBRANÇA. A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive a composição do saldo negativo. Glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada **implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário.** Mesmo que haja decisão administrativa não homologando a compensação de um débito de estimativa essa parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo.” (Recurso Voluntário nº 10805.901102/2008-06, Relator: Conselheiro Arthur José André Neto, 3ª Turma Especial, Julgado em 23 de setembro de 2014)

Compensação – Formação do Saldo Negativo – Decadência

➤ Possibilidade de o fisco revisitar a formação de saldos negativos constituídos há mais de 5 anos – já atingidos pela decadência.

└─ ➤ Objeto da homologação: (i) pagamento ou (ii) atos materiais realizados pelo contribuinte (apuração)

➤ Partindo do pressuposto que o que se homologa (ainda que tacitamente) são os atos materiais praticados pelo contribuinte para apuração do tributo devido, na análise de liquidez e certeza do crédito pleiteado por meio de PER/DCOMP, o Fisco não poderá recompor as bases de cálculo do IRPJ/CSLL relativas a períodos atingidos pela decadência, mesmo que repercutam em SN apurado em ano-calendário subsequente.

Compensação – Formação do Saldo Negativo – Decadência

➤ Entendimento majoritário no CARF:

➤ “ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Ano-calendário: 1998, 2000, 2001. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.” (Recurso Voluntário nº 11610.007250/2002-89, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária CRAF, Relator: Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, julgado em 15 de setembro de 2016)

➤ “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001. (...) IRPJ. COMPENSAÇÃO. REVISÃO DE SALDOS NEGATIVOS ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA. Não constitui revisão de lançamento a redução do saldo negativo que não seja decorrente da alteração da matéria tributável e da apuração do imposto devido, razão pela qual não se opera a decadência.” (Recurso Voluntário nº 10768.014987/2002-00, 1ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária CRAF, Relator: Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, julgado em 05 de maio de 2016)

Compensação – Formação do Saldo Negativo – Decadência

➤ Divergência:

➤ “ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1995

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. Como regra geral, a caducidade para análise dos pedidos de compensação é definida pelo prazo quinquenal de homologação, tendo como termo inicial a data do pedido. Entretanto, em se tratando de saldo negativo do IRPJ e da CSLL, excetuando-se as grandezas que atuam diretamente sobre o imposto ou contribuição devidos – e.g. estimativas e IRRF e os valores com repercussão em diversos períodos – saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL – as alterações na base de cálculo que demandariam em tese lançamento de ofício submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.” (Recurso Voluntário nº 13811.001684/97-98, 1ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária CRAF, Relator: Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, julgado em 5 de abril de 2016)

Compensação – Formação do Saldo Negativo – Decadência

➤ **Solução de Consulta Interna nº 16/2012:** Possibilidade, pela RFB, de reapuração de bases para verificação de liquidez e certeza do crédito tributário ➡ Tese Fisco.

↳ *“não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito”.*

➤ **Decadência:** As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

Tributação do Ilícito: Limites à Aplicação do Princípio do “Non Olet”

Natanael Martins
Mestre PUC/SP

1. Tributação do Ilícito: O Princípio do *Non Olet*

Albert Hensel e Otmar Bühler criaram o princípio do *non olet*, em lembrança a uma passagem de Vespasiano com seu filho Tito. Tendo Vespasiano criado um tributo sobre os mictórios públicos, Tito sugeriu-lhe a extinção do imposto. Vespasiano tomou de uma moeda e fez seu filho cheirá-la, perguntando-lhe: Fede? Ao que Tito respondeu: *Non Olet* (Não fede)

(Myrian Passos Santiago. Tributação do Ilícito, Editora Del Rey, BH, 2005).

2. Tributação do Ilícito no CTN

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

3. Tributação do Ilícito na Doutrina Estrangeira

- ✓ **Tributação Irrestrita das Atividades Ilícitas** – a ilicitude pode surgir como elemento integrante do fato gerador, mesmo que inexista capacidade contributiva: Benvenuto Griziotti, Ezio Vanoni, Gianninni e Dino Jarach.
- ✓ **Tributação Restrita das Atividades Ilícitas** – a lei não pode eleger como fato gerador a atividade ilícita, nada obstante possa tributar o proveito econômico que dela advier: Antonio Berliri, Oronzo Quarta e Ottmar Bülher.

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Rubens Gomes de Souza

- ✓ O Projeto de CTN, consagra expressamente a não influência, para efeitos tributários, da eficácia jurídica dos atos ou negócios praticados ou celebrados pelas partes, desde que seus resultados efetivos correspondam aos que sejam normais à situação material ou jurídica definida em lei como fato gerador.
- ✓ No sistema do Projeto, a solução não poderia ser outra, face ao critério básico da aplicação da lei fiscal em função dos resultados econômicos dos atos tributados, que por sua vez encontra fundamento jurídico no caráter eminentemente patrimonial do direito tributário, que, ao contrário do direito privado, e mesmo de outros ramos do direito público, não visa regular *os efeitos jurídicos* dos atos ou negócios a que se refere.

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Amilcar de Araujo Falcão

- ✓ Uma série de equívocos, no Brasil e alhures, tem surgido em matéria de tributação de atividades ilícitas, criminosas ou imorais, toda a perplexidade provindo da não consideração da consistência econômica do fato gerador.
- ✓ Está evidentemente errada essa maneira de entender as coisas.
- ✓ Em matéria tributária, no que se refere ao fato gerador, poderia resumir essa verdade, como o fez Hensel quando tratou das atividades ilícitas, com fórmula sintética: “vale efetivamente para elas, num sentido translato, a expressão: *no olet*.”

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Aliomar Baleeiro

- ✓ Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato.
- ✓ Isso é irrelevante para o CTN. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso o seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o lenocínio, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro etc.

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Alfredo A. Becker

- ✓ Os argumentos, que os favoráveis, quer os contrários, falecem, todos, no plano jurídico, porque, em sua maioria, são fundamentos pré-jurídicos de natureza ética ou econômica, ou não são convincentes por insuficiência de fundamentação ou por inconsistência com o sistema jurídico.
- ✓ O problema da tributação dos atos ilícitos, no plano jurídico, sofre uma dicotomia, pois deve ser analisado em momentos distintos, quais sejam:
 - (i) Se o problema resume-se em investigar se é, juridicamente, possível que a lei tome a ilicitude como um dos elementos integrantes da hipótese de incidência; ou
 - (ii) Se o problema que pede solução é o de examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida de proceder ao lançamento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude) pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a realização da hipótese de incidência.

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Paulo de Barros Carvalho

- ✓ Antes do reconhecimento jurídico de que determinada atividade é ilícita, esta atividade é lícita. Todavia, uma vez reconhecida a ilicitude pela ordem jurídica, achamos impossível a tributação. Damos como exemplo o imposto de renda. Uma pessoa explora o lenocínio. A ordem jurídica reconhece o crime e no processo é avaliado o montante, o produto dessa atividade ilícita. Ela será desapossada, ao menos teoricamente. Como o Estado poderá exigir imposto de algo que não se configura como renda, e tanto é que aquilo não pertence à pessoa.

4. Tributação do Ilícito na Doutrina Nacional – Luciano Amaro

- ✓ A questão, não é propriamente, a de se tributarem ou não os atos ilícitos. Ato ilícito, como tal, não é fato gerador de *tributo*, mas suporte fático de *sanção*, que (mesmo quando se cuida de infração tributária) com aquele não se confunde (CTN, art. 3º).
- ✓ O problema surge na fase de lançamento, vale dizer, ao investigar a ocorrência do fato gerador (cuja descrição legal não é integrada por uma ilicitude), pode-se *ignorar a ilicitude* que eventualmente se constate no exame do fato concreto?
- ✓ A resposta, dependendo da natureza ou das características dos fatos, pode ser positiva.
- ✓ O Código Tributário Nacional manda também que se abstraia os efeitos efetivamente ocorridos (art. 118, II). Se os efeitos de certo ato *integrarem a definição legal do fato gerador*, a ausência desses efeitos, no plano concreto, leva, logicamente, a reconhecer o *não-aperfeiçoamento do próprio fato gerador* e, por via de consequência, a inexistência de obrigação tributária

5. A Tributação do Ilícito no Judiciário

- ✓ **No Judiciário alienígena (Myrian Santiago):**
 - Nos Estados Unidos, desde o caso paradigmático *James v. United States* de 1961, a tributação de atividades ilícitas é admitida. Da mesma forma, decisões de Tribunais alemães e italianos
 - No âmbito do Direito Comunitário, o Tribunal de Justiça Europeu, em vários pronunciamentos, tem se mostrado contrário à sujeição do tráfico ilegal de determinadas mercadorias à tributação aduaneira e ao IVA. Mas, em face do princípio da neutralidade fiscal do sistema do IVA, em nome, até, do princípio da livre concorrência, em determinadas hipóteses, admite a tributação.
- ✓ **No Judiciário brasileiro: a questão da tributação do ilícito, de modo geral, sem maiores discussões, vem sendo aceita.**
 - **No STJ:** vide HC. nº 7.444/RS, sessão de 23/06/1998, e Resp. nº 984.607/PR, sessão de 07/10/2008.

5. A Tributação do Ilícito no Judiciário - STJ

- **Resp. nº 1.493 – DF, sessão de 25/11/2014**

Ementa:

(...) RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. DESFAZIMENTO DO FATO GERADOR. DEVOLUÇÃO. VALORES. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO. ITBI.

1. (...)
 2. O art. 118, I, do CTN não pode ser interpretado de forma insulada, porquanto pode trazer sérias contradições aos demais dispositivos legais. O princípio do *non olet*, (...) foi criado por Albert Hensel e Otmar Bühler e tem como escopo permitir a tributação das atividades ilícitas. Irrelevante, portanto, para a determinação do fato gerador, a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes.
- No caso *sub judice*, houve a declaração de nulidade do negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, sem que houvesse dolo do recorrido, tendo-se desfeito o fato gerador do ITBI. Desse modo, nada mais justo que o restabelecimento do *statu quo ante*, para que não haja enriquecimento ilícito do Estado. Na hipótese dos autos, trata-se da declaração de nulidade do próprio fato que gerou a exação, o que não originou benefício econômico para a parte.

5. A Tributação do Ilícito no Judiciário - STF

- Vide HC. nº 77.530/RS, sessão de 25/08/2008 e HC. nº 94.240/SP, sessão de 23/08/2011.
- **RE nº 94.001/SP, sessão de 11/03/1982 – Pleno**

Ementa:

ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES.

- Acréscimo que configura sanção a ilícito administrativo.
- O artigo 3º do CTN não admite que se tenha como tributo prestação pecuniária compulsória que constitua sanção de ato ilícito. Tributo não é multa nem pode ser usado como se fosse. Inconstitucionalidade de lei municipal que institui acréscimo de 200% ao imposto predial quando haja construções irregulares.
- Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade. O que não pode – por ser contrário ao artigo 3º do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere – é criar adicional de tributo para fazer as vezes de sanção pecuniária de ato ilícito.

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

- ✓ CTN: impossibilidade de eleição do ilícito como hipótese de incidência.
- Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.
- Art. 114. Fato Gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
- Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
- I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
- II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

(...)

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

- **Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:**
 - **I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;**
 - **II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.**
- ✓ Na questão da tributação ou não do ilícito, não se pode perder de vista o debate - que Myrian Santiago relata -, no âmbito do Direito Comunitário, sobre o princípio da neutralidade fiscal para cobrança ou não do IVA, muito menos a necessária verificação, em qualquer circunstância, da hipótese de incidência e da existência de capacidade contributiva.
- ✓ Assim, por exemplo, se o tributo tem como materialidade a transmissão de propriedade, para a concretização da hipótese de incidência é necessário que, em termos do direito aplicável à espécie, a propriedade, signo da tributação, seja efetivamente transmitida.

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

- ✓ Se em causa estiver a tributação da renda ou de bens, é necessário verificar se, em termos do direito aplicável à espécie, o acréscimo patrimonial, signo da renda passível de tributação, efetivamente se verificou. É nesse contexto, pois, que o Princípio do *Non Olet*, se for o caso, tem que ser aplicado.
- ✓ Se em causa estiver o “*crime de sonegação fiscal*”, mas a renda for proveniente do “*exercício de atividade lícita*”, a questão tributária nada tem a ver com a questão penal. Aliás, neste caso sequer se trata, a rigor, de tributação de ilícito.
- ✓ Se na verificação da obrigação tributária em causa estiver a obtenção de renda ou de bens “*fruto do exercício de uma atividade “criminosa*”, cuja ordem jurídica imponha ao seu infrator a subtração da renda ou dos bens amealhados, não se pode cogitar da incidência do imposto de renda ou de tributo sobre o patrimônio, pela singela circunstância de que a renda ou o patrimônio não pertencem ao infrator.

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

- ✓ Ainda que na atividade de lançamento o tributo tenha sido exigido, se o Estado-Juiz promover a subtração da renda ou do patrimônio amealhado pelo infrator, não pode haver a incidência de tributos que, caso tenham sido pagos, podem e devem ser repetidos para devolução a quem de direito.
- ✓ Se já na atividade preparatória do lançamento a ilicitude estiver presente e o Estado-Juiz tiver promovido a subtração da renda ou do patrimônio do infrator, ou o infrator já tenha confessado o “crime” e “espontaneamente” promover a devolução da renda e/ou de bens ilicitamente amealhados, também não se pode cogitar da exigência de tributos, pois que inexitem renda ou bens suscetíveis de tributação, isso sem embargo da inexistência de capacidade contributiva, signo da tributação.
- ✓ *Essa assertiva decorre do caráter absoluto da unidade do sistema jurídico. Seria contraditório o mesmo fato sancionado pelo Direito Penal ser reconhecida como manifestação de capacidade econômica pelo Direito Tributário (Myrian Santiago).*

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

Anteprojeto de CTN de Rubens Gomes de Sousa:

Art. 84. Na **conceituação de determinado ato, fato ou situação jurídica**, para efeito de verificar se configura ou não o fato gerador e de definir a alíquota aplicável, **ter-se-á diretamente em vista o seu resultado efetivo, ainda que não corresponda ao normal em razão da sua natureza jurídica**, com o objetivo de que resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

Art. 85. A **circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação**, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, **observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130.**

6. Limites à Aplicação do Princípio no *Non Olet*

Art. 130. O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, nos seguintes casos:

IV. Ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio jurídico que constitua o fato gerador da obrigação principal, em consequência:

- a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;**
- b) Do inadimplemento de condição suspensiva;**
- c) Do implemento de condição resolutória.**

Parágrafo único. O disposto na alínea IV deste artigo não se aplica às taxas nem aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

- ✓ Ou seja, mesmo a Rubens Gomes de Sousa, que pregava a tributação de atos ou negócios jurídicos ilícitos, não escapou a conclusão de que se o ato ou o negócio jurídico viesse a ser desfeito, a tributação não poderia subsistir.
- ✓ É nesse contexto, pois, que predicamos a aplicação do Princípio do *Non Olet*.

ÁGIO:

COMPARATIVO JURISPRUDENCIAL E LEI Nº
12.973/2014

Karem Jureidini Dias

Fundamento econômico do ágio e rentabilidade futura

Em primeiro lugar, quanto ao **fundamento do ágio**, revelou-se recorrente que a Fiscalização proceda à glosa das amortizações de ágio sob o fundamento de que o valor registrado a título de expectativa de rentabilidade futura da investida tinha natureza diversa (valor do mercado de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis ou outra razão econômica). Os precedentes avaliados a esse respeito indicam que existem decisões do CARF no sentido de que, antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, **a alocação do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura não é residual**, pelo que não há obrigatoriedade de alocação, primeiramente, como mais-valia de bens do ativo, fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas. No entanto, em alguns casos, a alocação foi reputada inadequada nas hipóteses em que as circunstâncias da operação (instrumentos contratuais, métodos de precificação etc.) evidenciaram tratar-se de aquisição, em verdade, de ativos ou fundo de comércio.

Valor de
mercado

Fundo de
comércio..

Rentabilidade
futura



Contribuinte é livre
para decidir

Valor de
mercado

Fundo de
comércio..

Rentabilidade
futura



Rentabilidade futura
residualmente

1. Expectativa de Rentabilidade Futura

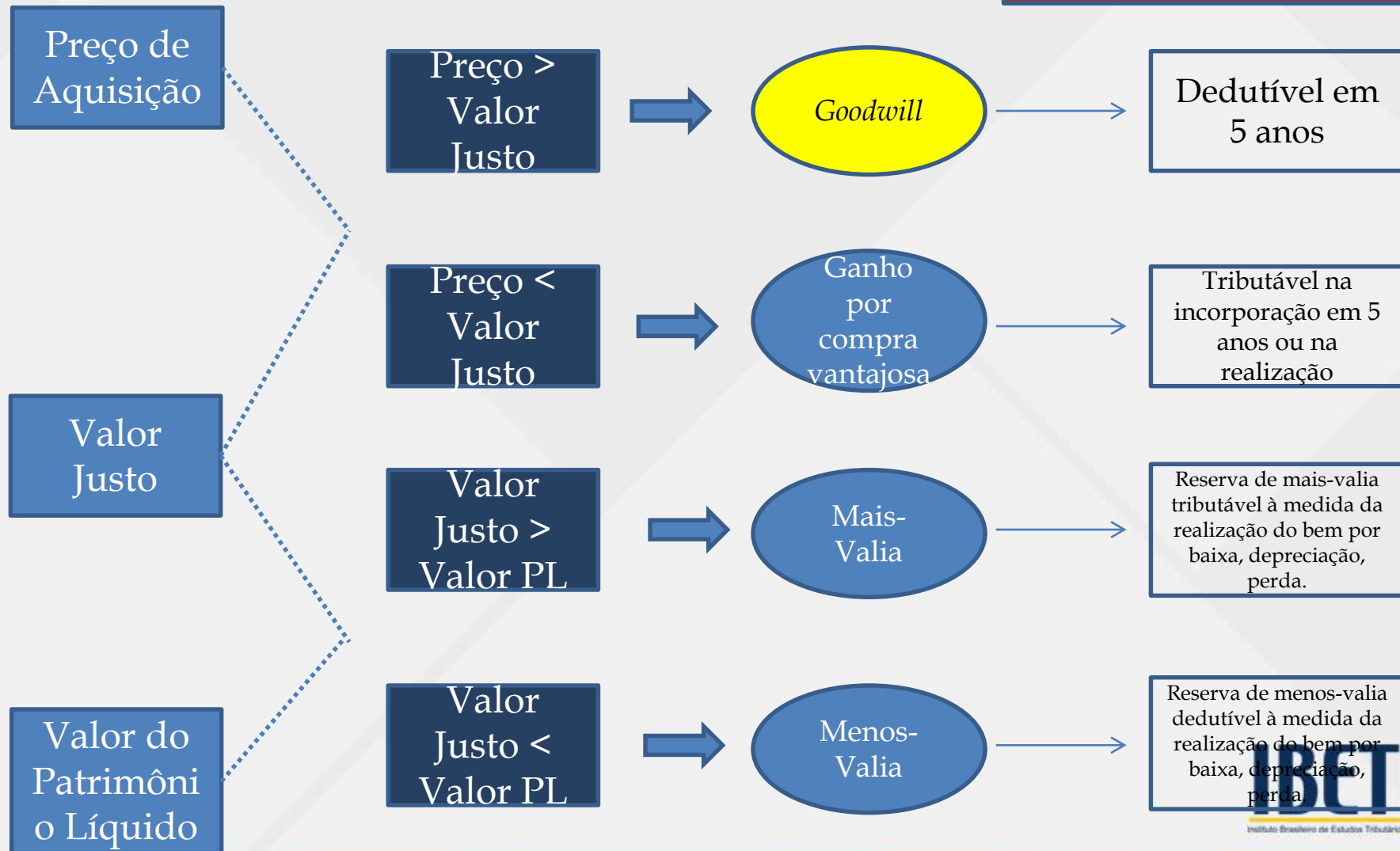
Fundamento do Ágio Amortizável para Fins Fiscais

	Regra Antiga	Regra Nova			
		(A)	(B)	(C)	(D)
Preço de Aquisição	120	120	120	120	120
Patrimonio Liquido	80	80	80	80	80
Mais ou Menos Valia dos Ativos	0	20	40	60	-20
Goodwill (Compra Vantajosa)	40	20	0	-20	60

- ✓ *Goodwill* (ou Compra Vantajosa) = Preço de Aquisição - (Patrim. Líq. + Mais ou Menos Valia)
- ✓ Regra Nova: Cenários (A), (B), (C), (D) com diferentes valores de Mais ou Menos valia de Ativos para efeitos comparativos.

➤ **Resumo do novo regime fiscal da combinação de negócios**

Incorporação



Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

Laudos

Mensuração

Amortização

2. Laudo e Registros Contábeis



- Antes – Decreto-Lei 1598/77

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação(desdobrar o custo de aquisição em:

(...)

§ 2º - O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

a) Valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) Valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

(...)

§ 3º - O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras a e b do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.

- Após – Lei nº 12.973/14

Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:

(...)

II - **mais ou menos-valia**, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do caput; e

§ 1º Os valores de que tratam os incisos I a III do caput serão registrados em subcontas distintas.

(...)

§ 3º - O valor de que trata o inciso II do caput deverá ser baseado em laudo elaborado por perito independente que deverá ser protocolado na Secretaria da Receita Federal do Brasil ou cujo sumário deverá ser registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, até o último dia útil do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da aquisição da participação.

Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

Outra discussão avaliada diz respeito aos **laudos e documentos que suportam a razão econômica do ágio**. A esse respeito, com raras exceções, consignou-se posição de que **o laudo deve ser anterior à data da aquisição do investimento, ou seja, ele não pode ser emitido posteriormente, ainda que elaborado com base nas informações disponíveis na época da aquisição do investimento**. Há de se comentar que, ainda que em poucos casos, a amortização fiscal do ágio foi glosada por entendida **“irrealista” a projeção de rentabilidade futura**, que não veio a se concretizar. Essa posição, contudo, revelou-se minoritária, tendo sido mais recorrente entendimento segundo o qual, tendo sido consistente o método de avaliação da rentabilidade futura, o fato de o laudo acabar se revelando incorreto nas suas projeções **não afeta a sua validade**.

Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

Aquisição

Amortização

Incorporação

AMORTIZAÇÃO
CONTÁBIL



Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

No tocante à **mensuração do ágio passível de amortização fiscal**, é pacífico o entendimento de que **o ágio já amortizado na contabilidade deve ser simplesmente baixado**, não devendo integrar o cálculo do valor do ágio passível de amortização para efeitos fiscais. Ainda sobre a mensuração, o CARF decidiu que o valor do ágio passível de amortização é simplesmente o valor pago, isto é, **tratando-se de hipótese de patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto)**, referido saldo devedor não deve ser considerado para fins de desdobramento do custo de aquisição e apuração do ágio.

Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO APÓS INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO, POR MEIO EXTRACONTÁBIL, DE PARCELAS JÁ AMORTIZADAS CONTABILMENTE.

A partir da ocorrência do evento de fusão, incorporação ou cisão, a amortização do ágio ou deságio anteriormente pago deve ser registrada contabilmente, na escrituração comercial da pessoa jurídica, sem a necessidade de ajustes, por adição ou exclusão ao lucro líquido, para fins fiscais. A amortização contábil do ágio ou deságio, a partir da ocorrência do evento que determinou a extinção da participação societária, produz efeitos fiscais. **Não é possível aproveitar, para fins exclusivamente fiscais, as parcelas do ágio ou deságio já amortizado contabilmente em períodos anteriores.**

Recurso de Ofício Provido.

Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

Amortização

5 anos

Prazo
mínimo

Laudos, documentos, mensuração e prazo para amortização

Sobre o **prazo para amortização** do ágio para fins fiscais, a lei estabelece a proporção mensal de 1/60, isto é, cinco anos. Em geral, o CARF vem autorizando a amortização em prazo maior, se assim pretendido pelo contribuinte, interpretando-se a legislação no sentido de fixar, portanto, um prazo mínimo. **Houve, contudo, discussão na hipótese em que o ágio se relaciona a uma concessão pública com prazo de exploração superior aos cinco anos da lei**, isto é, se poderia o contribuinte simplesmente amortizar fiscalmente o ágio à proporção de 1/60 mensais, a despeito da amortização contábil se dar numa proporção inferior (observando, para fins contábeis, o prazo de concessão). **Essa questão, enfrentada por duas vezes pelo Conselho, foi decidida de forma contraditória nessas duas ocasiões, sendo que o entendimento mais recente é no sentido da observação, para fins fiscais, do prazo de cinco anos fixado pela lei.**

Ágio entre partes relacionadas

No tocante ao ágio gerado entre partes relacionadas, assim entendido como o sobrepreço surgido com a conferência de ações ou quotas avaliadas a mercado para holding do próprio grupo, a jurisprudência do CARF tem se mostrado bastante alinhada no sentido da impossibilidade de seu aproveitamento para fins fiscais. Contudo, há casos em que, embora decorrente de operações entre partes relacionadas, foi autorizada a amortização fiscal do ágio, especialmente nas hipóteses em que demonstrada a efetividade das operações, o que no geral se evidenciou com a alteração da composição societária das empresas envolvidas.

Combinção de negócios?

Ágio Intragrupo

- Antes – Ausência de vedação

Reestruturações societárias consistentes na aquisição de investimento em empresa operacional por determinada sociedade, transferência do mesmo à empresa veículo e na subsequente incorporação desta última pela empresa operacional foram disciplinadas de forma genérica pela CVM como forma de o contribuinte usufruir do benefício fiscal concedido pela Lei nº 9.532/1997:

“(...) a criação da empresa veículo e a transferência, para esta, do investimento original e, também, do ágio permitiram que, através desse modelo de incorporação, houvesse a possibilidade da amortização do ágio”.

(Nota Explicativa à Instrução CVM nº 349/2001).

Ponto de atenção na aquisição de participação societária em estágios



- Após – Vedação Expressa e Exceção

Art. 22. (...) participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (goodwill) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes (...).

Art. 37. No caso de aquisição de controle de outra empresa na qual se detinha participação societária anterior, o contribuinte deve observar as seguintes disposições: (....)

§ 3º Deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

I - a mais ou menos valia e o ágio por rentabilidade futura (goodwill) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle; e

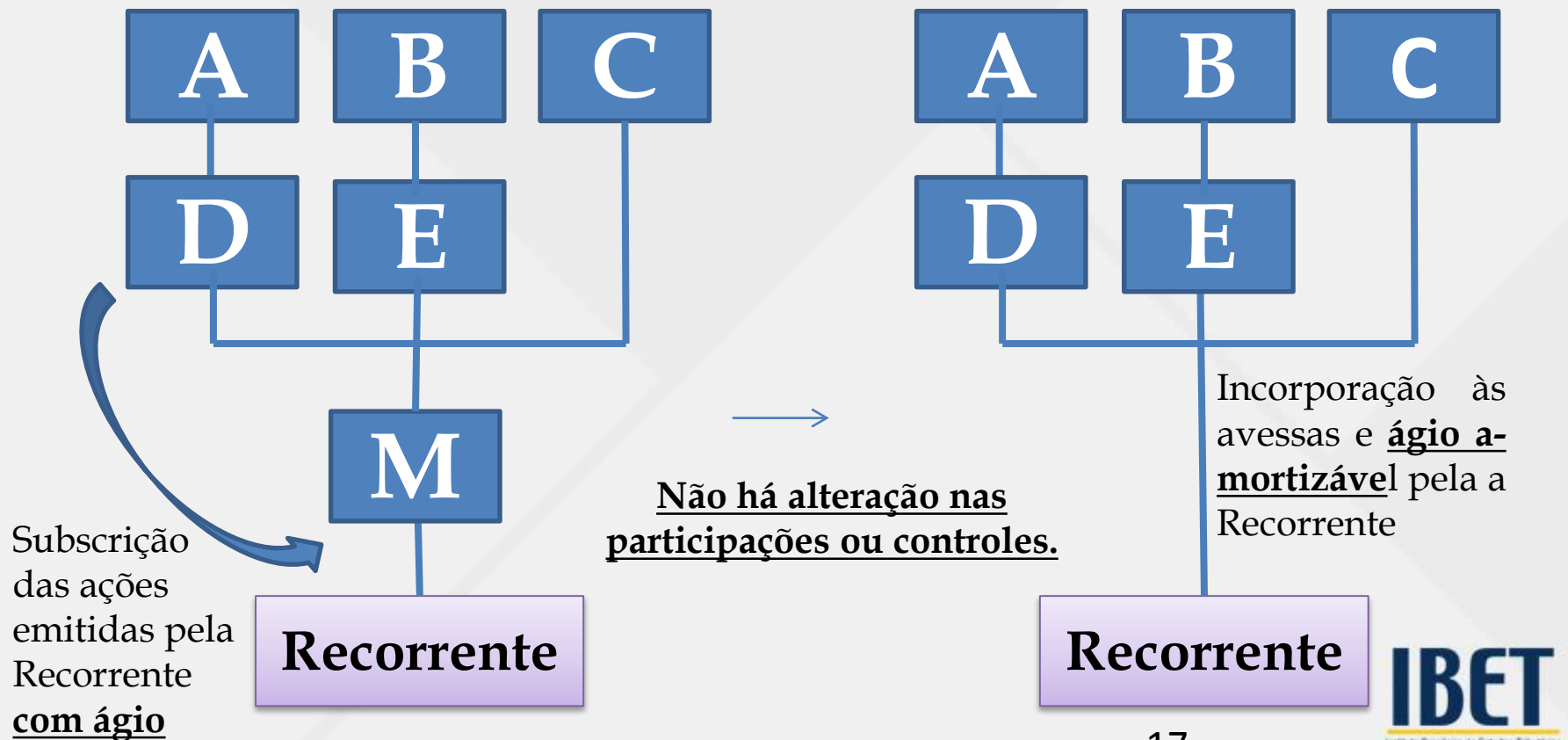
Art. 38. Na hipótese tratada no art. 37, caso ocorra incorporação, fusão ou cisão: (...)

III - não poderá ser excluída na apuração do lucro real a variação do ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que trata o inciso II do § 3º do art. 35.

Parágrafo único. Excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II e III do caput, aplica-se ao saldo existente na contabilidade, na data do evento, referente (...) ao ágio por rentabilidade futura (goodwill) de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, o disposto nos arts. 20 a 22 ...

Ágio Interno sem Fundamento Econômico

(Acórdão 1103-00.501, sessão de 30/06/2011)



Ágio Interno sem Fundamento Econômico

(Acórdão 1103-00.501, sessão de 30/06/2011)

Acusação fiscal:

Em todas as operações de reorganização societária realizadas (que não foram além da elaboração de documentos), não houve qualquer pagamento pelas transferências das participações, e tampouco custo financeiro para qualquer das pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, que justificasse a contabilização de despesas e a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Voto do Relator:

Não há validade jurídica dos atos praticados pelo grupo econômico – “não se reveste de validade um ágio dentro de um mesmo grupo econômico”, sem qualquer desembolso. Utilização de empresa-veículo artificial para transferência do ágio. Autêntico abuso de direito.

Declaração de voto (Conselheiro Marcos Takata):

Ágio interno “criado” ou artificial ou sem causa, sem efetividade ou significado econômico (distinto do ágio interno real ou efeito, a exemplo da incorporação de ações, aumento de capital, subscrição de ações por alguns sócios, etc.). Negação à tese do abuso de direito. A efetividade e o significado econômico seria dado pela tributação da mais-valia (ágio).

Mais complexa, no entanto, é a discussão quando se trata de ágio gerado entre partes não relacionadas. Como se verificou, a presença de uma operação original entre partes não relacionadas, de forma geral, tem sido o primeiro teste a ser enfrentado na avaliação da legitimidade de operações, cuja presença tem sido considerada necessária, mas não suficiente para conclusão pela legitimidade da operação pelo CARF.

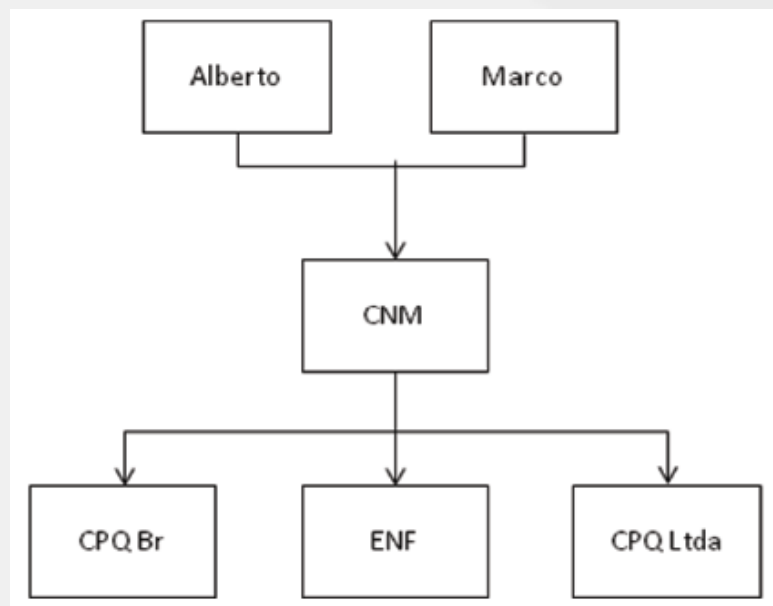
Em geral, a despeito de se originar de operações entre partes independentes, as situações em que se manteve a glosa da amortização do ágio apresentavam outros elementos que infirmaram sua legitimidade segundo o CARF, a saber: (i) natureza do fundamento econômico do ágio; (ii) exigência de propósito comercial ou motivação extratributária nas operações; (iii) montante do ágio registrado (e.g., impossibilidade de aproveitamento da parcela do ágio já amortizado contabilmente); (iv) utilização de “empresas veículos”; (v) “transferência” de ágio entre sociedades; e (vi) requisitos associados ao demonstrativo do fundamento econômico do ágio (e.g., data da elaboração do laudo de avaliação, confirmação do fundamento econômico).

Aquisição de Participação Societária por Estágios e Subscrição de Ações

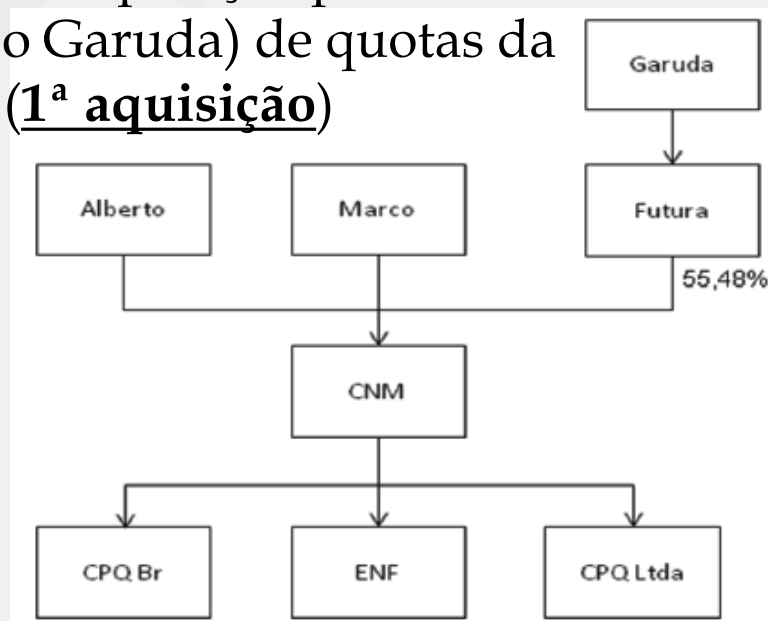
Questão: ágio na subscrição de ações decorrente do aumento de capital, integralizadas por pessoa já pertencente ao quadro acionário da sociedade (aquisição por estágios).

Caso CPQ (Acórdão 9101-001.657, sessão de 15/05/2013)

Cenário Inicial:



1º Passo: aquisição pela Futura
(Grupo Garuda) de quotas da
CMN (**1ª aquisição**)

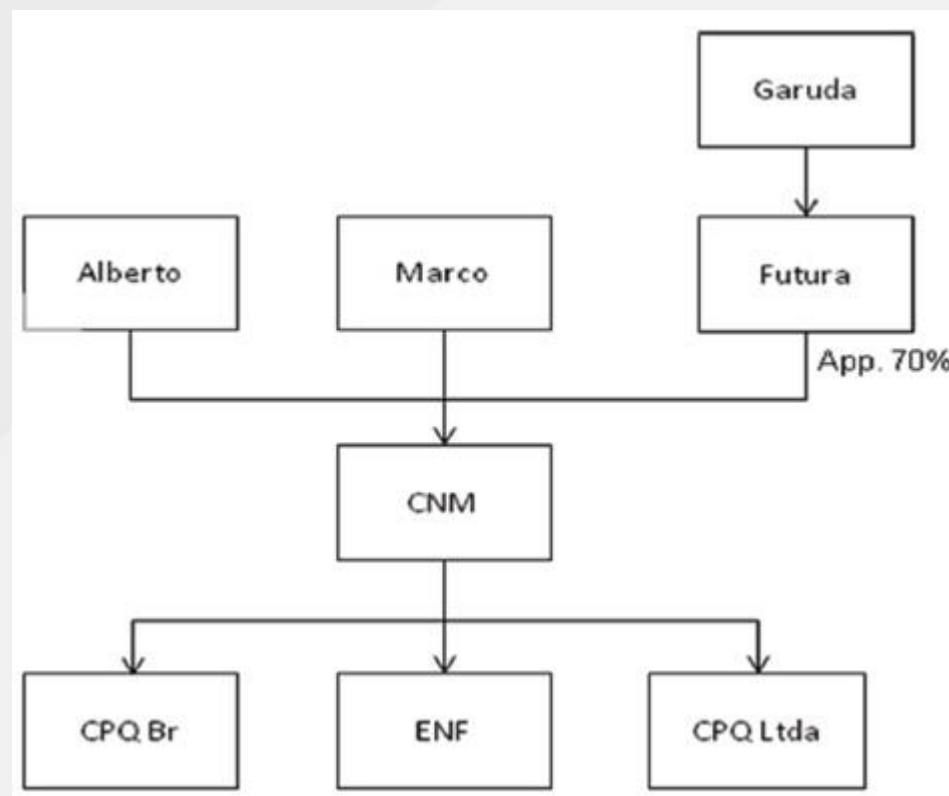


Aquisição de Participação Societária por Estágios e Subscrição de Ações

Caso CPQ (Acórdão 9101-001.657, sessão de 15/05/2013)

2º Passo:

- Transformação da CNM em sociedade por ações; e
- Aumento do capital social da CNM com emissão de novas ações subscritas **com ágio** pela Futura (**2ª aquisição**).

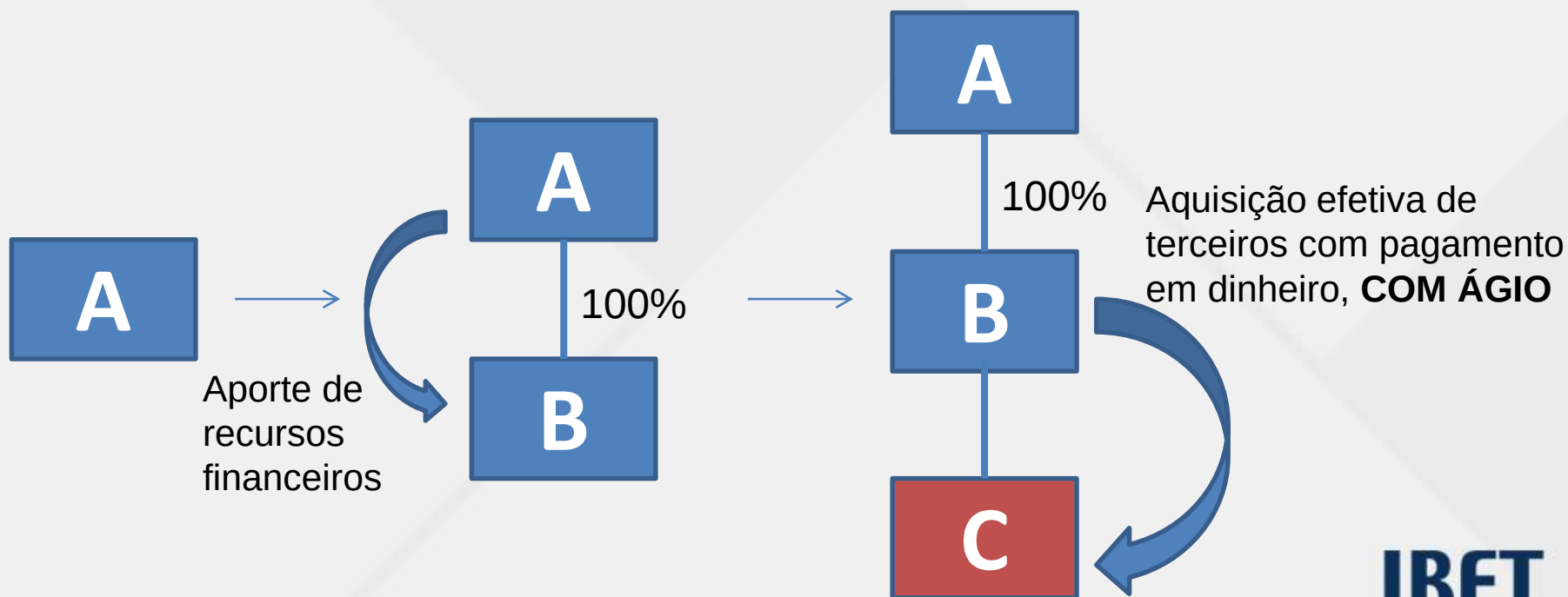


Utilização de empresa-veículo

Relacionada a essa questão é o uso das chamadas “empresas-veículo”, as quais podem ser classificadas em três espécies mais tipicamente utilizadas operações que envolvam aquisições entre partes não relacionada, conforme o propósito a que se destinam: (i) “empresas-veículo” para a alienação; (ii) “empresas-veículo” para aquisição; e (iii) “empresas-veículo” para a movimentação de ágio reconhecido e registrado (transferência). A utilização de “empresa-veículo” na primeira hipótese não tem sido considerada impeditiva para o reconhecimento do ágio de acordo com a jurisprudência do CARF, não se localizando acórdãos em que a glosa tenha se dado sob tal fundamento. **Quanto ao segundo caso, era recorrente o cancelamento da glosa especialmente quando os controladores da adquirente são estrangeiros**, desde que ausentes circunstâncias que efetivamente demonstrem a dissimulação na interposição, a despeito de, em alguns casos mais recentes, ter sido mantida a glosa por se entender caracterizada a simulação do real adquirente ou a ausência de propósito negocial para interposição da “empresa-veículo”. Por fim, na hipótese de “empresas-veículo” para movimentação do ágio, predomina o entendimento da impossibilidade de sua amortização fiscal, já que a transferência do ágio demonstraria o não cumprimento do requisito da legislação fiscal, isto é, a confusão patrimonial entre investidora e investida, nada obstante a glosa tenha sido cancelada em alguns casos, especialmente quando demonstrada a efetividade e o propósito da reorganização.

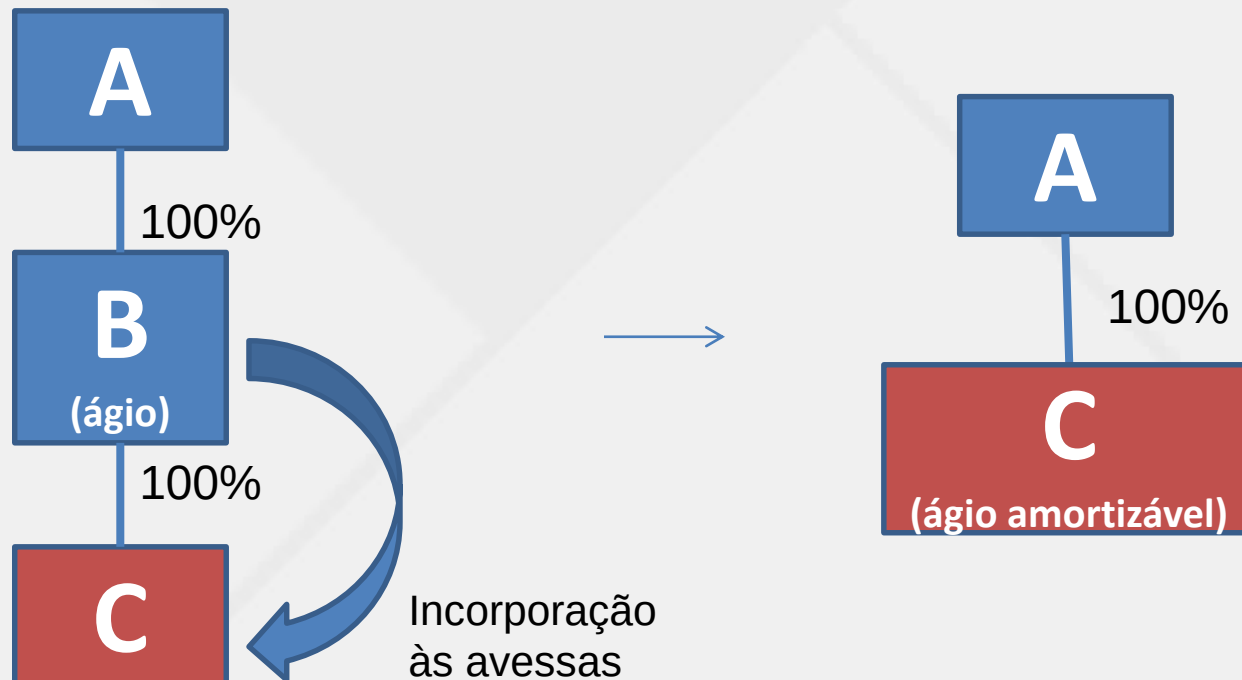
Utilização de “Empresa-Veículo” para Aquisição

Característica geral: aporte de recursos em sociedade (geralmente de curta duração) para efetiva aquisição de participação societária de terceiros, com pagamento de ágio.



Utilização de “Empresa-Veículo” para Aquisição

Característica geral: aporte de recursos em sociedade (geralmente de curta duração) para efetiva aquisição de participação societária de terceiros, com pagamento de ágio.



Utilização de “Empresa-Veículo” para Aquisição

Caso Lupatech - Acórdão 1402-001.404, sessão de 09/07/2013

Acusação fiscal:

- “B” teria sido criada com o único propósito de formalizar a aquisição de “C”;
- Memorando de Entendimentos foi firmado entre “A” e sócios de “C”, sendo que “B” sequer existia à época; e
- “A” e “B” tinham o mesmo endereço, sendo que “B” teve curta existência.

Conclusão:

“A” seria a verdadeira adquirente de “C”.

Simulação que visou à antecipação da amortização do ágio na aquisição de “C”.

Resultado:

Negado provimento ao Recurso Voluntário por voto de qualidade.

Utilização de “Empresa-Veículo” para Aquisição

Caso Multiplan – Acórdão 1302-001.150, sessão de 07/08/2013

Acusação fiscal:

- Amortização ilegal de ágio, porquanto decorrente de sucessivas operações societárias sem fundamento ou justificativa econômica; e
- Utilização de empresa-veículo para permitir dedutibilidade de ágio na empresa investida, sem alteração substancial entre as pessoas do investidor e da investida.

Voto vencedor:

- Regularidade da opção do investidor estrangeiro de aportar recursos em subsidiária no país para que essa faça a aquisição de investimento;
- Ausência de abuso de direito, fraude à lei ou simulação; e
- Não se trata de (i) ágio interno, porque gerado a partir do pagamento efetivo a terceiros; nem de (ii) transferência de ágio externo, pois não houve conferência de ações da adquirida ao capital social de empresa do grupo.

Argumentos do contribuinte:

- Existência de ágio pago, com fundamento em rentabilidade futura e comprovação por intermédio de laudo próprio; e
- Substância econômica das operações societárias e inexistência do que se denomina “empresa veículo”.

CONFUSÃO PATRIMONIAL

AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. INVESTIDOR
E INVESTIDA. MESMA UNIVERSALIDADE.

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997 se dirigem às pessoas jurídicas (1) real sociedade investidora, aquela que efetivamente acreditou na mais valia do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura, decidiu pela aquisição e desembolsou originariamente os recursos, e (2) pessoa jurídica investida. **Deve-se consumir a confusão de patrimônio entre essas duas pessoas jurídicas, ou seja, o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente. Compartilhando do mesmo patrimônio a investidora e a investida, consolida-se cenário no qual os lucros auferidos pelo investimento passam a ser tributados precisamente pela pessoa jurídica que adquiriu o ativo com mais valia (ágio).** Enfim, toma-se o momento em que o contribuinte aproveita-se da amortização do ágio, mediante ajustes na escrituração contábil e no LALUR, para se aperfeiçoar o lançamento fiscal com base no regime de tributação aplicável ao caso e **estabelecer o termo inicial para contagem do prazo decadencial.**

Acórdão 9101-002.422, relator Luís Flávio Neto, CSRF, Data da Sessão: 17/08/2016

Utilização de HOLDING – 2016

A

B

C

D

E

adquirente

Holding Geral

Incorporação

Utilização de HOLDING – 2016

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO.

Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade comercial ou societária. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera empresa veículo para transferência do ágio à incorporadora.

Acórdão 1201001.474 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
11 de agosto de 2016

Qualificação da multa de ofício nos lançamentos de ágio

Por fim, quanto ao último aspecto analisado a partir da base empírica, pôde demonstrar-se que, em geral, há a tendência de desqualificação da multa de ofício nas hipóteses em que mantida a glosa da amortização fiscal do ágio.

Qualificação da multa de ofício nos lançamentos de ágio

NEGÓCIO JURÍDICO. ABUSO DE DIREITO.
INOPONIBILIDADE. QUALIFICAÇÃO DA MULTA.
IMPOSSIBILIDADE POR NÃO CARACTERIZAÇÃO DE
FRAUDE.

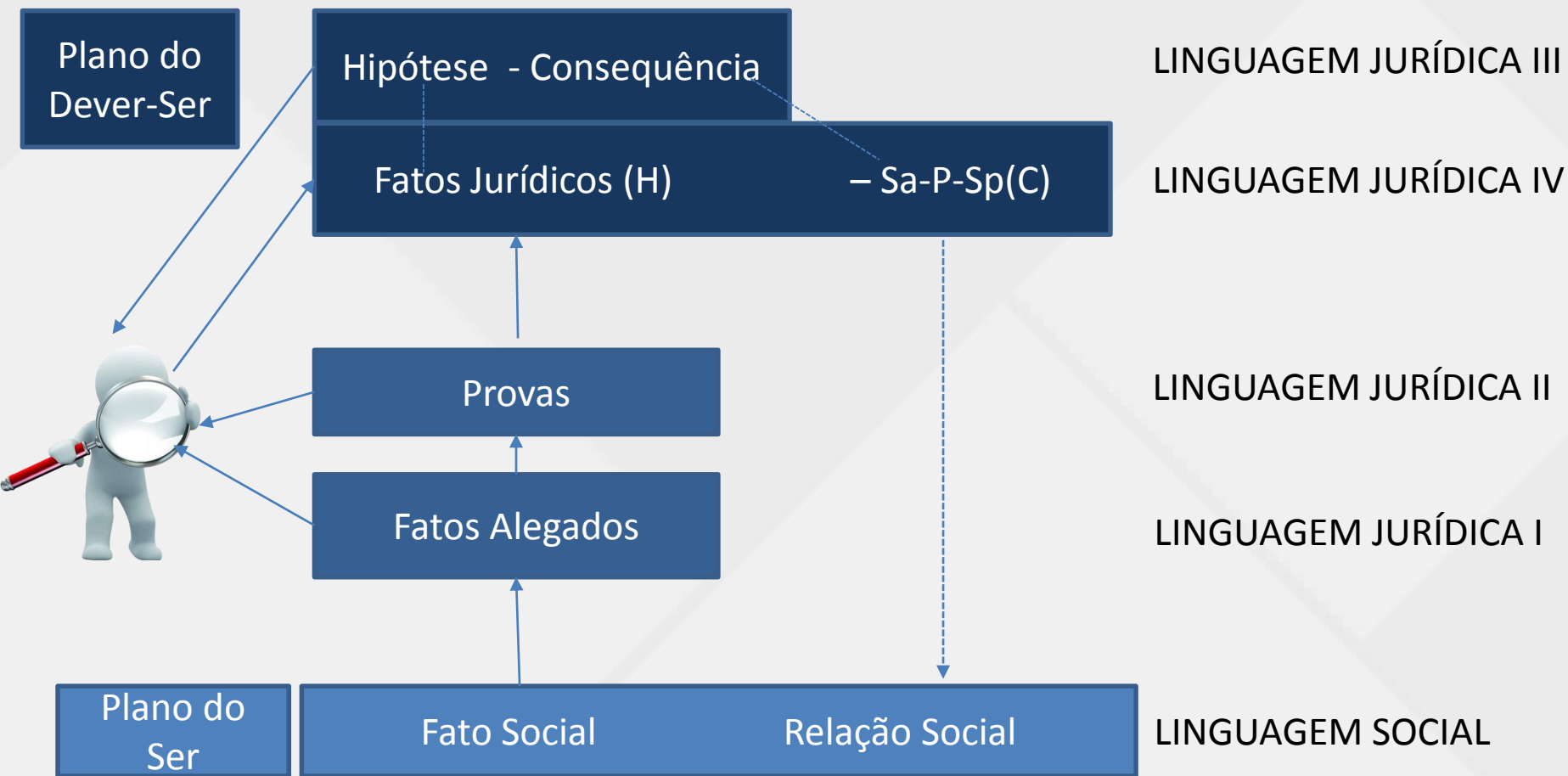
Negócio jurídico realizado mediante interpretação literal, sem a observância das regras tributárias, é abusivo e não pode ser oponível ao Fisco, sujeitando o infrator à multa de ofício de 75%. Descabe a qualificação da multa quando não caracterizado dolo específico ou fraude nos procedimentos.

Obrigada!

Karem Jureidini Dias
karem@rivittidias.com.br

Presunções e omissão de receita

Carla Campos Moreira Sanson
Mestre e Doutoranda PUC/SP e
Contadora



PROVA

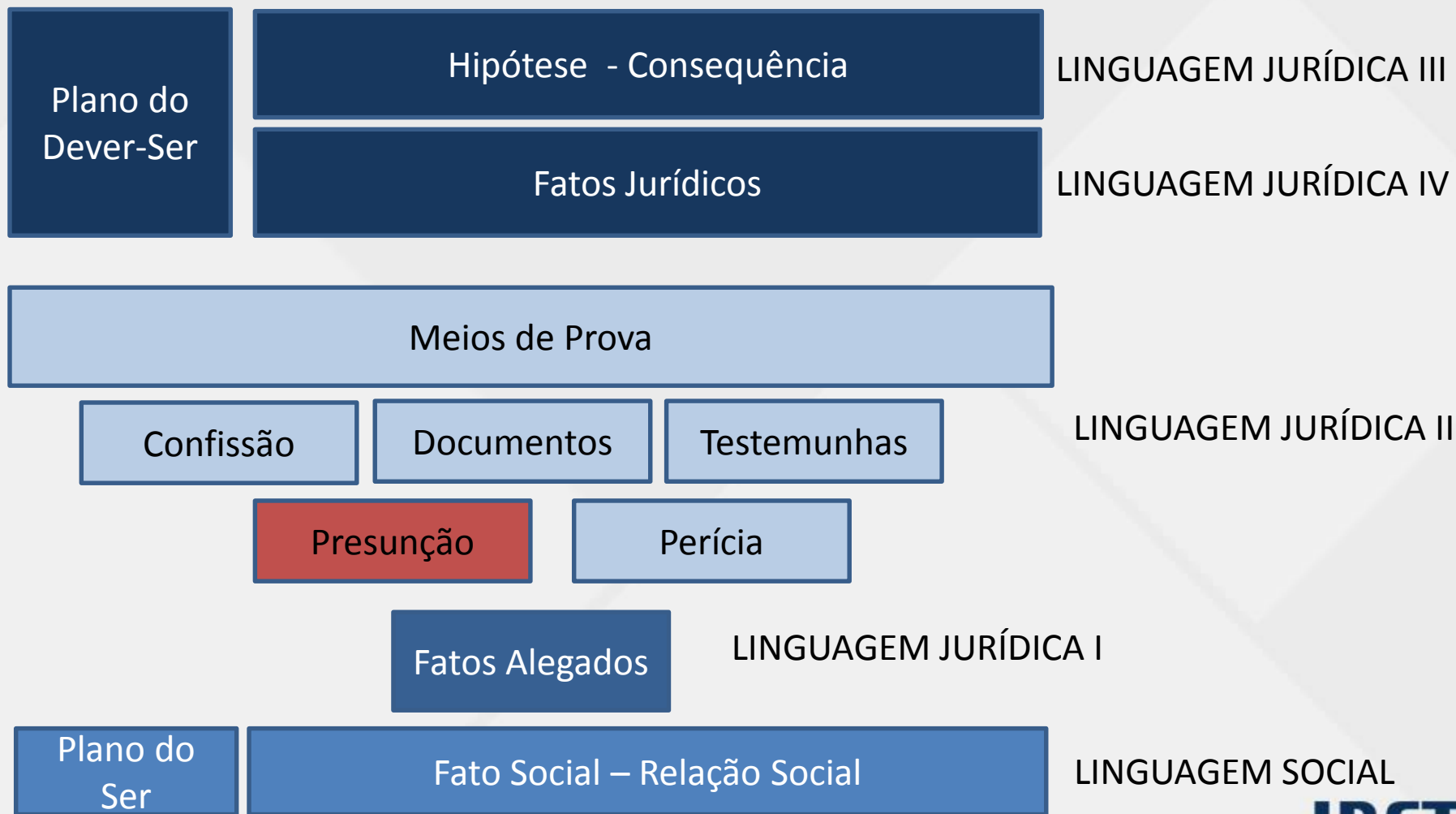
“Prova é fato jurídico em sentido amplo que colabora na composição do fato jurídico em sentido estrito” – Profa. Fabiana Del Padre Tomé.

“Toda a prova é indireta pois nunca se tem acesso aos fatos, que são sempre passados.(...) Toda a prova é indiciária visto que jamais toca o objeto que se refere” – Profa. Fabiana Del Padre Tomé.

“A prova pode ser vista como relação, consistindo no vínculo abstrato que se instaura entre o enunciado probatório e o fato que se pretende provar” – Profa. Maria Rita Ferragut

“Prova é signo do fato alegado e este é signo do evento” – Profa. Aurora Tomazini de Carvalho

“Prova é o instrumento que dispõe o direito para constituir a verdade no processo de posituação - Profa. Fabiana Del Padre Tomé.



PRESUNÇÃO

“É o resultado lógico pelo qual do fato conhecido, cuja a existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja a existência é, simplesmente provável” – Prof. Paulo de Barros Carvalho

“Indícios e as presunções são considerados modalidade de prova indireta, em que, a partir de um fato provado, chega-se, dedutivamente, ao fato principal, que se deseja demonstrar.” Profa. Maria Rita Ferragut.

PRESUNÇÃO QUANTO A SUA ORIGEM

PRESUNÇÃO SIMPLES OU HOMINIS

Presunção simples ou hominis – Operação lógica realizada por um determinado agente na construção da norma. No Direito Tributário a presunção pode ser aplicada no contexto de um processo, administrativo ou judicial, devendo ter sempre previsão legal em razão do princípio da legalidade. **Esse tipo de presunção se manifesta através de uma regra individual e concreta.**

PRESUNÇÃO LEGAL OU LEGIS

Presunção legal ou legis – elaborada também pelo ser humano, mas expressamente determinada em lei. **A presunção legal é uma norma geral e abstrata.**

Conceitos construídos com base nas lições apresentadas no livro Ficções Jurídicas no Direito Tributário de Cristiano Carvalho -Ed. Noeses – pp.209 a 214

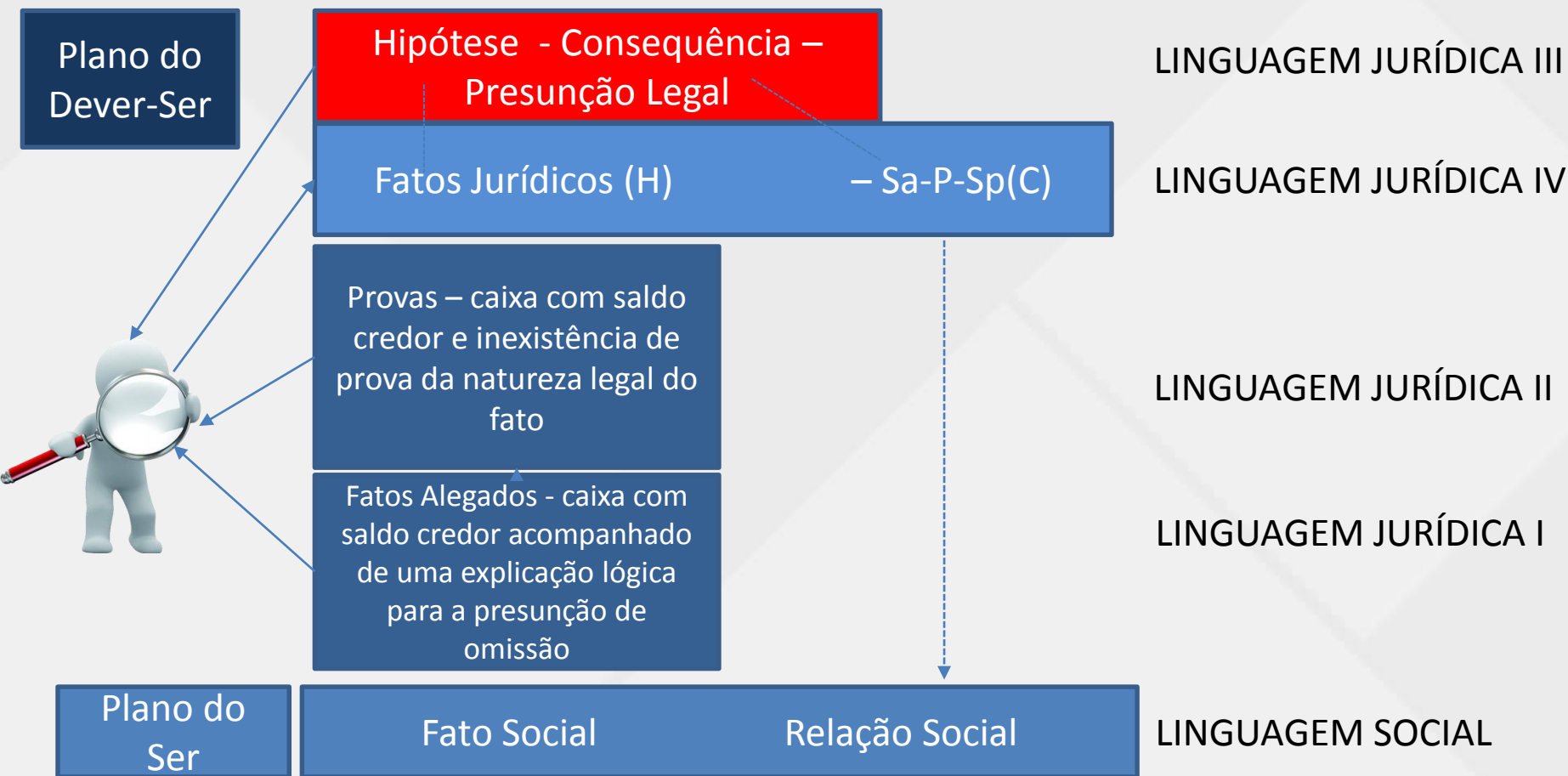
PRESUNÇÃO QUANTO A NATUREZA

PRESUNÇÃO JURE ET JURE

Presunção jure et jure ou absoluta – não admite prova em contrário.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM

Presunção juris tantum ou relativa – são as presunções que admitem prova em contrário.



PRESUNÇÃO DE
OMISSÃO DE
RECEITA NA
LEGISLAÇÃO
INDÍCIOS

Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

- I – a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;**
- II – a falta de escrituração de pagamentos efetuados;**
- III – a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.**(art. 281 – RIR/99/Lei nº 9.430/96 art. 40 e Decreto-Lei nº 1.598/77 art. 12, §2º).

PRESUNÇÃO DE
OMISSÃO DE
RECEITA NA
LEGISLAÇÃO
INDÍCIOS

Caracteriza omissão de receita ou de rendimentos, inclusive ganhos de capital, a falta de emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, no momento da efetivação das operações de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de alienação de bens móveis, locação de bens móveis e imóveis ou quaisquer outras transações realizadas com bens ou serviços, bem como a sua emissão com valor inferior ao da operação. (Art.283 – RIR/99/ Lei nº8.846/96-art. 6º)

Caracterizam-se também como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (art. 287 – RIR-99/ – Lei nº9.430/96 art. 42)

OMISSÃO DE RECEITA
RIR/99
ARBITRAMENTO

Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (Art.282 – RIR/99/Decreto Lei nº1.598/77, art. 12,§3º/Decreto Lei nº1648/18, art.1º, inc.II)

Verificada por indícios a omissão de receita, a autoridade tributária poderá, para efeito de determinação da base de cálculo sujeita à incidência do imposto, arbitrar a receita do contribuinte, **tomando por base as receitas, apuradas em procedimento fiscal, correspondentes ao movimento diário das vendas, da prestação de serviços** e de quaisquer outras operações (art. 284 - RIR/99 - Lei nº 8.846, de 1994, art. 6º).

OMISSÃO DE RECEITA
RIR/99
ARBITRAMENTO

A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica. O mesmo procedimento também é aplicado a mercadorias adquiridas para revenda. (art. 286 – RIR/99)

Renda

Renda tributável é todo o acréscimo patrimonial que:

- (a) não tenha como hipótese de incidência de outros impostos (federativo/república/rigidez constitucional);
- (b) seja previsto em lei (legalidade), publicada anteriormente a ocorrência do fato imponible (irretroatividade) permitindo previsibilidade (anterioridade) ;
- (c) não gere empobrecimento do tributado (não confisco - ligado ao direito a propriedade);
- (d) respeite a capacidade contributiva do administrado (capacidade contributiva – influenciado pelo princípio da igualdade)
- (e) alcance todas as pessoas que realizam o fato imponible (generalidade);
- (f) considere todos os elementos positivos ou negativos que compõem um determinado patrimônio (universalidade);
- (g) incida de forma progressiva levando em conta a capacidade contributiva do administrado; (progressividade)
- (h) respeite o mínimo vital (mínimo vital/dignidade humana).

PRINCÍPIOS FEDERATIVO/REPÚBLICANO

SEGURANÇA
JURÍDICA

LEGALIDADE

IRRETROATIVIDADE
/ANTERIORIDADE

IGUALDADE

RIGIDEZ
CONSTITUCIONAL

RENDA

CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA

PROGRESSIVIDADE

GENERALIDADE

UNIVERSALIDADE

MÍNIMO VITAL

PRINCÍPIOS FEDERATIVO/REPÚBLICANO

SEGURANÇA
JURÍDICA

LEGALIDADE

IRRETROATIVIDADE

IGUALDADE

RIGIDEZ
CONSTITUCIONAL

NORMA DE
PRESUNÇÃO LEGAL
DE RECEITA PARA
TRIBUTAÇÃO DA
RENDA /VALOR
ARBITRADO

CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA

PROGRESSIVIDADE

GENERALIDADE

UNIVERSALIDADE

MÍNIMO VITAL

PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

50 XIII CONGRESSO ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

ECF

DIPJ/LALUR/FCONT

IR - @LALUR
CSLL - @LACS

EFD CONTRIBUIÇÕES

DACON

PIS/Cofins
CONTRIBUIÇÃO
SOCIAL (DESONERAÇÃO)

EFD –REINF

DIRF

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
IRRF/PIS/COFINS/CSLL/IR (RETIDO NA
FONTE)
AÇÕES JUDICIAIS
TRIBUTÁRIAS/PREVIDENCIÁRIAS

ECD

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

LIVRO RAZÃO
LIVRO DIÁRIO
BALANCETES
BALANÇOS
OUTRAS
DEMONSTRAÇÕES



ESOCIAL

MANAD, CAGED, DIRF, RAIS GFIP E GPS

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PREVIDENCIÁRIA
FGTS
CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA "S"
IRRF

NF@

NOTA FISCAL

CT@

CONHECIMENTO DE
TRANSPORTE

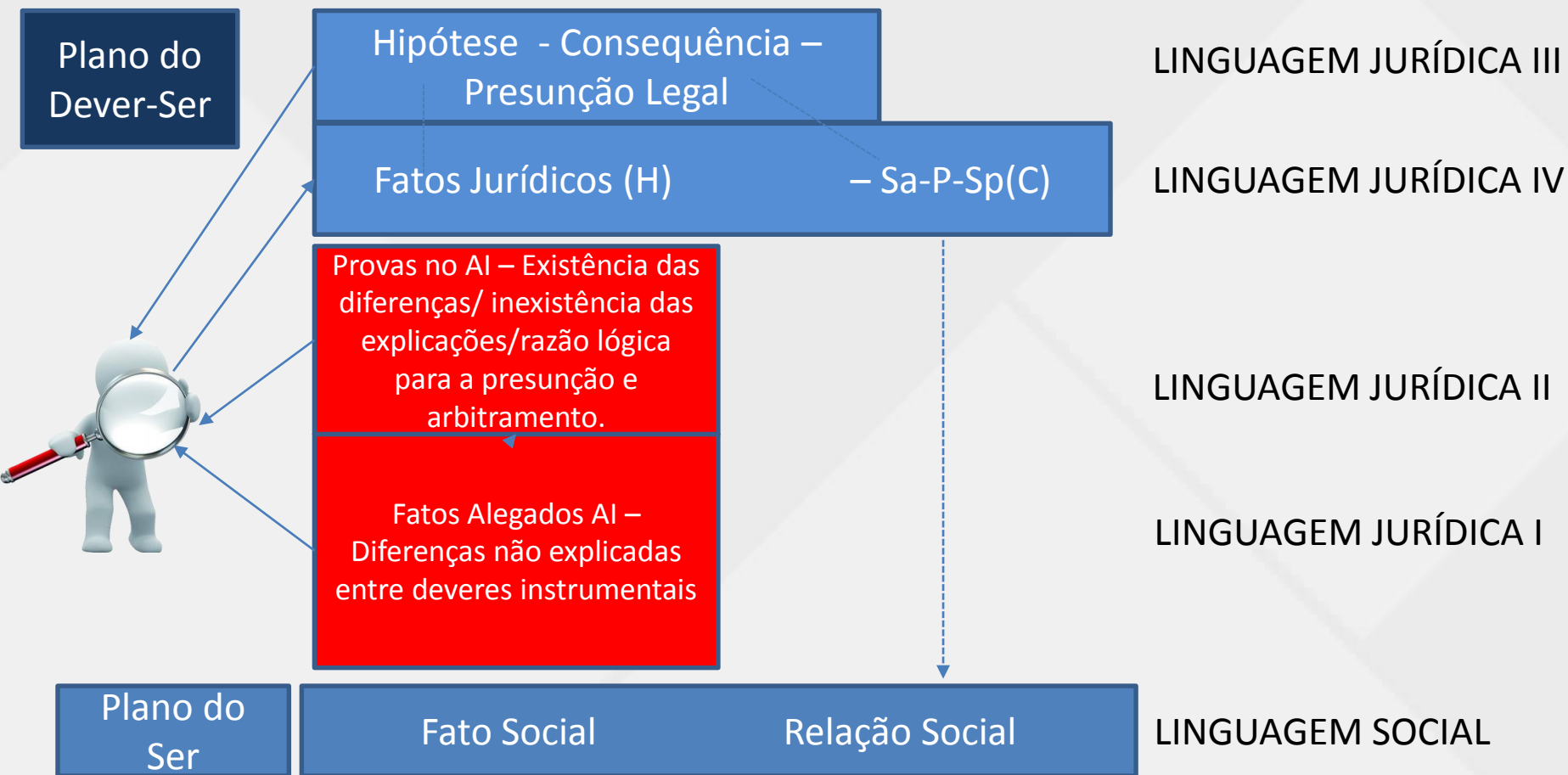
EFD – ICMS/IPI

GIA/SINTEGRA/DPIJ

ICMS
IPI
BLOCO H/K

E-FINANCEIRA

DIMOF



PRINCÍPIOS FEDERATIVO/REPÚBLICANO

SEGURANÇA
JURÍDICA

LEGALIDADE

IRRETROATIVIDADE
/ANTERIORIDADE

IGUALDADE

RIGIDEZ
CONSTITUCIONAL

NORMA DE
PRESUNÇÃO
SIMPLES/VALOR
ARBITRADO COMO
RENDA

CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA

PROGRESSIVIDADE

GENERALIDADE

UNIVERSALIDADE

MÍNIMO VITAL

PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

DECISÕES
ADMINISTRATIVAS
CARF

INCONSISTÊNCIA ENTRE DEVERES INSTRUMENTAIS:

Processo Nº [10245.720800/2014-35](#)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013 Ementa: MULTA QUALIFICADA São as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Os valores omitidos são de elevada monta e se perpetuam por dois anos, o que permite concluir que a conduta omissiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações. OMISSÃO DE RECEITA. NOTA FISCAL DE VENDA DE MERCADORIA. VENDAS CANCELADAS Omissão de receitas em razão de diferenças apurada com base em notas fiscais eletrônicas (NFe) de venda de mercadorias emitidas pela contribuinte em confronto com as declarações DIPJ e Dacon. Impossibilidade de considerar como omissão de receitas valores relativos à notas fiscais de vendas canceladas, quando comprovada que a venda não se efetivou.

DECISÕES
ADMINISTRATIVAS
CARF

DEPÓSITOS BANCÁRIOS:

Processo nº 14098.000473/2008-45 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2005 OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. PRESUNÇÃO. A presunção contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza que o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada) seja equiparado ao fato presumido (omissão de receitas). Uma vez caracterizado o fato indiciário, a sua equiparação com o fato presumido é uma determinação legal.

DECISÕES
ADMINISTRATIVA
CARF

PASSIVO NÃO COMPROVADO:

Processo	nº	11020.003806/2007-
12	ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -	
	IRPJ Exercício: 2003, 2004 OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO NÃO COMPRO	
	VADO.	MÚTUO. Tratando-
	se de empréstimo de dinheiro, indispensável que se reúnam as evi-	
	dências de um requisito fundamental sem o qual não se consuma tal	
	modalidade negocial: a transferência do domínio da coisa emprestada	
	ao mutuário, em consonância com o disposto no artigo 587 do vigente	
	Código Civil. Sem a prova da entrega de numerário registrado em con-	
	-ta de obrigação, no balanço patrimonial da Recorrente, irretocável se	
	mostra a subsunção ao tipo legal do denominado passivo não comprovado	

.

DECISÕES
ADMINISTRATIVAS
CARF

**COMPARAÇÃO ENTRE DEVERES INSTRUMENTAIS DAS PARTES DO
NEGÓCIO:**

Processo nº 13855.722298/201326
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-
calendário: 2009, 2010 OMISSÃO DE RECEITA DE VENDAS DE GADO. COMP
ROVAÇÃO. Foi provada a omissão de receitas pela escrituração da adquiren
te, das notas fiscais das vendas e dos cheques emitidos para os respectivos
pagamentos. OMISSÃO DE RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE
TRANSPORTE DE GADO. Foi provada a omissão de receitas pelo confron
to das escriturações da adquirente e da transportadora. OMISSÃO DE
RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DEDUÇÃO DE DÉBITOS NÃO AUTORI-
ZADA. A presunção legal de omissão de receitas baseada em depósito
s bancários, prevista no RIR/99, não autoriza deduzir os débitos, pois
não visa presumir resultado, mas, sim, omissão de receita.

DECISÕES
ADMINISTRATIVAS
JUSTIÇA FEDERAL

SUPRIMENTO DE CAIXA:

Processo nº 10882.00061512001-09 Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano calendário: 1996 Ementa: LUCRO REAL. SUPRIMENTO DE CAIXA. OMISSÃO DE RECEITA. Tributa-se como omissão de receita os aportes de capital dito efetuados por sócios à empresa, quando a origem e a efetiva entrega dos suprimentos não forem comprovadas com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores. PRESUNÇÃO LEGAL E ÔNUS DA PROVA — Cabe ao sujeito passivo o ônus da prova nas infrações lançadas por presunções legais de que o fato presumido não ocorreu. LANÇAMENTOS REFLEXOS — CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS — CSLL, PIS e COFINS. Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

DECISÕES
JUSTIÇA FEDERAL

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. CDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. - À luz do artigo [204](#) do [Código Tributário Nacional](#) e o artigo [3º](#) da Lei nº [6.830/80](#), a dívida ativa, regularmente inscrita, possui presunção de liquidez e certeza, **somente podendo ser afastada quando o sujeito passivo da obrigação traz robusta prova em contrário, o que não ocorreu na hipótese dos autos, em que a apelante foi autuada por ter incorrido em omissão de receita, caracterizada por aumento de capital em dinheiro efetuado por acionistas sem a efetiva comprovação da origem e da efetiva entrega do numerário respectivo ao caixa da sociedade, nos moldes do artigo [181](#) do RIR/80.** - Apelação não provida. Processo AC 366507 CE 2005.05.99.001244-0 Órgão Julgador Primeira Turma Publicação Fonte: Diário da Justiça - Data: 17/09/2007 - Página: 1104 - Nº: 179 - Ano: 2007 Julgamento 21 de Junho de 2007 Relator Desembargador Federal Jose Maria Lucena

DECISÕES JUSTIÇA
FEDERAL

"OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INTIMAÇÃO PARA COMPROVAÇÃO POR VALORES GLOBAIS. FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos utilizados nessas operações. A ausência de intimação que discrimine individualizadamente os créditos a serem comprovados, nos termos da lei, implica a improcedência do lançamento". (Processo nº 18471.001400/200736, Acórdão nº 1302001.642, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 5 de fevereiro de 2015).

OBRIGADA!

Contato: carla.cm.sanson@gmail.com

Depreciação acelerada na agroindústria – Questões controversias

Misabel Abreu Machado Derzi
Titular UFMG e Presidente
ABRADT