



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15746.723023/2021-82  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-006.730 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

**Ano-calendário: 2016**

**OMISSÃO DE RECEITA. DIREITOS CREDITÓRIOS EM AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTO ARBITRAL. ATIVO CONTINGENTE. FALTA DE TRIBUTAÇÃO DO PREÇO RECEBIDO PELA CESSÃO A FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS (FIDC). INAPLICABILIDADE DO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL (MEP). LANÇAMENTO PROCEDENTE.**

Configura receita tributável o preço recebido pela cessão de direitos creditórios, relativos a processos judiciais e procedimento arbitral, para Fundo de Investimento em Direitos Creditórios (FIDC), ainda que tais créditos se classifiquem como ativos contingentes, nos termos do CPC 25, e mesmo que o pagamento se efetive por meio de dação de quotas do próprio FIDC, controlado pela cedente, não se aplicando o Método de Equivalência Patrimonial (MEP), que tem cabimento apenas na mensuração de investimento em participações societárias, o que não é o caso do FIDC, que segundo o artigo 1.368-C do Código Civil, é uma comunhão de recursos sob a forma de condomínio de natureza especial.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

**Ano-calendário: 2016**

**CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2016**

**MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO, POSSIBILIDADE.**

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, ou seja, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU CONLUIO, AFASTAMENTO.**

A omissão de receitas, dissociada da prática de outros atos indicativos do intuito de sonegação, fraude ou conluio por parte do sujeito passivo, não constitui motivo para a qualificação da penalidade. Inteligência da Súmula CARF n.º 14.

**DECADÊNCIA. CONTAGEM. LUCRO REAL ANUAL. FATO GERADOR OCORRIDO EM 31 DE DEZEMBRO DO ANO-CALENDÁRIO.**

Os fatos geradores de IRPJ e CSLL são do tipo “complexivo” ou “periódico”, ou seja, seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo, consistindo num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados.

Não obstante determinada receita possa ser auferida numa data específica, o fato gerador somente vai ser considerado como consumado quando a lei determinar encerrado o respectivo período de apuração, abrangendo o conjunto de operações praticadas naquele interstício temporal.

Na sistemática de apuração do Lucro Real Anual, o fato gerador considera-se ocorrido em 31 de dezembro do ano-calendário, marco para a contagem do prazo decadencial.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 135, III DO CTN.**

O mero inadimplemento da obrigação tributária e a prática de atos inerentes à função exercida, não são suficientes para a atribuição da responsabilização tributária a administradores, com fundamento no artigo 135, III do CTN, sem que haja provas de que o ato tenha sido praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Inteligência da Súmula n.º 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) conhecer do recurso voluntário da recorrente NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A para, i.i.i) preliminarmente, rejeitar a decadência suscitada; i.i.ii) no mérito, a ele dar provimento parcial para, i.i.ii.i) manter os lançamentos perpetrados pelo Fisco, com afastamento da qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para 75%; i.i.ii.ii) manter a aplicação da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora; i.ii) conhecer dos recursos voluntários dos responsáveis solidários WILSON VIEIRA e EDUARDO MINORU NAGAO para, i.ii.i) no mérito, a eles dar provimento e afastar a responsabilidade tributária atribuída aos imputados; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário da recorrente NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A em relação aos lançamentos de multa isolada, vencidos o Relator e os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto. Designado para redigir o voto vencedor deste item o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## Relatório

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela empresa contribuinte NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A (fls. 9072/9199) e pelos responsáveis solidários WILSON VIEIRA (fls. 9317/9361) e EDUARDO MINORU NAGAO (fls. 9364/9414) em face do v. acórdão de fls. 8941/9046, que decidiu julgar improcedentes as impugnações apresentadas às fls. 8544/8576, 8610/8640 e 8671/8767, para rejeitar as arguições de vício formal e para manter integralmente o crédito tributário exigido, bem como para manter, na sua totalidade, os vínculos de responsabilidade solidária, relativamente aos lançamentos de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e multas isoladas pelo recolhimento a menor das estimativas mensais, do ano-calendário de 2016, nos termos constituídos nos autos de infração de fls. 8449/8475.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

Os autos de infração a folhas 8.449 a 8.476 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 634.832.853,51, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	163.802.522,30	45.487.960,44	245.703.783,45	-	454.994.266,19
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	58.977.548,02	16.378.065,08	88.466.322,03	-	163.821.935,13
Multa isolada por falta de rec.de estimativas	-	-	-	16.016.652,19	16.016.652,19

Além da pessoa jurídica em epígrafe, foram ainda autuados, como responsáveis solidários, os senhores Wilson Vieira, CPF nº 722.634.586-91, e Eduardo Minoru Nagao, CPF nº 118.792.228-50.

### 1.1 DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

O autuante, fazendo referência ao termo de verificação fiscal a fls. 8.477 a 8.520, atribui à autuada as infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

#### Auto de infração de IRPJ

1. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS - Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016. ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

2. OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS - OMISSÃO DE RECEITAS - Omissão de receitas apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/08/2016. ENQUADRAMENTO LEGAL: art. 3º da Lei nº 9.249/95; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

#### Auto de infração de CSLL

O autuante, fazendo referência ao termo de verificação fiscal a fls. 8.477 a 8.520, atribui à autuada as infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016.

Omissão de receitas apurada conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz

parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/08/2016.

ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Arts. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Auto de infração de outras multas administradas pela RFB

O autuante, fazendo referência ao termo de verificação fiscal a fls. 8.477 a 8.520, atribui à autuada as infrações de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

1. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - Multa isolada pela falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016. ENQUADRAMENTO LEGAL: Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA - Multa isolada pela falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que faz parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração. Fato Gerador: 31/01/2016, 29/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016. ENQUADRAMENTO LEGAL: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

1.2 TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

No termo de verificação fiscal a fls. 8.477 a 8.520, o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante, observando-se que as tabelas e figuras mencionadas constam do termo de verificação fiscal.

DA OPERAÇÃO DE CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

- Verificou-se que em 24/08/2016 houve a cessão, pelo contribuinte NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A, de direitos creditórios oriundos de ações judiciais e procedimentos arbitrais. A operação foi formalizada por meio de documento intitulado “Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças”. Mediante esta cessão, a NOVA ENGEVIX cedeu para o adquirente (cessionário), RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO-PADRONIZADOS MULTISSECTORIAL NP, CNPJ 21.838.483/0001-78, direitos creditórios no montante de R\$ 1.000.657.956,44, decorrentes das ações judiciais e do procedimento arbitral abaixo discriminados, conforme informado no Anexo I do documento.
- O pagamento foi efetuado na forma de cotas do próprio fundo de investimento em direitos creditórios, conforme a cláusula sexta do contrato de cessão. A contabilização da transação foi realizada por meio do seguinte lançamento:

Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	DEC
31/12/2016	28202010007	ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES	000	FIDC PLEITOS ELETROSUL, PETRO E FURNAS - RIO FORMOSO II	2670212.4307909	R\$ 908.697.490,24	C
31/12/2016	13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO	000	FIDC PLEITOS ELETROSUL, PETRO E FURNAS - RIO FORMOSO II	2670212.4307909	R\$ 908.697.490,24	D

- Através do lançamento acima, a conta nº 28202010007 – ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES foi creditada no valor de R\$ 908.697.490,24, enquanto a conta nº 13301010053 – RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO foi debitada na mesma quantia.
- 4.5. Por conta desta operação, o patrimônio líquido da empresa registrou um acréscimo significativo no balanço de 31/12/2016, em relação ao ano anterior, passando de R\$ 440.037 mil em 31/12/2015 para R\$ 1.243.263 mil no final de 2016, conforme trecho abaixo reproduzido das demonstrações financeiras da pessoa jurídica.
- Observe-se que todo o valor da cessão foi registrado como ágio. A diferença entre o valor subscrito e o valor contabilizado seria referente a uma cessão de quotas do FIDC em 15/09/2016, conforme notas explicativas das demonstrações financeiras.

- Então, em resumo, o contribuinte possuía diversos direitos creditórios, totalizando a quantia de R\$1.000.657.956,44, sendo discutidos judicialmente e em procedimento arbitral, os quais não estavam registrados em sua contabilidade. Tais direitos creditórios foram utilizados para “subscrever” cotas em fundo de investimento em direitos creditórios pelo seu valor integral, e a contrapartida foi também integralmente contabilizada em conta contábil do patrimônio líquido relativa a “ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES”, o que implicou em acréscimo patrimonial sem oferecimento à tributação dos valores em questão.
- Vale destacar que os direitos creditórios em questão são relativos a contratos de fornecimento de bens e prestação de serviços e, portanto, os valores envolvidos referem-se a parcelas das receitas relativas a estes contratos que se encontram em discussão. Através da cessão destes direitos — cujo recebimento é reconhecido como provável ou possível, de acordo com a opinião expressa por escritório de advocacia empresarial em documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo —, o contribuinte converteu estas parcelas de receitas a realizar em cotas de fundo de investimento. Assim, quando da realização destes direitos creditórios, estes valores ficarão sujeitos a uma modalidade de tributação mais benéfica ao contribuinte, ou, mais provavelmente, não serão submetidos a qualquer forma de tributação, como será demonstrado adiante.
- Em função desta operação, o contribuinte NOVA ENGEVIX passou a ser detentor da quase totalidade das cotas do FIDC, de 90,81%.
- Registre-se que o fundo RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTOS EM DIREITOS CREDITÓRIOS – NÃO PADRONIZADO MULTISSETORIAL NP iniciou suas atividades em 23/08/2016 e foi constituído sob a forma de condomínio fechado, com prazo de duração indeterminado.
- Conforme as demonstrações financeiras do fundo para o exercício findo em 31/03/2017, os direitos creditórios adquiridos no período de 23/08/2016 a 31/03/2017 correspondem exatamente aos créditos cedidos pela NOVA ENGEVIX em 24/08/2016.
- A auditoria independente contratada para examinar as demonstrações financeiras do fundo para o exercício findo em 31/03/2017 absteve-se de emitir opinião sobre tais demonstrações.
- Por outro lado, a legislação sobre a aquisição de participações societárias avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) determina, em resumo, que na contabilização de aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, o custo de aquisição deveria ser desdobrado, quando fosse caso, em três subcontas distintas: 1) o valor do patrimônio líquido, na proporção do percentual adquirido, 2) mais ou menos – valia (diferença entre o valor justo líquido dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos e o valor contábil líquido dos ativos e passivos da investida); e 3) ágio por expectativa de rentabilidade futura, também chamado de “goodwill” (art. 20 do DL nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, art. 421 do RIR/2018 e art. 178 da IN RFB nº 1700/17).
- Além disso, toda aquisição de participação societária sujeita ao MEP exige um laudo elaborado por perito independente, em que deverá estar demonstrado o valor da mais ou menos – valia, ainda que seja zero (ou seja, ainda que não tenha sido apurada mais ou menos valia na operação). Esse laudo deve ser protocolado na RFB ou deve ter o seu sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do 13º mês subsequente ao da aquisição da participação.
- Verifica-se, no entanto, que a operação em questão não se enquadra como uma aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, uma vez que o FIDC não possui a natureza jurídica de sociedade, considerando que os fundos de investimento são um tipo de condomínio de ativos detidos pelos cotistas do fundo sob a forma de condomínio, desprovidos de personalidade jurídica própria.
- É forçoso concluir, portanto, que as aplicações de recursos em cotas de fundos de investimento não se sujeitam à avaliação pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) tendo em vista que tais fundos não possuem a natureza jurídica de sociedade.
- De forma análoga, a Solução de Consulta Cosit nº 318 de 27/12/18, ao analisar consulta formulada acerca da possibilidade de aplicação do MEP para avaliação de cotas de fundos garantidores disciplinados pelas Leis nºs 11.079/2004, 11.997/2009 e 12.087/2009, decidiu que

“as participações em fundos públicos personalizados, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, não se sujeitam à aplicação do método da equivalência patrimonial, uma vez que tais fundos não possuem a natureza jurídica de sociedade, estando, dessa forma, fora do alcance da aplicação desse critério de avaliação”.

- É preciso observar que, no tocante à tributação, os rendimentos dos fundos de investimento classificados como de longo prazo estão sujeitos à incidência do IRRF, por ocasião do resgate, mediante a aplicação de uma tabela regressiva, de acordo com o tempo, de alíquotas de 22,5% para as aplicações com prazo de até 60 dias; de 20% para as aplicações com prazo de 181 até 360 dias; de 17,5% para aplicações com prazo de 361 até 720 dias; e de 15% para aplicações com prazo acima de 720 dias.

- Contudo, no caso em tela, as cotas do fundo de investimento foram adquiridas pelo valor integral dos direitos creditórios considerados de provável ou possível realização pela assessoria legal contratada para atendimento da Instrução CVM n.º 444/2006, no total de R\$ 1.000.657.956,44.

- Portanto, nessa situação, por ocasião do resgate das quotas, ou mesmo de sua alienação, ainda que pelo mesmo valor contabilizado, não será obtido qualquer rendimento, e assim sendo, tais recebimentos não serão submetidos a qualquer tributação.

- Desta maneira, os futuros recebimentos pelo contribuinte de significativas quantias, objeto de procedimento arbitral ou de litígio judicial e decorrentes das atividades operacionais da empresa, não sofreriam a incidência de IRPJ e da CSLL.

- Por outro lado, verifica-se que o contribuinte registrou prejuízo contábil em 31/12/2016, conforme suas demonstrações financeiras publicadas.

- Entretanto, apesar do resultado contábil negativo no período de R\$ 102.817 mil, o balanço patrimonial do contribuinte relativo ao mesmo período registrou um acréscimo significativo do seu patrimônio líquido, de R\$ 440.037 mil em 31/12/2015 para R\$ 1.243.263 mil, o que representa uma variação patrimonial positiva de cerca de R\$ 803.226 mil. Ou seja, apesar de contabilizar prejuízos acumulados e sem qualquer integralização de capital, a empresa registrou um acréscimo patrimonial de quase R\$ 1 bilhão.

- Note-se ainda que este acréscimo patrimonial não foi submetido à tributação pelo IRPJ e nem pela CSLL.

- No tocante aos direitos creditórios em questão, os documentos apresentados comprovam que todos são relativos a contratos de fornecimento de bens e de prestação de serviços, ou seja, trata-se de valores referentes ao exercício das atividades operacionais do contribuinte, como será demonstrado nos tópicos seguintes.

- a) Procedimento Arbitral n.º 79/2014/SEC3: trata-se de procedimento em trâmite perante o Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil-Canadá, iniciado em 25/11/2015, sendo requerente o CONSÓRCIO RNEST. O. C. EDIFICAÇÕES (constituído por EIT EMPRESA INDUSTRIAL TÉCNICA S/A e pelo sujeito passivo) e ré a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, em que é pleiteado “o ressarcimento e o pagamento dos valores relativos à contratação dos serviços necessários à elaboração do projeto executivo e construção civil com fornecimento de materiais e equipamentos das edificações, incluindo urbanização, da área administrativa da REFINARIA DO NORDESTE ABREU E LIMA S/A – RNEST”, previstos no Convite n.º 0534508.08.-8 de 01/08/2008, transformado no Contrato n.º 0800.0049742.09-2.

- b) Processos n.º 1014321-57.2013.8.24.0023 e 0896149-59.2013.8.24.0023: processos ajuizados perante a 2ª Vara Cível da Comarca de Florianópolis (SC) em 15/10/2013 e 25/11/2013, respectivamente, tendo como autor o sujeito passivo, na qualidade de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, e como ré CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, com o objetivo de

aprovar os boletins de medição emitidos pelo consórcio de n.ºs 48, 49 e 50 e promover a cobrança dos valores devidos. Os boletins foram emitidos no âmbito do contrato firmado entre o consórcio e a ELETROSUL para a implantação da Usina Hidrelétrica de São Domingos, envolvendo a “execução das obras civis e o fornecimento de equipamentos e materiais necessários à conclusão e ao pleno funcionamento do empreendimento”.

- c) Processo n.º 0333444-48.2014.8.24.0023: ação condenatória, ajuizada perante a 1ª Vara

da Fazenda Pública de Florianópolis (SC) em 31/10/2014 pelo contribuinte, na qualidade de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, em face de CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, objetivando cobrar os prejuízos sofridos pelo fiscalizado em decorrência dos fatos imprevisíveis e do desequilíbrio econômico-financeiro ocorrido durante a execução de contrato “cujo objeto consistia na concepção e execução do Empreendimento ‘Usina Hidrelétrica de São Domingos’”.

- Processo n.º 0851684-62.2013.8.24.0023: processo em trâmite perante a 1ª Vara da Fazenda Pública de Florianópolis (SC), ajuizado em 11/09/2013, movido pelo contribuinte, na condição de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, em face de CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, no intuito de obter o pagamento de valores devidos e não pagos no âmbito do contrato firmado entre o consórcio e a ELETROSUL para a implantação da Usina Hidrelétrica de São Domingos.

- e) Processo n.º 0459115-88.2014.8.19.001: processo em trâmite perante a 48ª Vara Cível da Comarca do Rio de Janeiro, ajuizado em 01/12/2014 e movido pelo fiscalizado contra FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A tendo como objetivos: i) o reconhecimento de rescisão de contratos de prestação de serviços relativos à reforma, condicionamento e comissionamento de ciclos combinados a gás natural da UTE Santa Cruz, com fornecimento de equipamentos e materiais; ii) impedir que a ré execute garantia/seguro contratual; iii) suspender a exigibilidade de multas pecuniárias; iv) impedir a retenção de pagamentos devidos ao sujeito passivo por serviços já prestados; v) impedir que a ré proteste ou inclua o contribuinte em cadastro de inadimplentes; vi) impedir a aplicação da penalidade de contratação com o Poder Público ou a expedição de declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o Poder Público; vii) condenar à ré ao pagamento de indenização pelos prejuízos sofridos.

- f) Processo n.º 0002250-92.2015.8.19.0018: ação ordinária em trâmite perante a 2ª Vara Cível da Comarca de Macaé (RJ), ajuizada em 02/03/2015, movida pelo contribuinte em face da empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, visando “o ressarcimento pelo desequilíbrio econômico na execução dos contratos de prestação de serviços de construção e montagem industrial dos Lotes 03 e 04 de plataformas das Unidades de Negócio de Exploração e Produção da Bacia de Campos”.

- Portanto, as informações acima comprovam que os direitos creditórios em questão originam-se do fornecimento de bens e da prestação de serviços pelo contribuinte, no exercício de suas atividades operacionais. Cumpre ainda observar que o exercício de tais atividades efetivamente implicou em dispêndios e em custos e despesas operacionais, que reduziram o resultado tributável em períodos anteriores.

- Com efeito, no momento do reconhecimento dos direitos creditórios (um ativo contábil), a empresa deveria ter creditado uma conta de receita e não a conta de “ágio na subscrição de ações”, que possui outra finalidade. Ou seja, ao creditar a conta de ágio, a empresa, por meio de um artifício contábil doloso, deixou de transitar o valor pela conta de receita antes de registrar o aumento patrimonial.

- Diante do acima exposto, fica claramente demonstrada a intenção do contribuinte de — através da conversão de direitos creditórios em cotas de fundo de investimento e da contabilização desta operação tendo como contrapartida uma conta referente a “ágio na subscrição de ações”, por meio da aplicação indevida do método da equivalência patrimonial à tal transação —, evitar a incidência de tributos sobre o recebimento de tais créditos.

- Cabe destacar que o contribuinte efetuou o lançamento contábil n.º 2670028.4303389 em sua escrituração, em 30/12/2016, reconhecendo as receitas a faturar, no montante de R\$1.000.657.956,44, na conta n.º 31103050008 – RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR – PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO), tendo como contrapartida a conta representativa de ativo n.º 13301010053 – RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO. Entretanto, tal lançamento foi imediatamente estornado por meio do lançamento n.º 2670204.4307961, realizado na mesma data.

- Cabe ainda destacar a ausência de propósito negocial na cessão de tais créditos para o fundo de investimento em direitos creditórios RIO FORMOSO II, uma vez que os créditos em questão foram cedidos em troca de cotas do próprio fundo, cujo patrimônio é constituído exatamente por estes mesmos direitos creditórios. Ou seja, em consequência, o sujeito passivo passou a ser possuidor da quase totalidade das cotas do fundo (90,81%), cujo patrimônio



consiste dos direitos creditórios antes possuídos pelo contribuinte, por praticamente os mesmos valores.

- É preciso frisar, novamente, que o fundo RIO FORMOSO II foi constituído em 23/08/2016 (dia anterior à cessão dos direitos creditórios pelo fiscalizado), e, conforme as demonstrações publicada pelo fundo para o exercício findo em 31/03/2017, 100% do seu patrimônio corresponde aos direitos creditórios cedidos pelo contribuinte em 24/08/2016.
- Desta forma, verifica-se a ocorrência de fraude no acréscimo contabilizado de R\$ 1.000.657.956,44 no patrimônio líquido do contribuinte, correspondente à aquisição de cotas em fundo de investimento, sem seu o correspondente oferecimento à tributação.
- Vale destacar que o FUNDO RIO FORMOSO II é representado na operação de cessão por INTRADER DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ nº 15.488.568/0001-95, por seu administrador à época, EDSON HYDALGO JUNIOR, CPF nº 167.354.618-86. Note-se ainda que um dos acionistas do sujeito passivo, com participação de 36,91402%, era o FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES CEVIX, CNPJ nº 11.283.444/0001-06, cujo representante legal também era EDSON HYDALGO JUNIOR, CPF nº 167.354.618-86, conforme as informações consignadas no Registro Y600, Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros.

#### DA CIRCULARIZAÇÃO JUNTO AOS CLIENTES DO CONTRIBUINTE

- Durante o procedimento fiscal, tornou-se necessário circularizar as informações referentes às receitas auferidas pelo contribuinte no ano – calendário 2016 junto aos seus clientes e/ou tomadores de serviços, entre estes a empresa COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, CNPJ nº 04.370.282/0001-70.
- Assim sendo, a pessoa jurídica acima mencionada foi intimada em 22/06/2021, por meio de Termo de Diligência Fiscal lavrado em 21/06/2021, a apresentar os seguintes elementos e/ou esclarecimentos: i. Em relação aos rendimentos no valor de R\$ 11.397.966,87, pagos em 2016 ao sujeito NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A, ou a alguma de suas filiais, conforme informações prestadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF relativa ao ano – calendário 2016, discriminar os serviços prestados e/ou os bens adquiridos, as datas e os valores envolvidos em cada operação e apresentar cópia da documentação comprobatória (notas fiscais recibos, contratos, orçamentos, propostas etc.). ii. Em relação às operações discriminadas, informar a forma de pagamento (cheque, transferência bancária etc.), juntando cópia dos respectivos comprovantes de pagamento. iii. Esclarecer ainda se foram efetuados outros pagamentos, no ano – calendário 2016, ao sujeito passivo mencionado (estabelecimento matriz ou filial), discriminando, em caso afirmativo, os serviços prestados e/ou os bens adquiridos, as datas e os valores correspondentes, as formas de pagamento, bem como juntando a devida documentação comprobatória destas operações (notas fiscais, contratos, propostas etc.).
- Em 12/07/2021, o diligenciado COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A apresentou a sua resposta, juntando arquivos em formato PDF contendo cópias de notas fiscais, comprovantes de pagamento e outros documentos, bem como um arquivo de planilha eletrônica relacionando os pagamentos referentes às notas fiscais nºs 10896, 10898, 10899, 11004, 11005, 11163, 11164, 11165, 11350, 11351, 11599, 11643 e 12064, emitidas pelo fiscalizado, totalizando o valor de R\$ 11.397.966,87, bem como outros pagamentos efetuados ao sujeito passivo no ano-calendário 2016, no montante de R\$ 787.258,94.
- Os campos de “Discriminação dos Serviços e Informações Relevantes” das notas fiscais de serviços apresentadas registram que as mesmas se referem ao contrato de fornecimento de bens e serviços para implantação da UHE Colíder. Os demais documentos apresentados, tais como correspondências e mensagens eletrônicas, indicam que os serviços eram prestados pelo Consórcio Colíder, do qual o sujeito passivo fazia parte.
- Registre-se que todos os elementos apresentados, como notas fiscais, comprovantes de recolhimento de FGTS, ISS, contribuições previdenciárias etc., são relativos ao contribuinte NOVA ENGEVIX. Os comprovantes de pagamento também indicam contas bancárias de titularidade do fiscalizado, a não ser nos casos em que o próprio sujeito passivo solicitou que o pagamento ou depósito fosse efetuado em conta de titularidade do consórcio.

#### DA FALTA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS AUFERIDAS

- O contribuinte deixou de oferecer à tributação parte das receitas auferidas no ano – calendário 2016, relativas ao cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A.
- Como visto acima, o contribuinte forneceu bens e serviços para o cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, durante o ano – calendário 2016. Entretanto, parte das receitas obtidas deixaram de ser oferecidas à tributação, sendo estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas.
- Intimado acerca desse fato, o contribuinte alegou, em resposta apresentada em 04/10/2021, que “tais receitas foram reconhecidas pela empresa NOVA ENGEVIX CONSTRUÇÕES E MONTAGENS S/A (CNPJ 18.294.051/0001-39), eis que houve cessão de direitos e obrigações relacionados ao contrato com a cliente COPEL...”, anexando, a título de comprovação, três documentos em formato PDF, contendo: i) cópias das notas fiscais; ii) cópia de “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações”, firmado entre a fiscalizada e ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 18.294.051/0001-39, datado de 30/06/2013; e iii) relatórios de impressão extraídos do SPED do Livro Razão e do LALUR da Empresa ENGEVIX CONSTRUÇÕES, ENGENHARIA E MONTAGENS S/A, CNPJ 18.294.051/0001-39, conforme item 3.40 deste Termo.
- O sujeito passivo ainda acrescentou que, no seu entendimento, os documentos acima mencionados demonstrariam o reconhecimento da receita em questão na empresa acima mencionada.
- Contudo, em que pesem os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado, não procedem as suas alegações, como será demonstrado adiante.
- As receitas em questão se referem ao fornecimento de bens e serviços para implantação da UHE Colíder, sendo tais fornecimentos efetuados pelo CONSÓRCIO COLÍDER, integrado pelo contribuinte, juntamente com J.MALUCELLI CONSTRUTORA DE OBRAS S/A, CR ALMEIDA ENGENHARIA DE OBRAS S/A, WIND POWER ENERGIA S/A e VLB ENGENHARIA LTDA, conforme informações prestadas pelo próprio fiscalizado.
- Tais receitas correspondem, em sua quase totalidade, a notas fiscais de prestação de serviços e de venda de bens emitidas pelo contribuinte, tendo como destinatário/tomador dos serviços a empresa COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, CNPJ nº 04.370.282/0003-31, além de duas notas de débito emitidas pelo sujeito passivo e tendo como destinatário o estabelecimento matriz da COPEL, de CNPJ nº 04.370.282/0001-70.
- Assim, as notas fiscais de prestação de serviços que deixaram de ser oferecidas à tributação pelo contribuinte são as de nºs 10898, 10899, 11004, 11005, 11163, 11164, 11165, 11350, 11351, 11599 e 11643, no total de R\$ 10.4686.505,01.
- Observe-se que, de acordo com as informações obtidas junto ao tomador dos serviços, tais notas foram pagas por meio de transferências eletrônicas em contas de titularidade do fiscalizado. De fato, é preciso destacar que os pagamentos e/ou depósitos efetuados pelo cliente/tomador dos serviços foram, de acordo com as informações obtidas por meio da circularização, sempre efetuados em contas de titularidade do contribuinte, com exceção dos casos em que este solicitou que os depósitos/pagamentos fossem efetuados em conta bancária do Consórcio Colíder, como já apontado acima.
- Em relação às notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias, o fiscalizado deixou de oferecer à tributação as notas de nºs 2754, 2755, 2741, 2742, 2749, totalizando R\$ 1.300.952,25.
- No tocante às notas de débito, o sujeito passivo deixou de oferecer à tributação os valores referentes às notas MTZ-1347 e MTZ-1350, no valor total de R\$ 1.040.203,42.
- Portanto, verifica-se que os documentos fiscais que dão suporte aos fornecimentos de bens e serviços em tela foram todos emitidos pelo fiscalizado. Além disso, os pagamentos relativos a estes fornecimentos foram efetuados em contas bancárias do contribuinte, ou em contas bancárias por ele indicadas por escrito e mediante sua autorização expressa.
- Por outro lado, os demais documentos apresentados pelo cliente/tomador dos serviços, tais como boletins e planilhas de medição, correspondências, comunicações e mensagens eletrônicas comprovam o envolvimento do fiscalizado no fornecimento dos bens e serviços em questão.

- Assim sendo, todos os elementos coletados (documentos fiscais, comprovantes de pagamento/transferências bancárias, boletins e planilhas de medição, comunicações etc.) apontam no sentido de que os fornecimentos de bens e serviços foram efetuados pelo fiscalizado e que, por conseguinte, as correspondentes receitas devem compor o seu resultado tributável e ser por ele oferecidas à tributação.
- A mera apresentação de um contrato particular, sem registro, firmado entre o fiscalizado e uma empresa do mesmo grupo econômico, não é suficiente para se contrapor à conclusão acima. De fato, em respeito aos princípios contábeis da entidade, da competência e da realização da receita, as receitas devem ser reconhecidas pela entidade que despendeu os esforços (custos e despesas) para obtê-las, e não compete aos gestores de um grupo econômico decidir, a seu bel-prazer ou atendendo a suas próprias conveniências, reconhecê-las nesta ou naquela empresa.

#### DAS INFRAÇÕES APURADAS

##### Omissão de Receitas – Direitos Creditórios

- Como já detalhado no capítulo 4 acima, o contribuinte deixou de oferecer à tributação o montante correspondente aos valores creditórios no total de R\$ 1.000.657.956,44, objeto da cessão em 24/08/2016 para o fundo RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTOS EM DIREITOS CREDITÓRIOS – NÃO PADRONIZADO MULTISSETORIAL NP, auferindo um acréscimo patrimonial considerável sem a apuração e recolhimento dos tributos correspondentes.
- De fato, restou configurada a omissão de receitas quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita, e intencionalmente, mediante um artifício contábil doloso, registrou em sua escrituração as cotas do fundo de investimento (um ativo contábil), creditando em contrapartida uma conta de “ágio na subscrição de ações” referente a uma participação societária fictícia. Ou seja, ao creditar a conta de ágio, a empresa deixou de transitar o valor pela conta de receita antes de registrar o aumento patrimonial.
- Assim sendo, as diferenças apuradas na declaração e recolhimento do IRPJ e da CSLL, por conta da falta de tributação do valor dos direitos acima mencionados, e por conseguinte, da omissão de receitas verificadas, no montante de R\$ 1.000.657.956,44, serão constituídas de ofício por meio do presente lançamento.

##### Receitas Não Contabilizadas - COPEL

- O contribuinte forneceu bens e serviços para o cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, durante o ano – calendário 2016. Entretanto, parte das receitas obtidas deixaram de ser oferecidas à tributação, sendo estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas.
- O procedimento adotado pelo contribuinte, de subtrair à tributação parte das receitas operacionais auferidas no período sob fiscalização, também caracteriza omissão de receitas.
- Portanto, as diferenças apuradas de IRPJ e de CSLL, decorrentes da falta de reconhecimento de parte das receitas auferidas e da consequente omissão de receitas, no total de R\$ 12.827.660,68 (soma de R\$ 10.486.5050,01, R\$ 1.300.952,25 e R\$ 1.040.203,42), serão também objeto de lançamento de ofício.
- Multa Isolada pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL 7.3.1. O fiscalizado apurou e recolheu os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, ao longo do ano – calendário 2016, com base na Receita Bruta e Acréscimos, conforme as informações constantes do arquivo da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora, transmitido em 17/04/2020 para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) sob o código de identificação (hash) 4FCE7B3DBAF26B2E9EC5BDA0D07ABB86756DD153-5.
- Entretanto, o sujeito passivo deixou indevidamente de incluir na apuração das bases de cálculo do IRPJ - Estimativa e da CSLL - Estimativa o valor de R\$ 1.000.657.956,44, relativos aos direitos creditórios que foram objeto de cessão, em 24/08/2016, ao fundo RIO FORMOSO II.
- Além disso, o contribuinte também deixou de incluir nas bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano – calendário 2016, os valores relativos às

parcelas das receitas recebidas do cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A acima discriminadas.

- Em face do acima exposto, constatou-se que o fiscalizado recolheu a menor os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL no ano – calendário 2016, conforme apresentado nos Demonstrativos de Apuração das Multas Isoladas constantes do Anexo a este Termo.
- Cabe assinalar que os valores das estimativas mensais foram calculados considerando-se a aplicação dos percentuais correspondentes sobre as receitas omitidas provenientes de cada atividade.
- Portanto, serão constituídas de ofício, por meio do presente lançamento, as multas isoladas incidentes sobre as estimativas mensais recolhidas a menor, de acordo com os valores constantes dos Demonstrativos de Apuração das Multas Isoladas anexos.

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

- Sobre os montantes de IRPJ e reflexos apurados na presente fiscalização, será aplicada multa qualificada de 150%, conforme artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.
- Esta auditoria fiscal entende que a multa de ofício deve ser qualificada pela prática de sonegação e fraude, nos termos estabelecidos no caput e no inciso I do artigo 71 e no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, evidenciada pelas seguintes condutas do sujeito passivo.
- O contribuinte reconheceu contabilmente direitos creditórios no valor de R\$ 1.000.657.956,44, os quais foram objeto de cessão em 24/08/2016 para o fundo RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃOOPADRONIZADOS MULTISSETORIAL NP, registrando um vultoso acréscimo no seu patrimônio líquido em 31/12/2016, mas deixou deliberadamente de oferecer a tributação o valor em tela, mediante um artifício contábil doloso.
- Por outro lado, o contribuinte forneceu bens e serviços para o cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO, durante o ano – calendário 2016, mas também deixou de oferecer à tributação parte das receitas, as quais foram estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas, descumprindo intencionalmente diversos princípios fundamentais da contabilidade bem como as prescrições da legislação comercial, em especial o art. 177 da Lei nº 6.404/76.
- Registre-se que tais atos, detalhadamente descritos nos capítulos 4 e 6 do termo de verificação fiscal, foram praticados com o objetivo de acobertar e dissimular a ocorrência da fraude e no intuito de reduzir a tributação sobre os resultados auferidos pelo contribuinte, evitando que os ganhos patrimoniais obtidos transitassem pelas contas de resultado e fossem submetidos à incidência de tributos.
- A contabilidade da empresa também espelha a intenção de confirmar esse entendimento, conforme os lançamentos contábeis já reproduzidos anteriormente neste Termo.
- Os documentos acostados ao presente processo provam a intenção dolosa da empresa e dos seus administradores em mudar a realidade dos fatos e em induzir a auditoria fiscal a acreditar na existência de uma participação societária “fictícia”, sujeita à avaliação pelo método da equivalência patrimonial.
- As provas documentais aqui juntadas comprovam o dolo e a fraude. **DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO SR. WILSON VIEIRA**
- O sr. WILSON VIEIRA, CPF nº 722.634.588-91, ocupava na época dos fatos o cargo de Presidente da empresa, de acordo com a Ata da Quinta Reunião do Conselho de Administração em 2014 da empresa, realizada em 02/10/2014 e registrada na Jucesp em 22/10/2014; com a Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração do contribuinte, datada de 22/01/2016 e registrada na Jucesp em 08/03/2016; e com a Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da pessoa jurídica de 23/09/2016, registrada na Jucesp em 10/10/2016.
- Registre-se que, nos termos do estatuto da pessoa jurídica, ao Presidente, na qualidade de membro da diretoria do sujeito passivo, compete a execução do objeto social, cabendo-lhe a administração dos negócios em geral e a prática de todos os atos para tanto necessários ou

convenientes.

- Prevê o CTN, como hipótese de responsabilidade tributária, no artigo 135, os que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto.
- No caso relatado neste termo, as condutas adotadas pelo contribuinte se enquadram nas disposições do art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990.
- A fraude, em tese, ocorreu pela transformação, de forma propositada e indevida, de valores relativos ao fornecimento de bens e serviços prestados pelo fiscalizado no exercício de suas atividades operacionais que foram convenientemente “transformados” em cotas de fundo de investimento que não serão alcançados pela tributação.
- No caso das receitas relativas ao fornecimento de bens e serviços ao cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, a prática delituosa se deu pelo não oferecimento à tributação de parte das auferidas, em desobediência aos preceitos da lei comercial e aos princípios da contabilidade e infringindo o disposto no art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S. A.).
- Diversos elementos foram trazidos a este Termo de Verificação Fiscal, como forma de comprovação de que os atos praticados pela administração da empresa fiscalizada coadunam com o instituto da responsabilidade pessoal acima descrito, por configurar infração de lei.
- Não se está a tratar de uma mera infração de lei que poderia ser atribuída a erro da administração da companhia, mas sim de uma série de atos que configuram verdadeiro planejamento tributário abusivo, convertendo-se valores significativos, relativos ao fornecimento de bens e serviços, em cotas de fundo de investimento, com a única finalidade de tornar a operação aparentemente amoldada aos dispositivos legais.
- Além disso, receitas auferidas pelo contribuinte, também referentes ao fornecimento de bens e serviços, foram deliberadamente estornadas das contas de resultado e omitidas.
- Por fim, transcreve-se no termo de verificação fiscal trecho extraído do documento denominado “Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças”, que demonstra a participação da pessoa física acima mencionada na transação em questão.
- Transcreve-se também outro trecho, extraído do documento intitulado “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações”, que supostamente daria respaldo à transferência para a empresa ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA dos direitos e obrigações do contribuinte, previstos no contrato de fornecimento de bens e prestação de serviços firmado entre a cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A e o CONSÓRCIO COLIDER, integrado pelo sujeito passivo.
- Dessa forma, com base em todos os elementos apresentados, conclui-se que o Sr. WILSON VIEIRA, CPF nº 722.634.588-91, deve ser responsabilizado pessoalmente pelos atos cometidos, sendo considerado sujeito passivo solidário para responder pelos créditos apurados neste procedimento, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

#### DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO SR. EDUARDO MINORU NAGAO

- O sr. EDUARDO MINORU NAGAO, CPF nº 118.792.228-50, ocupava na época dos fatos o cargo de Diretor da empresa, de acordo com a Ata da Quinta Reunião do Conselho de Administração em 2014 da empresa, realizada em 02/10/2014 e registrada na Jucesp em 22/10/2014; com a Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração do contribuinte, datada de 22/01/2016 e registrada na Jucesp em 08/03/2016; e com a Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da pessoa jurídica de 23/09/2016, registrada na Jucesp em 10/10/2016.
- Cumpre observar que, nos termos do estatuto da pessoa jurídica, também compete ao Diretor, como integrante da diretoria da empresa, a execução do objeto social, cabendo-lhe a administração dos negócios em geral e a prática de todos os atos para tanto necessários ou convenientes.
- Portanto, conclui-se que o Sr. EDUARDO MINORU NAGAO também incorreu na hipótese de responsabilidade tributária prevista no inciso III do art. 135 do CTN, pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, tendo em vista a

ocorrência de fatos previstos no art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, e a desobediência ao art. 177 da lei nº 6.404/76, conforme exposto nos itens 9.5 e 9.6 acima.

- Registre-se que o trecho acima transcrito do documento denominado “Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças”, mencionado no item 9.10 acima, também comprova a participação da pessoa física aqui citada na operação em tela.
- Dessa forma, com base em todos os elementos apresentados, depreende-se que o Sr. EDUARDO MINORU NAGAO, CPF nº 118.792.228-50, também deve ser responsabilizado pessoalmente pelos atos cometidos, sendo considerado sujeito passivo solidário para responder pelos créditos apurados neste procedimento, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

#### DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

- Tendo em vista a ocorrência de fatos que, em tese, configuram Crimes contra a Ordem Tributária previstos no art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, será formalizada a devida Representação Fiscal para Fins Penais em desfavor do contribuinte em epígrafe.

#### Ciência do lançamento e sua impugnação

Conforme termo a folhas 8.536, a pessoa jurídica autuada foi cientificada do lançamento, por meio eletrônico, em 30/12/2021. Em 28/01/2022, conforme termo a folha 8.669, foi apresentada impugnação em nome desse sujeito passivo, juntada a folhas 8.671 a 8.767.

Conforme aviso de recebimento a folhas 8.538, o sujeito passivo Eduardo Minoru Nagao foi cientificado do lançamento por via postal em 16/12/2021. Em 14/01/2022, conforme termo a folha 8.541, foi apresentada impugnação em nome desse sujeito passivo, juntada a folhas 8.544 a 8.576.

Conforme aviso de recebimento a folhas 8.539, o sujeito passivo Wilson Vieira foi cientificado do lançamento por via postal em 16/12/2021. Em 15/01/2022, conforme termo a folha 8.607, foi apresentada impugnação em nome desse sujeito passivo, juntada a folhas 8.610 a 8.640

Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

#### IMPUGNAÇÃO APRESENTADA EM NOME DE NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S.A.

##### FATOS

- As alegações trazidas ao longo do TVF são improcedentes, motivo pelo qual deverá ser determinado o integral cancelamento dos autos de infração originários desse processo administrativo.

##### MÉRITO

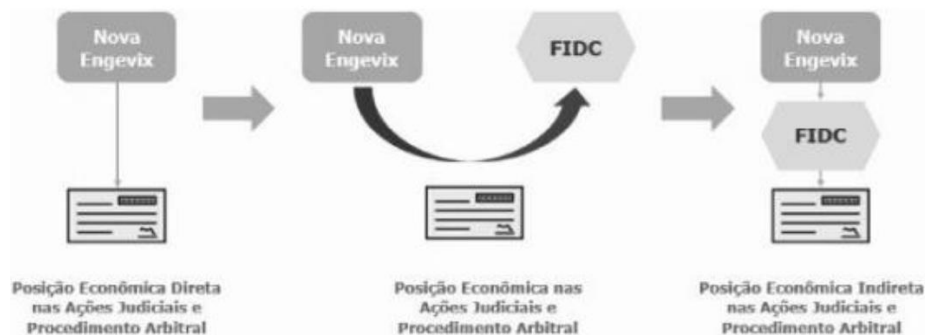
#### AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS RELATIVA A "DIREITOS CREDITÓRIOS" PELA IMPUGNANTE - Operação Efetivamente Realizada

- Nos anos de 2013 a 2015, a Impugnante ajuizou ações judiciais e instaurou procedimento arbitral, que objetivavam, em resumo, o pagamento de valores devidos em razão da contratação de serviços, bem como de indenizações em decorrência de prejuízos sofridos no âmbito de tais contratações e ressarcimento pela ocorrência de desequilíbrio econômico-financeiro.
- A tabela abaixo apresenta breves informações sobre os litígios de natureza judicial e arbitral, os quais estavam em andamento no ano de 2016, inexistindo, portanto, nessa época qualquer decisão de mérito definitiva sobre a pretensão arguida pela Impugnante nos autos em questão:

Nº Processo Judicial / Procedimento Arbitral	Objeto
<b>0002250- 92.2015.8.19.0018</b>	Trata-se de ação ordinária ajuizada pela Impugnante em 02/03/2015 em face da Petróleo Brasileiro S.A. ("Petrobrás"), visando o ressarcimento pelo desequilíbrio econômico-financeiro na execução de contratos de prestação de serviços de construção e montagem industrial dos lotes 3 e 4 das plataformas das Unidades de Negócio de Exploração e Produção da Bacia de Campos.
<b>79/2014/SEC6</b>	Trata-se de Procedimento Arbitral requerido pelo Consórcio RNEST – constituído pela Impugnante e pela Empresa Industrial Técnica S.A. ("EIT") - em face da Petrobrás, iniciado em <b>25/11/2015</b> , que objetivava o ressarcimento e o pagamento de valores devidos em razão da contratação dos serviços necessários à elaboração do projeto executivo e à construção civil, com fornecimento de materiais e equipamentos para as edificações, incluindo urbanização, da área administrativa da Refinaria do Nordeste Abreu e Lima S.A. ("RNEST").
<b>0459115- 88.2014.8.19.0001</b>	Trata-se de ação ordinária, convertida em procedimento sumário, ajuizada em <b>01/12/2014</b> pela Impugnante em face da Furnas Centrais Elétricas S.A. ("Furnas"), visando <b>(i)</b> o reconhecimento de rescisão de contrato celebrado com a Furnas; <b>(ii)</b> impedir que a Furnas executasse garantia/seguro contratual; <b>(iii)</b> suspender a exigibilidade de multas pecuniárias; <b>(iv)</b> impedir a retenção de pagamentos devidos à Impugnante por serviços já prestados e reconhecidos; <b>(v)</b> impedir que a Furnas protestasse ou incluísse a Impugnante em qualquer cadastro de inadimplentes; <b>(vi)</b> impedir a aplicação da penalidade de suspensão para contratação com qualquer membro do Poder
	Público ou a expedição de declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o Poder Público; e <b>(vii)</b> condenação ao pagamento de indenização pelos prejuízos sofridos.
<b>0851684- 62.2013.8.24.0023</b>	Trata-se de ação de execução por quantia certa ajuizada pela Impugnante, na qualidade de empresa líder do Consórcio Construtor São Domingos, em face da Centrais Elétricas S.A. ("Eletrosul"), em <b>11/09/2013</b> , que objetiva o pagamento de valores devidos e não pagos no âmbito de contrato firmado para a implantação da Usina Hidroelétrica de São Domingos – UHSD.
<b>1014321- 57.2013.8.24.0023</b>	Trata-se de ação de obrigação de fazer ajuizada pela Impugnante, na qualidade de empresa líder do Consórcio Construtor São Domingos, em face da Eletrosul, em <b>25/11/2013</b> , que objetiva aprovar boletins de medição e, assim, promover a cobrança dos valores devidos.
<b>0896149- 59.2013.8.24.0023</b>	Trata-se de ação de obrigação de fazer ajuizada pela Impugnante, na qualidade de empresa líder do Consórcio Construtor São Domingos, em face da Eletrosul, em <b>15/10/2013</b> , que objetiva aprovar boletins de medição e, assim, promover a cobrança dos valores devidos.
<b>0333444- 48.2014.8.24.0023</b>	Trata-se de ação condenatória ajuizada pela Impugnante, na qualidade de empresa líder do Consórcio Construtor São Domingos, em <b>31/10/2014</b> , que objetiva cobrar os prejuízos que a Impugnante experimentou em decorrência de fatos imprevisíveis e do desequilíbrio econômico-financeiro ocorrido durante a execução de contrato administrativo, bem como de outros atos irregulares e ilegais praticados pela Eletrosul.

- Com efeito, é fato que, em agosto de 2016, a Impugnante detinha mera expectativa de realização futura (i.e., quando do trânsito em julgado) dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral supracitados.
- Por essa razão, tais "direitos creditórios" oriundos dos litígios acima não foram registrados à época como ativos nas demonstrações financeiras individuais da Impugnante, já que representavam, meramente, ativos contingentes, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 25 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ("Pronunciamento CPC 25"), o que será mais bem demonstrado no tópico II.1.3 da presente defesa.
- Em 24/08/2016, visando a proteção e a administração profissional destes potenciais direitos creditórios, a Impugnante celebrou, na qualidade de cedente, o Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças ("Instrumento de Cessão de Direitos Creditórios"), às fls. 7.579 a 7.642 dos autos, com o FIDC Rio Formoso, na qualidade de cessionária.

- Por meio deste instrumento, a Impugnante transferiu ao FIDC Rio Formoso, mediante cessão, os já mencionados direitos creditórios, os quais, à época, totalizavam R\$ 1.000.657.956,44, incluindo principal e juros, conforme indicado no Anexo I do Instrumento de Cessão de Direitos Creditórios, à fl. 7.602.
- Em contrapartida à cessão de referidos direitos creditórios, restou acordado que o cessionário, o FIDC Rio Formoso, representado nesta transação por sua administradora Intrader Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda. (Intrader DTVM), transferiria quotas à Impugnante, no prazo de até 5 dias úteis, sob pena de multa moratória diária de 1% e juros de 5%, bem como correção monetária. Veja-se (fl. 7.587 dos autos).
- Diante disso, em 24/08/2016, houve a transferência das quotas do FIDC Rio Formoso à Impugnante, em contrapartida à cessão dos "direitos creditórios", momento em que a Impugnante passou a deter o controle do FIDC Rio Formoso.
- Cumpre ressaltar que, apesar de o FIDC Rio Formoso ter sido constituído em 22/12/2014 e estivesse em funcionamento, conforme autorização da Comissão de Valores Mobiliários ("CVM"), desde 19/08/2015, somente houve a primeira emissão de quotas do FIDC Rio Formoso em 23/08/2016, como se observa do Instrumento Particular às fls. 7.932 e 7.933 dos autos.
- Em suma, os atos acima descritos, relativos à operação de cessão dos "direitos creditórios" / posição econômica nas ações judiciais e no procedimento arbitral, podem ser representados da seguinte forma:



- Importante mencionar que tal investimento foi mensurado contabilmente pela Impugnante pelo Método de Equivalência Patrimonial ("MEP"). Por isso, em suas demonstrações financeiras, o investimento relativo às quotas detidas pela Impugnante no FIDC Rio Formoso foi registrado em conta do ativo, no valor de R\$ 908.697.490,24 (considerando-se, nessa oportunidade, a participação de 90,81% detida pela Impugnante), tendo como contrapartida lançamento em conta do patrimônio líquido (vide fl. 7.644 dos autos).
- Diante do exposto, verifica-se que a operação sob análise representou, da perspectiva da Impugnante, uma simples substituição da posição econômica nas ações judiciais e no procedimento arbitral, que, se em um primeiro momento era direta, passou a ser indireta (por meio da detenção das quotas do FIDC Rio Formoso).

#### Delimitação das Acusações Fiscais

- Diante dos fatos acima relatados, a Autoridade Fiscal concluiu que a Impugnante teria deixado de oferecer à tributação receitas associadas ao reconhecimento dos "direitos creditórios" lastreados nas ações judiciais e no procedimento arbitral supramencionados. De acordo com o TVF, restou configurada a suposta "omissão de receitas" no momento em que "o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita" (fl. 33 do TVF).
- Para a Autoridade Fiscal, o posterior registro das quotas do FIDC Rio Formoso no ativo da Impugnante em virtude da cessão dos "direitos creditórios", com contrapartida em conta do patrimônio líquido (ágio na subscrição de ações), seria ainda um "artifício contábil doloso" (fl. 33 do TVF). Isso porque, no entender fiscal, ao efetuar lançamento a crédito em conta do patrimônio líquido, a Impugnante teria intencionalmente deixado de transitar os valores relativos aos "direitos creditórios" — supostas "receitas" — em conta de resultado.
- Em outras palavras, entendeu a Autoridade Fiscal que a cessão dos "direitos creditórios"



ao FIDC Rio Formoso e os consequentes registros contábeis dela decorrentes visaram, exclusivamente, evitar a incidência de tributos sobre tais "direitos creditórios".

- Para chegar a essa (equivocada) conclusão, a Autoridade Fiscal apresentou as seguintes alegações no Termo de Verificação Fiscal, com o objetivo de deslegitimar o procedimento adotado pela Impugnante: (a) não observância, pela Impugnante, da legislação relativa ao desdobramento do custo de aquisição de participação societária e ao aproveitamento fiscal do goodwill, notadamente o disposto no caput e nos §§ do artigo 20 do Decreto-Lei no 1.598/77, com redação dada pela Lei nº 12.973/2014 (vide itens 4.15 a 4.17 do TVF); (b) impossibilidade de avaliação das quotas do FIDC Rio Formoso detidas pela Impugnante pelo MEP, sob o argumento de que referido método seria aplicável, exclusivamente, para investimentos em sociedades, nos termos de Solução de Consulta Cosit nO 318/2018 (vide itens 4.17 a 4.20 do TVF); (c) ausência de propósito negocial na cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, haja vista que, após tal transação, o patrimônio do fundo passou a ser constituído tão somente por estes mesmos "direitos creditórios" (vide itens 4.33 e 4.34 do TVF); e (d) obtenção de economia fiscal ao realizar referida cessão dos "direitos creditórios", pois, no entender da Autoridade Fiscal, os futuros recebimentos relativos ao procedimento arbitral e aos litígios judiciais, que teriam natureza, supostamente, de receitas operacionais, jamais sofreriam a incidência do IRPJ e da CSLL (vide itens 4.21 a 4.24 do TVF).

- No entanto, no tópico subsequente da presente Impugnação, restará demonstrada a inconsistência de cada uma das ilações fiscais que embasaram a formalização dos autos de infração em tela, o que deverá resultar, por consequência, no reconhecimento da necessidade de cancelamento da presente autuação fiscal no que tange à Acusação Fiscal 01 por essa Turma Julgadora, haja vista a inexistência de motivação apta a sustentar o lançamento fiscal ora impugnado.

#### IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FEITAS NO TVF - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

IMPERTINÊNCIA DA MENÇÃO ÀS REGRAS QUE DISPÕEM SOBRE O RECONHECIMENTO E O TRATAMENTO FISCAL DO GOODWILL (ÁGIO POR RENTABILIDADE FUTURA) PARA A EXIGÊNCIA DE IRPJ E CSLL SOBRE SUPOSTA RECEITA OMITIDA

- Aduz a Autoridade Fiscal, às fls. 21 e 22 do TVF, que, em aquisições de participações societárias sujeitas à avaliação pelo MEP, a legislação tributária determina que o custo de aquisição deste investimento deverá ser desdobrado em três subcontas distintas, previstas nos incisos I a III do já mencionado artigo 20 do Decreto-Lei no 1.598/7711.

- Ao tratar de referido dispositivo legal, especificamente o seu § 3º, a Fiscalização menciona ainda que a aquisição de participação societária avaliada pelo MEP exige a elaboração de laudo por perito independente, o qual deverá ser protocolado na Receita Federal do Brasil ("RFB") ou deverá ter seu sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do 130 mês subsequente ao da aquisição. Tudo isso para concluir, ao final, que a cessão de "direitos creditórios", ora questionada, não se enquadra como uma operação de aquisição de participação societária sujeita à avaliação pelo MEP, tal como previsto no artigo 20 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o que corroboraria, supostamente, a alegação fiscal de que referida cessão de "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso (e os lançamentos contábeis dela decorrentes) seria mero "artifício contábil doloso".

- Antes de se demonstrar a impertinência da menção às regras previstas no artigo 20 do Decreto- Lei nº 1.598/77 no presente caso, oportuno destacar, de início, que, desde o procedimento fiscalizatório, a Autoridade Fiscal já demonstra um desconhecimento acerca do tratamento fiscal- contábil aplicável ao caso.

- Isso porque, mesmo após a apresentação do Instrumento de Cessão de Direitos Creditórios e de documentos contábeis, a Autoridade Fiscal requereu, por meio do item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 16 ("TIF 16"), a comprovação do atendimento às disposições constantes no artigo 20, caput e §§, do Decreto-Lei nº 1.598/77, especialmente a elaboração do laudo previsto no § 3º deste dispositivo legal.

- Em sua resposta, às fls. 7.924 e 7.925 dos autos, a Impugnante esclareceu, dentre outros pontos, que "não se está diante de uma combinação de negócios passível de laudo de avaliação", nos termos do CPC 15 — "Combinação de Negócios" ("Pronunciamento CPC 15").

- A despeito dos esclarecimentos prestados pela Impugnante, entendeu a Autoridade Fiscal pela utilização equivocada (e contraditória) do artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 para fundamentar o presente lançamento fiscal.
- Assim, no presente tópico, restará demonstrado, além da contradição incorrida pela Autoridade Fiscal, o vício de motivação contido nesses autos, que deverá ser rechaçado por essa Turma Julgadora, com o consequente cancelamento dos autos de infração em questão.
- Como visto, em sede de fiscalização, a Autoridade Fiscal exige o cumprimento do disposto no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, que trata, repisa-se, do desdobramento do custo de aquisição de investimento em sociedades avaliadas pelo MEP para futuro aproveitamento fiscal do goodwill (ágio por rentabilidade futura), se preenchidas as condições ali previstas.
- No entanto, contraditoriamente, em seu relatório fiscal, a Autoridade Fiscal alega que "a operação em questão não se enquadra como uma aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, uma vez que o FIDC não possui a natureza jurídica de sociedade" (fl. 22 do TVF).
- Ou seja, por um lado, exige-se o cumprimento dos requisitos relativos ao desdobramento de custo de aquisição de participações societárias avaliadas pelo MEP, conforme expressamente aduzido em sede de fiscalização.
- Por outro lado, no Termo de Verificação Fiscal, menciona-se o disposto artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 tão somente para se concluir que o MEP não seria aplicável para a mensuração do investimento detido pela Impugnante no FIDC Rio Formoso.
- Deveras, não há como prosperarem referidas alegações fiscais, pois, além de notoriamente contraditórias entre si, conforme visto acima, é certo que o fundamento legal — artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 — utilizado pela Autoridade Fiscal para, supostamente, invalidar a cessão realizada pela Impugnante não possui qualquer relação com a operação efetivamente ocorrida no presente caso.
- Reitera-se, por oportuno, que, no presente caso, conforme já exposto anteriormente, a Impugnante cedeu "direitos creditórios" lastreados em ações judiciais e procedimento arbitral ao FIDC Rio Formoso, recebendo em troca quotas de tal fundo. Referido investimento no FIDC Rio Formoso — que foi mensurado pelo MEP — foi registrado contabilmente pela Impugnante.
- Contudo, ao contrário do que leva a crer a Autoridade Fiscal, o fato de a Impugnante avaliar o seu investimento no FIDC Rio Formoso pelo MEP não acarreta, por consequência, a necessidade de aplicação dos ditames previstos no artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77.
- Referido dispositivo legal trata da regra fiscal-contábil específica para o desdobramento do custo de aquisição de sociedades coligadas ou controladas. Isto é, situação fática completamente distinta da operação efetivamente realizada no presente caso, sendo evidente o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao fundamentar o lançamento fiscal ora combatido, o que deverá ser reconhecido por essa Turma Julgadora.
- Por fim, vale esclarecer também que a figura do goodwill (ágio por rentabilidade futura) prevista no inciso III do já citado artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 nada se relaciona ou equipara ao instituto do "ágio na subscrição de ações".
- Conforme mencionado, o goodwill representa um dos componentes do custo de aquisição de participação societária. Por outro lado, o "ágio na subscrição de ações" surge quando uma companhia recebe de seus subscritores importâncias superiores ao valor nominal das ações emitidas ou quando o preço de emissão das ações sem valor nominal é fixado com a destinação de parte desse preço à formação de reserva de capital, tal como previsto nos artigos 13, § 20, e 14 da Lei n.º 6.404/76.
- Ocorre que, no caso em tela, não se verificou registro de goodwill. Na realidade, como já dito, em dezembro de 2016, a Impugnante registrou contabilmente o investimento detido no FIDC Rio Formoso em suas demonstrações financeiras individuais a partir dos seguintes lançamentos contábeis: (i) lançamento a débito em conta do ativo e — por um lapso — (ii) lançamento a crédito em conta do patrimônio líquido, denominada "ágio na subscrição de ações".
- Diante de tais incongruências fiscais, é certo que, por qualquer ângulo que se analise as (impertinentes) alegações fiscais ora combatidas, não há como se manter o lançamento fiscal

ora impugnado, devendo este ser rechaçado por essa Turma Julgada por evidente vício de motivação nas conclusões contidas no Termo de Verificação Fiscal.

#### POSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO DO FIDC RIO FORMOSO PELO MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

- Como antecipado, visando desqualificar a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso e, por consequência, demonstrar a ocorrência de suposto "artifício contábil doloso", a Autoridade Fiscal assume como premissa a suposta impossibilidade de avaliação das quotas do FIDC Rio Formoso, detidas pela Impugnante, pelo Método de Equivalência Patrimonial.
- Isso porque, de acordo com o TVF, a operação em questão "não se enquadra como uma aquisição de participação societária avaliada pelo MEP [tal como previsto no já mencionado artigo 20 do Decreto-Lei n.º 1.598/77] uma vez que o FIDC não possui natureza jurídica de sociedade" (fl. 22).
- A fim de se corroborar o seu argumento, a Autoridade Fiscal cita a Solução de Consulta Cosit n.º 318/2018, que entendeu pela impossibilidade de aplicação do MEP para a avaliação de quotas de fundos garantidores previstos em Lei.
- Todavia, referidas alegações fiscais não podem ser aceitas por essa Turma julgadora, pelos motivos a seguir expostos.

#### Inexistência de Relação entre a Avaliação das Quotas do FIDC RioFormoso pelo MEP e a Suposta Omissão de Receitas Associada aos 'Direitos Creditórios'

- Em primeiro lugar, há que se esclarecer que a avaliação das quotas do FIDC Rio Formoso pelo MEP não tem qualquer relevância para fins do reconhecimento da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral, que foram objeto de cessão.
- Realmente, conforme será detalhadamente exposto nos parágrafos seguintes, as razões pelas quais não pode ser aceita a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os "direitos creditórios", ou mesmo sobre um eventual ganho que teria sido obtido pela Impugnante na sua cessão ao FIDC Rio Formoso (o que se alega a título argumentativo - já que não é esse o objeto da Acusação Fiscal 01), não tem qualquer relação com a forma de avaliação desse fundo de investimento.
- Em outras palavras, o fato de a Impugnante ter avaliado as quotas do FIDC Rio Formoso pelo MEP não se mostra relevante e tampouco suficiente para embasar o lançamento fiscal, que, se repisa, decorre da suposta incidência de IRPJ e CSLL sobre os "direitos creditórios", supostas "receitas" omitidas.
- Por esse motivo, a motivação da Acusação Fiscal 01 com base na alegação de que as quotas do FIDC Rio Formoso não poderiam ter sido avaliadas pelo MEP é totalmente descabida.
- De toda forma, cabe demonstrar que o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal no sentido de que as quotas do FIDC Rio Formoso não poderiam ser avaliadas pelo MEP é totalmente improcedente. É o que se passa a fazer.

#### Legitimidade da Avaliação das Quotas do FIDC Rio Formoso pelo MEP

- Para se demonstrar a improcedência do entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal, cabe de início esclarecer que as legislações societária e fiscal determinam que os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades, que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, devam ser avaliados pelo MEP. É o que dispõem o caput do artigo 248 da Lei n.º 6.404/76 e o artigo 384 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda — "RIR/99"), vigente à época dos fatos.
- No entanto, é certo que o fato de os diplomas legais atribuírem a necessidade de avaliação dos investimentos detidos em tais sociedades pelo MEP não exclui, por consequência, a possibilidade de fundos de investimento serem também avaliados por essa metodologia, no âmbito das demonstrações contábeis das companhias.
- Como visto, referidos dispositivos legais tão somente determinam o dever da companhia de avaliar, pelo valor do patrimônio líquido, os investimentos detidos em determinadas sociedades (e.g. coligadas, controladas etc.). Nada dispõem sobre a forma de mensuração do investimento em fundos de investimento.

- Por outro lado, no âmbito das normas contábeis, os Pronunciamentos Técnicos CPC 18 — Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto ("Pronunciamento CPC 18") e CPC 36 — Demonstrações Consolidadas ("Pronunciamento CPC 36") utilizam expressões mais amplas ao tratarem das situações jurídicas sujeitas à avaliação pelo MEP, incluindo, nessas hipóteses, as entidades desprovidas de personalidade jurídica, por exemplo, os fundos de investimento.
- Em outras palavras, para fins contábeis, os fundos de investimento podem ser entendidos como "investimentos em controladas" (como é o caso do FIDC Rio Formoso), sendo aplicável, portanto, o MEP para sua avaliação. Nesse sentido são exatamente as lições da Professora Elidie Palma Bifano em suas "Anotações sobre Fundos Exclusivos".
- Como se vê, ao contrário do que alude a Autoridade Fiscal, cuja análise, repisa-se, se limita à não aplicabilidade do MEP ao presente caso pelo fato de o FIDC Rio Formoso não possuir "natureza jurídica de sociedade" (fl. 22 do TVF), não há dúvidas de que o MEP, sob o ponto de vista contábil, pode ser utilizado para avaliação de investimentos em fundos de investimento, nos termos dos pronunciamentos técnicos contábeis supracitados.
- Além disso, cumpre frisar que não há no ordenamento jurídico, seja no âmbito societário, seja no âmbito fiscal, qualquer vedação acerca da utilização de MEP para a avaliação de entidades que não são, propriamente, pessoas jurídicas. Tanto isso é verdade que a Solução de Consulta Cosit n.º 318/2018, citada pela Autoridade Fiscal no TVF, não menciona qualquer dispositivo que veda, expressamente, a avaliação de quotas de fundos de investimentos pelo MEP (até porque este é inexistente), utilizando-se, tão somente, como fundamento os diplomas legais supramencionados, que tratam de sociedades.
- No entanto, conforme bem asseverado pela Professora Elidie, é certo que, sob a perspectiva contábil, não há qualquer limitação quanto ao uso do MEP no âmbito das investidas, sendo completamente possível a avaliação de entidades despersonalizadas, como é o caso do FIDC Rio Formoso, por essa metodologia.
- Tais fatos, como se observa, já demonstram, por si só, a improcedência da premissa adotada pela Autoridade Fiscal. Mas não é só.
- Em sede de procedimento fiscalizatório, a Impugnante apresentou Parecer Contábil elaborado pelo Professor Eric Barreto, em 23/07/2020, às fls. 7.948 a 7.953 dos autos, no qual foi analisada justamente a forma de contabilização do investimento em quotas do FIDC Rio Formoso realizada pela Impugnante.
- Apesar de a Autoridade Fiscal ter ignorado a juntada de tal documento pela Impugnante, não se manifestando em nenhum momento sobre seu conteúdo no Termo de Verificação Fiscal, é relevante trazer à baila as principais conclusões ali contidas.
- De início, o parecerista assevera que não há dúvida quanto à caracterização das quotas do FIDC Rio Formoso como ativo, já que tal investimento representa recursos controlados pela Impugnante a partir dos quais se espera que resultem benefícios econômicos futuros, em linha com a definição de "ativo" contida nos itens 4.3 e 4.419 do Pronunciamento Técnico CPC 00 — Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro ("Pronunciamento CPC 00").
- Inclusive, restou mencionado de forma expressa no Parecer Contábil que o fato de o FIDC Rio Formoso deter ativos com baixa liquidez (ou, ainda, sem qualquer liquidez no mercado secundário) não afeta a classificação deste investimento como ativo.
- Sendo um ativo, passou-se a analisar se, conforme o disposto nos Pronunciamentos CPC 18, CPC 48 — Instrumentos Financeiros ("Pronunciamento CPC 48") e CPC 36, as quotas do FIDC Rio Formoso deveriam ser mensuradas pelo MEP ou pelo Valor Justo.
- O Professor Eric Barreto aponta que, nos termos do Pronunciamento CPC 36, especificamente a definição de "controle de investida" contida no Apêndice A, entende-se que, para fins contábeis, o investimento detido pela Impugnante no FIDC Rio Formoso pode ser classificado como "entidade controlada", principalmente em razão da exposição a riscos e do poder — detido pela Impugnante - de selecionar os investimentos e a estrutura de captação do FIDC em tela.
- Diante disso, no entender do parecerista, seria aplicável, ao caso em apreço, a exceção prevista no item 2.1 (a) do Pronunciamento CPC 48, combinada com o item B2.3 deste mesmo pronunciamento.

- Concluiu-se, então, como adequada a mensuração do investimento em quotas do FIDC Rio Formoso pelo MEP, haja vista a caracterização de controle pela Impugnante e a exceção supramencionada contida no CPC 48.
- Corroborando-se o exposto, a Impugnante acosta aos autos Nota Técnica elaborada pelo Professor Eliseu Martins em conjunto com Vinícius Martins (Doc. 02), na qual também é explicitado que o FIDC deveria ser avaliado pelo MEP.
- Portanto, comprovada a improcedência desta ilação fiscal — no sentido de que a Impugnante não poderia mensurar suas quotas no FIDC Rio Formoso pelo MEP, o que demonstraria, supostamente, a ocorrência de "artifício contábil doloso"—, deverá essa Turma Julgadora julgar procedente a presente Impugnação, pois, mais uma vez, a motivação trazida no TVF não é suficiente (e tampouco relevante, como anteriormente mencionado) para sustentar o auto de infração ora combatido, cancelando-se o lançamento fiscal relativo à Acusação Fiscal 01.

#### INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO À CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS AO FIDC E AUSÊNCIA DE ECONOMIA FISCAL / EXISTÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL

- Alega ainda a Autoridade Fiscal a suposta ausência de propósito negocial na operação de cessão dos "direitos creditórios", haja vista que, após tal evento, o patrimônio do FIDC Rio Formoso passou a ser constituído exclusivamente por tais "direitos creditórios", sendo a Impugnante sua quotista majoritária.
- Tal entendimento, contudo, não pode ser admitido por essa Turma Julgadora como apto a fundamentar a ocorrência de suposto "artifício contábil doloso" no presente caso, como pretende, equivocadamente, a Autoridade Fiscal.
- Primeiramente, importante destacar que a existência de propósito negocial, exigida pela Autoridade Fiscal como se fosse decorrente de um requisito legal, não é positivada em nosso Direito, razão pela qual é inadmissível a sua aplicação para fins de desconsideração de operações validamente realizadas e seus reflexos fiscais.
- De fato, o instituto do propósito negocial não possui previsão no ordenamento jurídico pátrio, tendo surgido com base exclusivamente em ensinamentos doutrinários (inclusive estrangeiros). Tanto isso é verdade que o legislador, por meio do artigo 14, §§ 10 e 20, da Medida Provisória n.º 66/2002, tentou incluir na ordem jurídica um conceito legal do termo "propósito negocial", contudo, tais dispositivos não foram convertidos em lei. Por esse motivo, deve ser afastada a sua aplicação em razão do princípio da legalidade, o qual deve ser respeitado pelo Fisco.
- Porém, ainda que se entenda aplicável a exigência de propósito negocial às relações tributárias brasileiras, o que se alega apenas a título argumentativo, a Impugnante demonstrará a seguir que a operação em questão, além de observar as normas regulatórias aplicáveis ao FIDC Rio Formoso, teve como objetivo precípua a administração profissional dos potenciais recursos que viriam a ser auferidos no âmbito das ações judiciais e do procedimento arbitral.
- Deveras, à época dos fatos ora questionados, buscando a proteção e a estruturação de seu potencial patrimônio, a Impugnante cedeu sua posição econômica, no âmbito das ações judiciais e do procedimento arbitral supramencionados, ao FIDC Rio Formoso.
- Nesse sentido, no momento do efetivo auferimento de tais recursos (i.e., quando do trânsito em julgado das ações judiciais e do encerramento do procedimento arbitral, se favoráveis à Impugnante), esses valores poderiam ser administrados por entidade profissional, que, no âmbito do FIDC Rio Formoso, é o gestor da carteira.
- Importante ressaltar que, nos termos do Regulamento do FIDC Rio Formoso, o gestor é pessoa jurídica devidamente autorizada a exercer as atividades de administrador de carteiras pela CVM, desempenhando, nessa função, a gestão dos ativos integrantes da carteira do fundo, sendo responsável pela sua seleção e negociação. Ou seja, o exercício da atividade de gestor é destinado a especialista do mercado financeiro.
- Por essa razão, frisa-se, a Impugnante efetuou a cessão de seus "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, de modo que os eventuais recebimentos obtidos, ao final, naqueles procedimentos (judiciais e arbitral) pudessem ser profissionalmente administrados.
- Logo, resta clara a existência de nítidos propósitos estratégico e negocial na operação de cessão dos "direitos creditórios" pela Impugnante ao FIDC Rio Formoso, os quais deverão ser

reconhecidos por essa Turma Julgadora.

- Mas não é só. Cumpre mencionar também que a operação ora questionada foi realizada nos termos e em consonância com as normas regulatórias, inexistindo qualquer irregularidade quanto (i) à cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso e (ii) à detenção, pela Impugnante, de mais de 90% das quotas do fundo em tela.
- Com efeito, a Instrução CVM n.º 444, de 08 de dezembro de 2006 ("ICVM n.º 444/2006"), dispõe sobre a constituição e o funcionamento dos Fundos de Investimento em Direitos Creditórios Não- Padronizados ("FIDC-NP").
- Em seu artigo 10, § 10, a referida Instrução determina a política de investimento para enquadramento de fundo como FIDC-NP, podendo, para tanto, este realizar as seguintes aplicações em direitos creditórios, em quaisquer percentuais de seu patrimônio líquido: I — que estejam vencidos e pendentes de pagamento quando de sua cessão para o fundo; II — decorrentes de receitas públicas originárias ou derivadas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como de suas autarquias e fundações; III — que resultem de ações judiciais em curso, constituam seu objeto de litígio, ou tenham sido judicialmente penhorados ou dados em garantia; IV — cuja constituição ou validade jurídica da cessão para o FIDC seja considerada um fator preponderante de risco; V — originados de empresas em processo de recuperação judicial ou extrajudicial; VI — de existência futura e montante desconhecido, desde que emergentes de relações já constituídas; e VII — de natureza diversa, não enquadráveis no disposto no inciso I do art. 20 da Instrução CVM n.º 356, de 17 de dezembro de 2001.
- Observa-se que, nos termos do inciso III acima, os FIDC-NP podem realizar aplicações em direitos creditórios que sejam decorrentes de ações judiciais ainda em curso. Ora, é exatamente o caso dos autos!
- Como já dito, a Impugnante cedeu ao FIDC Rio Formoso "direitos creditórios" oriundos de litígios de natureza judicial e arbitral que, à época do evento de cessão, ainda estavam em andamento, o que demonstra a validade do objeto da operação em comento sob o viés regulatório.
- Nesse contexto, vale ressaltar também que o artigo 130 da Instrução CVM no 555, de 17 de dezembro de 2014, com alterações posteriores ("ICVM no 555/2014"), prevê a figura do fundo exclusivo, o qual é constituído, tão somente, por um único cotista. Em outras palavras, a CVM reconhece a possibilidade de ser constituído fundo de investimento para receber aplicações de um único cotista, denominado de "exclusivo".
- Tendo em vista que a própria CVM — órgão normativo, fiscalizador e supervisor do mercado financeiro nacional — autoriza a constituição de fundos exclusivos, resta claro, de plano, que não é possível prosperar a alegação fiscal de que o fato de a Impugnante deter mais de 90% do FIDC Rio Formoso corroboraria a sua tese de que o evento de cessão não passou de um "artifício contábil doloso".
- Por fim, cumpre ainda esclarecer que, diferentemente do que leva a crer a Autoridade Fiscal, a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso não resulta em suposta economia fiscal à Impugnante no que tange aos tributos ora exigidos.
- Na realidade, considerando-se que as quotas do FIDC Rio Formoso são avaliadas pela Impugnante pelo MEP, conforme demonstrado anteriormente, os futuros recebimentos auferidos - com o trânsito em julgado das ações e o encerramento do procedimento arbitral - deveriam ser reconhecidos pelo FIDC Rio Formoso apenas nesse momento e esse registro seria, oportunamente, capturado por meio da aplicação do MEP pela Impugnante. Desse modo, nesse momento, a Impugnante passaria a reconhecer resultado contábil positivo de MEP, o qual integraria a determinação do seu lucro real e da base de cálculo da CSLL, haja vista que o legislador optou por isentar tão somente as receitas decorrentes da avaliação de sociedades pelo MEP, nos termos dos artigos 387 a 389 do RIR99 e 248 da Lei n.º 6.404/76.
- Portanto, não há como aceitar a alegação de que "tais recebimentos não serão submetidos a qualquer tributação" (fl. 23 do TVF), pois, nitidamente, esta não reflete a realidade fática dos autos. Novamente, resta claro o desconhecimento da Autoridade Fiscal acerca dos ditames legais e normas contábeis aplicáveis ao caso.
- Não suficiente, ainda que se entenda que houve suposta economia fiscal em razão do

evento de cessão dos "direitos creditórios", o que se alega a título de argumento, é certo que tal fato, por si só, não pode caracterizar suposto "planejamento tributário abusivo" (fl. 38 do TVF).

- Nesse sentido é o entendimento do acórdão n.º 1201-002.278, por meio do qual o próprio CARF reconheceu que "a legislação tributária ao criar tributação mais favorecida aos fundos de investimento induz o contribuinte a utilizar tal instrumento como forma de planejamento tributário válido que pode ser oponível ao Fisco desde que ausentes fraude, simulação ou abuso de direito".

- Dessa maneira, mesmo que se alegue suposta "tributação mais favorecida" no presente caso, fato é que, ainda nesse cenário, não há como prosperar o entendimento fiscal, uma vez que a suposta economia de cunho fiscal obtida pela Impugnante decorrerá, simplesmente, da aplicação do regime tributário previsto na legislação para os fundos de investimentos.

#### CONCLUSÃO ACERCA DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FEITAS NO TVF — ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

- Com base em todo o exposto no presente tópico, restou demonstrada a improcedência das alegações fiscais desenvolvidas no TVF para embasar o lançamento fiscal, sendo evidentes os erros cometidos pela Autoridade Fiscal na tentativa de identificar a (suposta) matéria tributável nas operações em comento, o que deve resultar no reconhecimento da nulidade dos autos de infração.

- Nesse sentido, em reiteradas oportunidades, o Conselho Administrativo já se manifestou no sentido de que a falta de fundamentação, ou a sua deficiência, acarreta a nulidade do lançamento fiscal, na medida em que a motivação explícita, clara e congruente é um dos elementos essenciais deste ato administrativo, com fulcro no artigo 50 da Lei n.º 9.784/99.

- A título de exemplo, cita-se o acórdão n.º 1401-002.027, em que se reconheceu que "o lançamento, sendo ato administrativo que afeta direitos ou interesses por excelência, não prescinde de motivo nem, por expressa previsão legal (art.50 da Lei n.º 9.784/99), de motivação" (fl. 01).

- Considerando-se o entendimento acima do CARF, bem como todo o exposto até o momento na presente peça impugnatória, requer-se a essa Turma Julgadora que a presente Impugnação seja julgada procedente, reconhecendo-se o vício de fundamentação contido no TVF, ante a ausência de motivação consistente para embasar a suposta infração de "omissão de receitas", e, conseqüentemente, cancelando-se os autos de infração no que tange à Acusação Fiscal 01.

#### LEGITIMIDADE DO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO PELA IMPUGNANTE AO NÃO RECONHECER OS DIREITOS CREDITÓRIOS COMO ATIVOS — PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC N.º 25

- Conforme restou devidamente demonstrado nos tópicos anteriores, os autos de infração devem ser, de plano, cancelados por essa Turma Julgadora, na medida em que a Autoridade Fiscal incorreu em insuperável equívoco na formalização do lançamento fiscal ao buscar a exigência de IRPJ e CSLL com base em alegações que, além de improcedentes, não guardam qualquer congruência com a matéria discutida nesses autos.

- De toda forma, apesar do já exposto ser suficiente para que sejam canceladas as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à Acusação Fiscal 01, a Impugnante passa nos tópicos seguintes a demonstrar que é totalmente improcedente a conclusão da Autoridade Fiscal no sentido de que a Impugnante teria omitido uma receita relacionada ao suposto reconhecimento dos "direitos creditórios" discutidos em litígios de natureza judicial e arbitral.

- Para isso, cabe, em primeiro lugar, reiterar que a acusação formulada pela Autoridade Fiscal foi a de que a Impugnante teria reconhecido esses "direitos creditórios", que seriam "ativos contábeis", mas não teria registrado uma receita correspondente a esses "direitos creditórios", o que teria resultado em uma suposta omissão de receitas no valor de R\$ 1.000.657.956,44, valor discutido nas ações judiciais e no procedimento arbitral.

- Ainda, na visão da Autoridade Fiscal, o reconhecimento desses "direitos creditórios" sem o correspondente registro de uma receita pela Impugnante somente teria sido possível em razão de um "artifício contábil doloso", a partir do qual as quotas do FIDC Rio Formoso, para o qual foram cedidos esses "direitos creditórios", foram registradas pela Impugnante tendo como contrapartida um lançamento em conta do patrimônio líquido (ágio na subscrição de ações) (a

título ilustrativo, vide itens 4.30, 7.11 e 7.12 do TVF).

- Todavia, a conclusão alcançada pela Autoridade Fiscal é totalmente improcedente. Isso porque, conforme se verifica dos próprios fatos narrados ao longo do TVF, a Impugnante não registrou, em suas demonstrações financeiras individuais, os "direitos creditórios" discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral como ativos e, muito menos, como itens do ativo pelo valor de R\$ 1.000.657.956,44.
- Realmente, mesmo após a cessão desses "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, a Impugnante não reconheceu em suas demonstrações financeiras individuais esses "direitos creditórios" como ativos, mas, tão somente, as quotas desse fundo de investimento, o que é comprovado pelos trechos de seu balanço patrimonial relativo aos anos-calendário de 2015 e 2016.
- Como se vê, ao longo dos anos-calendário de 2015 e 2016, não houve por parte da Impugnante qualquer reconhecimento desses "direitos creditórios" como itens do ativo. E vale destacar que esse fato foi, inclusive, confirmado pela Autoridade Fiscal no TVF.
- Nesse sentido, a Impugnante faz referência ao item 4.9 do TVF, no qual a Autoridade Fiscal expressamente reconhece que "o contribuinte possuía diversos direitos creditórios, totalizando a quantia de R\$ 1.000.657.956,44, sendo discutidos judicialmente e em procedimento arbitral, os quais não estavam registrados em sua contabilidade"(fl. 20 do TVF).
- Ademais, no próprio item 7.12 do TVF, anteriormente transcrito, a Autoridade Fiscal afirma que "o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo"(fl. 33 do TVF).
- Ou seja, apesar de a Autoridade Fiscal afirmar que "no momento do reconhecimento dos direitos creditórios (um ativo contábil), a empresa deveria ter creditado uma conta de receita"(fl. 25 do TVF), ela mesma, de forma totalmente contraditória, reconhece que a Impugnante não registrou esses "direitos creditórios" como ativos.
- Como se vê, ao mesmo tempo em que se afirma que houve o "reconhecimento dos direitos creditórios", a Autoridade Fiscal assevera que "o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo".
- Assim, diante do exposto, resta, mais uma vez, comprovado que o lançamento fiscal carece de uma devida motivação, pois, além de trazer alegações totalmente impertinentes, conforme demonstrado nos tópicos anteriores, contém afirmações que são totalmente contraditórias entre si.
- De todo modo, mesmo que pudessem ser superados esses vícios do lançamento fiscal, há que se destacar que ainda assim não poderia prevalecer a alegação da Autoridade Fiscal de que, em contrapartida ao reconhecimento desses "direitos creditórios" — que teria ou deveria ter sido realizado pela Impugnante, a depender dos diferentes e contraditórios trechos do TVF que se analisa
  - deveria ter sido registrada uma receita.
- Nesse sentido, há que se destacar que os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral não representavam, à época, créditos exigíveis por parte da Impugnante em relação às outras partes desses litígios.
- Realmente, o que existia, tão somente, eram expectativas de que, após o encerramento desses litígios, determinados valores fossem pagos à Impugnante. Por esse motivo, como já mencionado, esses valores não representavam ativos, mas sim ativos contingentes, conforme definição dada pelo Pronunciamento CPC 25: "Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade."
- Assim, sendo ativos contingentes, esses valores não poderiam ser reconhecidos como itens do ativo! É o que determina o citado pronunciamento técnico, que prevê que, nessas situações, as quais envolvem, por exemplo, reivindicações em processos legais em curso, a entidade não deve reconhecer o ativo contingente.
- Realmente, apenas quando a realização do ganho for praticamente certa é que o ativo relacionado deixará de ser considerado um ativo contingente e passará, assim, a ser reconhecido como ativo, conforme previsão contida no item 33 do pronunciamento.



- Além disso, cabe esclarecer que a expressão "praticamente certa", embora não esteja definida no Pronunciamento CPC 25, não se confunde com uma classificação "provável" de recebimento desses valores, o que é confirmado pelo item 34 do pronunciamento, que estabelece que mesmo que seja "provável" a entrada dos benefícios econômicos, ainda assim deverá ser atribuída a esses valores a natureza de ativo contingente, que, como visto, impede o reconhecimento desses itens como ativos. Nesse cenário de classificação da entrada dos benefícios econômicos como "provável", a única consequência é que a entidade divulgará uma breve descrição da natureza desses ativos contingentes.

- Corroborando-se o que foi dito nos parágrafos anteriores, a Impugnante faz referência ao seguinte trecho de artigo acadêmico que tem por objeto a análise ativos contingentes e dos seus impactos fiscais: "Com base nesse conceito de ativo, a norma contábil define ativo contingente como um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Ainda, de acordo com a norma contábil, os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Por conta disso, a entidade não deve reconhecer um ativo contingente em suas demonstrações contábeis, exceto quando a realização do ganho é praticamente certa. Nessa hipótese, o ativo relacionado não é um ativo contingente o seu reconhecimento é adequado. Caso a entrada de benefícios econômicos seja classificada como provável, o ativo contingente é divulgado em notas explicativas, mas não reconhecido."

- Ainda, discorrendo sobre a ausência de definição do que seria uma entrada "quase certa" do benefício econômico, os autores do artigo explicam que o posicionamento que tem sido adotado, ao longo dos anos, pelas companhias abertas, sob orientação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil ("IBRACON") e da CVM, é o de que o registro de um ativo deve ser realizado apenas com o trânsito em julgado de decisão favorável à entidade.

- Seguindo esse mesmo entendimento, Edmar Oliveira Andrade Filho expõe que "a receita só deve ser contabilizada (e tributada, se for o caso), quando já não existirem mais óbices materiais e formais para que o contribuinte possa dispor dos valores pagos a maior ou indevidamente, o que pode ocorrer somente após o trânsito em julgado da ação específica, ajuizada pelo contribuinte ou ao final do processo de execução de sentença, se for o caso".

- Assim, com base no que foi exposto nos parágrafos anteriores, verifica-se que os valores que poderão ser recebidos por uma entidade ao término de um litígio somente poderão ser reconhecidos como itens do ativo se o seu recebimento for "quase certo", o que, tecnicamente, tem sido associado ao trânsito em julgado de decisão favorável à entidade.

- Nesse contexto, resta evidente que, no caso sob análise, a Impugnante não poderia ter reconhecido os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral como itens do ativo, já que o recebimento desses não era "quase certo" / não existiam decisões transitadas em julgado favoráveis.

- Realmente, conforme se verifica do quadro constante da fl. 18 do TVF e dos relatórios às fls. 7.604 a 7.642 dos autos, todas as ações permaneciam em curso em 2016 e a probabilidade de êxito nessas discussões era "Possível" ou "Provável", o que, conforme comprovado acima, não era suficiente para que os valores nela discutidos pudessem ser classificados e divulgados como ativos. Nesse sentido, veja-se o quadro abaixo, elaborado com base no quadro de fl. 18 do TVF, que ilustra a natureza e o tratamento contábil a ser dispensado às ações judiciais e ao procedimento arbitral:

Processo	Probabilidade de Êxito	Natureza Contábil e Tratamento na DF
Processo nº 0002250-92.2015.8.19.0018	<i>Provável</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo / Informação sobre a existência do ativo contingente deveria ser divulgada em notas explicativas
Procedimento Arbitral nº 79/2014/SEC3	<i>Provável</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo / Informação sobre a existência do ativo contingente deveria ser divulgada em notas explicativas
Processo nº 0459115-88.2014.8.19.001	<i>Provável</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo/ Informação sobre a existência do ativo contingente deveria ser divulgada em notas explicativas
Processo nº 0851684-62.2013.8.24.0023	<i>Possível</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo
Processo nº 1014321-57.2013.8.24.0023	<i>Possível</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo
Processo nº 0896149-59.2013.8.24.0023	<i>Possível</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo
Processo nº 0333444-48.2014.8.24.0023	<i>Possível</i>	<b>Ativo Contingente</b> - Item não pode ser reconhecido como elemento do ativo

- Dessa forma, uma vez que os "direitos creditórios" não foram e nem poderiam ter sido classificados como ativos, resta demonstrada a improcedência da conclusão alcançada pela Autoridade Fiscal no sentido de que "restou configurada a omissão de receitas quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita", sendo esse outro motivo pelo qual devem ser canceladas as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à Acusação Fiscal 01.

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DAS AÇÕES JUDICIAIS E DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ARBITRAL

- Conforme restou devidamente demonstrado no tópico anterior, a Impugnante não poderia ter reconhecido os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral como ativos e, conseqüentemente, não poderia ter registrado contabilmente uma receita nesse montante, ao contrário do quanto alegado no TVF.
- Em que pese ser isso suficiente para se demonstrar que não houver qualquer omissão de receitas vinculadas a esses "direitos creditórios", cabe esclarecer que, ainda que a Impugnante estivesse obrigada a registrar uma receita, para fins contábeis, o que, por óbvio, alega-se apenas para argumentar, ainda assim não haveria como prevalecer a exigência do IRPJ e da CSLL.
- Isso porque a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre esses valores, que correspondente ao fato gerador do IRPJ e da CSLL, somente ocorreria com o trânsito em julgado de decisões favoráveis à Impugnante no âmbito das ações judiciais e do procedimento arbitral. Este é exatamente o posicionamento da Receita Federal do Brasil, conforme se verifica do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003 (ADI SRF nº 25/2003). Ainda, mais recentemente, a Cosit confirmou esse posicionamento, por meio da Solução de Consulta nº 183, de 07 de dezembro de 2021.
- Como se vê, o posicionamento oficial da RFB é de que até o trânsito em julgado da decisão favorável à companhia não é possível a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os valores objeto de litígios!
- Isto decorre do fato de que, reitera-se, até o trânsito em julgado da decisão favorável, a pessoa jurídica não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os valores sob litígio, fato gerador do IRPJ e da CSLL, já que tem, tão somente, uma expectativa de receber esses valores.
- Em outras palavras, até o encerramento do litígio, o recebimento de valores nele discutidos representa um evento futuro e incerto e, por isso, inapto a deflagrar o fato gerador do IRPJ e da CSLL.
- Desse modo, ainda que a Impugnante estivesse obrigada a registrar uma receita para fins contábeis, o que, por óbvio, alega-se apenas para argumentar, ainda assim não haveria como prevalecer a exigência do IRPJ e da CSLL.
- Nesse sentido, a Impugnante faz referência a seguinte trecho do artigo acadêmico

anteriormente mencionado que analisou o tema dos ativos contingentes e seus impactos fiscais: "Assim, o momento do reconhecimento contábil dos créditos, com base nas premissas delineadas, não deve ser confundido com o momento da sua tributação, tendo em vista que os institutos jurídicos estão suportados por princípios e definições distintos, se comparados a essa nova forma de avaliar o processo de reconhecimento e mensuração contábil de créditos tributários objeto de discussão judicial."

- Vale ainda dizer que, ao analisar o tema, o CARF recentemente se manifestou pela não incidência do IRP) e da CSLL sobre valores registrados contabilmente antes do trânsito em julgado da ação, ainda que já pagos à entidade.
- Portanto, repise-se: mesmo que a Impugnante estivesse obrigada a registrar os "direitos creditórios" pelo valor, aproximado, de R\$ 1 bilhão, tendo como contrapartida uma receita nesse mesmo montante, (ainda que já tivesse sido devolvido/recebido por ordem judicial precária), essa receita não seria tributada até que se transitassem em julgado decisões confirmando um direito de receber esses montantes.
- Por fim, reforçando-se tudo o que foi mencionado nos parágrafos anteriores, acerca da mera existência de uma expectativa de recebimento dos valores até o trânsito em julgado, cabe destacar que, no caso em análise, apesar de esses "direitos creditórios" terem sido avaliados pelo valor de, aproximadamente, R\$ 1 bilhão no ano-calendário de 2016, eles tiveram o seu valor estimado posteriormente ajustado para, aproximadamente, R\$ 372 milhões.
- Assim, questiona-se: como seria possível afirmar que, em 2016, a Impugnante adquiriu disponibilidade econômica e jurídica, tributável pelo IRPJ e CSLL, no valor de, aproximadamente, R\$ 1 bilhão, relacionado aos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral, se, antes mesmo do encerramento desses litígios, já se verificou que o valor estimado desses "direitos creditórios" seria de, aproximadamente, R\$ 372 milhões?
- É evidente que a resposta somente pode ser no sentido de que a Impugnante não adquiriu qualquer disponibilidade econômica ou jurídica e que a exigência do IRP) e da CSLL no caso em análise representa a cobrança de tributos sobre renda virtual, o que é vedado pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional ("CTN"), conforme reconhecido na ADI SRF n.º 25/2003, com na SC Cosit n.º 183/2021.
- Além disso, especificamente em relação ao procedimento arbitral (inicialmente estimado em R\$ 656 milhões), que, nas demonstrações financeiras do FIDC Rio Formoso, relativas aos exercícios findos em 31 de março de 2020 e 2019, teve o seu valor avaliado em R\$ 4,34 milhões, cabe destacar que, ao final da controvérsia, a sentença arbitral definitiva determinou o recebimento, pela Impugnante, de um valor ainda menor (Doc. 03).
- Ou seja, tomando-se como exemplo os valores discutidos no procedimento arbitral, tem-se que a Autoridade Fiscal pretende exigir o IRP) e CSLL sobre uma base de R\$ 656 milhões, assumindo-se um fato gerador supostamente ocorrido em 2016, quando a sentença arbitral final, proferida em 2020, determinou o pagamento de um valor, pela outra parte do litígio de, aproximadamente, R\$ 1 milhão.
- Veja-se que, considerando os valores discutidos no procedimento arbitral, a base considerada pela Autoridade Fiscal para fins de apuração da suposta "omissão de receitas" é centenas de vezes superior ao direito creditório que surgiu com o encerramento desse litígio.
- Não fosse isso suficiente para demonstrar a precariedade dos valores estimados em 2016, cabe ainda destacar que, conforme se pode inferir do trecho da sentença arbitral acima transcrito, parte dos valores objeto da sentença arbitral tem a natureza de indenização, estando fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL, conforme será abordado no tópico seguinte.
- Desse modo, com base no que foi acima exposto, conclui-se que, ainda que a Impugnante estivesse obrigada a registrar, sob o ponto de vista contábil, uma receita, associada aos "direitos creditórios", em 2016, o que, por óbvio, alega-se apenas para argumentar, ainda assim não haveria como prevalecer a exigência do IRPJ e da CSLL, por ausência de materialização do fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica) desses tributos no ano-calendário de 2016, sendo esse outro motivo pelo qual a Acusação Fiscal 01 deve ser afastada por essa Turma Julgadora.

AD ARGUMENTANDUM — PARTE DOS VALORES DISCUTIDOS NAS AÇÃO JUDICIAIS E PROCEDIMENTO ARBITRAL REPRESENTAM MERA RECOMPOSIÇÃO

## PATRIMONIAL

- Além dos argumentos já desenvolvidos nos tópicos anteriores, há que se destacar que parte dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral representam meras indenizações e ressarcimentos que deveriam ser pagos à Impugnante para fins de recomposição de seu patrimônio.
- Assim, tendo em vista que esses valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral não representam um acréscimo patrimonial, é evidente que sobre eles jamais poderia haver a incidência do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao artigo 43 do CTN.
- Nesse sentido, a Impugnante faz referência ao seguinte trecho de artigo publicado pelos autores Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos sobre o tema:  
"Em todas essas hipóteses o elemento nuclear é o acréscimo patrimonial, sem o qual não há de se cogitar da incidência de tal imposto, pois inexistiria renda a tributar. Pelo próprio conceito de indenização tem esta a finalidade de recompor o patrimônio lesado na mesma proporção dos danos sofridos, de sorte a devolvê-lo ao estado em que se encontrava antes da lesão. Em assim ocorrendo, resulta evidente que nenhum acréscimo patrimonial se verifica de modo a tornara mais rico o titular da indenização. Nenhuma renda recebe ele com os valores respectivos."
- Ante o exposto, tendo em vista que parcela dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral representam indenizações, deve essa Turma Julgadora, também por esse motivo, determinar o cancelamento dos autos de infração.

## AD ARGUMENTANDUM — INEXISTÊNCIA DE RECEITA CONTÁBIL NA CESSÃO DOS "DIREITOS CREDITÓRIOS" AO FIDC

### *Esclarecimento Inicial — Matéria Distinta daquela Objeto dos Autos de Infração*

- Conforme restou demonstrado nos tópicos anteriores, a Acusação Fiscal 01, no sentido de que "restou configurada a omissão de receitas quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita", é improcedente, na medida em que: a) o lançamento fiscal está pautado em regras de tratam do registro e aproveitamento fiscal de goodwill, matéria totalmente distinta dos fatos discutidos nesses autos (tópico II.1.2); b) a Impugnante não poderia ter reconhecido os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral como ativos, já que são ativo contingentes, conforme dispõe o Pronunciamento CPC 25 (tópico II.1.4); c) ainda que a Impugnante estivesse obrigada a registrar esses valores como ativos, tendo como contrapartida o registro de uma receita, o que se alega apenas para fins argumentativos, o fato gerador e, portanto, a incidência do IRPJ e da CSLL ocorreria apenas com o trânsito em julgado de decisões favoráveis à Impugnante, conforme já reconhecido pela RFB na ADI SRF nº 25/2003 e na SC Cosit nº 183/2021 (tópico II.1.4); e d) parte dos valores discutidos nas ações judiciais jamais poderia configurar uma receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL por representar mera expectativa de recomposição patrimonial (tópico II.1.\$).
- Não obstante, em que pese ser isso suficiente para que seja determinado o cancelamento do lançamento fiscal, a Impugnante passa a expor os motivos pelos quais no evento de cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, em 24/08/2016, que ensejou um lançamento em conta de reserva de capital, no patrimônio líquido, no valor de R\$ 908.697.490, também não foi verificada qualquer omissão de receitas.
- Vale destacar, no entanto, que as explicações dadas nesse tópico da Impugnação têm caráter meramente argumentativo/subsidiário, já que, repita-se, a alegação fiscal é de que teria sido verificado uma omissão de receitas em relação aos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral, não contabilizados em conta de ativo com contrapartida em resultado, e não vinculada a um eventual resultado que teria sido verificado na cessão dos direitos creditórios, ao FIDC Rio Formoso.
- Isso é confirmado, reitere-se, não apenas pelos trechos do TVF anteriormente referenciados, no qual a Autoridade Fiscal afirma que "restou configurada a omissão de receitas quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita", (fl. 33 do TVF), mas, também, por outros trechos do termo e pela própria descrição contida no auto de infração.
- Da mesma maneira, no item 7.1.3 do TVF, a Autoridade Fiscal sustenta que teria sido verificada uma omissão de receitas em razão da "falta de tributação do valor dos direitos acima

mencionados" (fl. 33 do TVF).

- Ainda, para eliminar qualquer dúvida que possa existir sobre o objeto do lançamento fiscal, há que se destacar que (a) no TVF a Autoridade Fiscal destacou que a exigência do IRPJ e da CSLL se justifica pelo fato de os "direitos creditórios" estarem relacionados ao fornecimento de bens e prestação de serviços e (b) nos autos de infração a infração fiscal relacionada à Acusação Fiscal 01 foi enquadrada como uma omissão de receitas de vendas e prestação de serviços.
- Além disso, analisando-se os dispositivos referenciados pela Autoridade Fiscal no TVF, é possível verificar que foram indicados artigos do RIR/99 que dispunham sobre a tributação da receita decorrente da venda de mercadorias e prestação de serviços, como, por exemplo, os artigos 278, 279 e 280.
- Logo, não há dúvidas de que a Acusação Fiscal 01 decorre do (equivocado) entendimento da Autoridade Fiscal de que os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral deveriam ter sido oferecidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, mesmo antes do trânsito em julgado dessas ações, o que já se demonstrou ser um equívoco.
- Além disso, também do aspecto quantitativo, verifica-se que a materialidade que a Autoridade Fiscal buscou tributar são os valores discutidos nessas ações judiciais e no procedimento arbitral e não um suposto resultado obtido na cessão desses valores ao FIDC Rio Formoso.
- Isso porque, a base de cálculo indicada nos autos de infração é equivalente aos valores sob litígio, que representavam, à época R\$ 1.000.657.956,44.
- De toda forma, tendo em vista que a Autoridade Fiscal também sustentou no TVF que o procedimento contábil adotado pela Impugnante para registro das quotas do FIDC Rio Formoso representaria um "artifício contábil doloso", passa-se a demonstrar que, mesmo nesse evento (cessão dos "direitos creditórios" e registro das quotas do FIDC Rio Formoso), não ocorreu qualquer omissão de receita ou eventual ganho tributável.

#### Inexistência de Receita Contábil

- Para comprovar que também não houve uma omissão de receita no evento de cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, cabe, em primeiro lugar, lembrar que com a cessão a Impugnante se tornou controladora do fundo, já que, conforme previsto na cláusula sexta, transcrita na fl. 18 do TVF, a contrapartida da cessão seria uma entrega de quotas do fundo.
- Desse modo, em termos econômicos, o que ocorreu foi, basicamente, a substituição da posição econômica (direta) detida pela Impugnante nas ações judiciais e no procedimento arbitral por quotas de um fundo cujo patrimônio era formado exatamente pela posição econômica nesses litígios, o que foi, inclusive, reconhecido no TVF.
- Portanto, com a cessão dos "direitos creditórios", houve para a Impugnante uma mera substituição da posição econômica associada aos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral, de direta para indireta.
- Como se vê, se em um primeiro momento a Impugnante possuía uma posição econômica direta nesses litígios, essa passou, com a cessão dos "direitos creditórios", a ter uma participação econômica indireta (por meio da detenção das quotas do FIDC Rio Formoso).
- Por esse motivo, a cessão dessas posições econômicas, nas ações judiciais e no procedimento arbitral, ao FIDC Rio Formoso não deveria gerar repercussões contábeis.
- Realmente, tendo em vista que a transação foi neutra do ponto de vista econômico, o que deveria ser feito em termos contábeis era, tão somente, a descrição da transação em notas explicativas, que tem por objetivo transmitir informações relevantes que não estão evidenciados em termos numéricos nas demonstrações financeiras.
- Nesse sentido, confirmando-se a inexistência de reflexo contábil, a Impugnante faz referência à Nota Técnica elaborada pelo Professor Eliseu Martins em conjunto com Vinícius Martins (vide Doc. 02), na qual se explica que a cessão dessas expectativas de direitos não poderia gerar um lançamento em conta de receita.
- Como se vê, a cessão dos "direitos créditos" ao FIDC Rio Formoso não deveria gerar o reconhecimento de qualquer receita pela Impugnante.

- Realmente, apenas com o trânsito em julgado das ações judiciais e encerramento do procedimento arbitral é que a Impugnante deveria reconhecer, via resultado de equivalência patrimonial, os valores discutidos nesses litígios como receitas, no limite das correspondentes decisões. É o que explica o Professor Eliseu Martins, em conjunto com Vinícius Martins, na Nota Técnica (vide Doc. 02).
- Assim, diante do exposto, verifica-se que no evento de cessão da posição econômica nas ações judiciais e no procedimento arbitral não deveria ter sido registrada qualquer receita contábil pela Impugnante.

#### Mero Registro Contábil Não Pode Produzir Efeitos Fiscais

- Por fim, vale dizer que, independentemente da forma como a Impugnante tenha feito o registro contábil da cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, isso jamais teria como justificar/fundamentar a exigência do IRPJ e da CSLL sobre um suposto ganho.
- Nesse sentido, cabe esclarecer que a contabilidade não cria situações de fato ou de direito, mas, tão somente, as reconhece, mensura e evidencia nas demonstrações financeiras para os seus usuários. É o que explica Roberto Quiroga e Alexsandro Broedel, com base nas lições de Eliseu Martins.
- Por esse motivo, dado que os fatos geradores dos tributos se referem às situações de fato e de direito que evidenciam a existência de capacidade contributiva (artigo 116 do CTN), um lançamento contábil só terá relevância para fins tributários, em especial no que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, se esse reconhecer, mensurar e evidenciar a existência de riqueza nova que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica, aumentando-se a sua capacidade contributiva.
- Logo, se um lançamento contábil —tal como ocorreu no presente caso - não reflete a ocorrência de um evento econômico que revela capacidade contributiva, é evidente que esse não poderá servir de parâmetro para tributação. Nesse exato sentido, vale transcrever os seguintes trechos do acórdão n.º 1201-001.668, por meio do qual o CARF explicou que as Autoridades Fiscais não podem se valer de erros contábeis dos contribuintes para a exigência de tributos.
- Por esse motivo, o fato de a Impugnante ter registrado, em 2016, isto é, antes do trânsito em julgado das ações judiciais e do encerramento do procedimento arbitral, as quotas do FIDC Rio Formoso como itens do ativo, em contrapartida a uma conta de patrimônio líquido, pelo valor de R\$ R\$ 908.697.490,24, não pode gerar qualquer impacto fiscal.
- Realmente, como bem esclarecido no precedente, 'se o fato contábil é falho, não pode o fato jurídico incorporá-lo'. Aplicando-se esse entendimento ao caso em análise, tem-se que o registro contábil realizado pela Impugnante não pode ser incorporado pelo direito para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, sob pena de se exigir tributos sobre fato inexistente.
- Seguindo essa mesma linha de raciocínio, a Impugnante faz referência aos acórdãos n.º 101- 95.813 e n.º 1301-001.928, nos quais também restou consignado que erros contábeis não podem servir de base para exigência de tributos.
- Por fim, cabe destacar que mesmo que se pudesse entender que a Impugnante não teria adotado o procedimento contábil mais correto, ao realizar um lançamento em conta de patrimônio líquido, fato é que evidenciou corretamente aos usuários contábeis a inexistência de receita na transação.
- Vale ainda destacar que esse não reconhecimento de receita teve efeitos relevantes também da perspectiva societária. Realmente, tendo em vista que foi realizado um lançamento em conta de patrimônio líquido e não de resultado, os valores associados às ações judiciais e ao procedimento arbitral não compuseram o resultado contábil, o que significa que não foi feita qualquer distribuição de lucros associada a esses valores.
- Desse modo, resta demonstrado que (a) até mesmo um erro contábil não pode atrair a incidência do IRPJ e da CSLL se não ocorreu a situação de fato ou direito que constitui fato gerador da obrigação tributária (artigo 116 do CTN) e que, no caso em análise, (b) ainda que se pudesse entender que a Impugnante não teria adotado o procedimento contábil mais correto, foi acertado o não reconhecimento de uma receita para fins contábeis no evento de cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso.

#### Conclusão

- Diante do exposto nos parágrafos anteriores, embora a Acusação Fiscal 01 esteja relacionada a uma omissão de receitas decorrentes dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral, resta demonstrado que também não houve qualquer omissão de receitas quando da cessão dos "direitos creditórios" e registro das quotas do FIDC Rio Formoso, já que tal transação, por ser neutra do ponto de vista econômico, não poderia dar ensejo ao registro de uma receita contábil.

#### INEXISTÊNCIA DE RECEITA TRIBUTÁVEL NA CESSÃO DOS "DIREITOS CREDITÓRIOS" AO FIDC RIO FORMOSO - TRANSAÇÃO COM EFEITOS MERAMENTE PERMUTATIVOS

##### *Inexistência de Receita Tributável na Cessão*

- Conforme restou devidamente comprovado no tópico II.1.6, embora a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso não seja o objeto da Acusação Fiscal 01, fato é que nesse evento a Impugnante também não deveria registrar uma receita contábil.
- Desse modo, em complemento ao que foi dito naquele tópico da Impugnação, cabe apenas destacar que, ainda que no momento da cessão a Impugnante tivesse reconhecido uma receita para fins contábeis, de forma contrária ao que determinam as regras contábeis, isso não teria como atrair a incidência do IRP) e da CSLL, já que essa receita não se enquadraria no conceito de receita tributável.
- Para se comprovar a afirmação feita no parágrafo anterior, cabe esclarecer que a contabilidade, embora possa ter relevância para fins de apuração do IRP) e da CSLL, de modo algum subordina a tributação.
- Isto significa que o fato de ser reconhecida uma receita para fins contábeis não atrai automaticamente a exigência de tributos sobre esses valores, o que foi devidamente esclarecido pelo Supremo Tribunal Federal ("STF") no Recurso Extraordinário n.º 606.107-RS, julgado em sede de repercussão geral, no qual o tribunal asseverou que "ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação".
- Assim, conclui-se que o fato de uma determinada transação resultar no reconhecimento contábil de uma receita não é suficiente para que sobre esses valores incidam tributos.
- Por esse exato motivo é que o STF, nesse precedente, entendeu que ainda que a transação sob análise pudesse ter resultado no reconhecimento de uma receita contábil<sup>44</sup>, não haveria como exigir tributos sobre tais montantes, em razão da inexistência de uma receita tributável. Nesses termos, o Supremo Tribunal Federal confirmou que não se confundem os conceitos de receita contábil e receita tributável!
- Vale destacar que esse entendimento também tem sido adotado pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF"), que já se manifestou no sentido de que o fato de determinados valores serem contabilizados como receitas não os tornam receitas tributáveis se não representarem riqueza nova.
- Feito esse breve esclarecimento, cabe então analisar o conceito de receita tributável e se no caso em análise a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC poderia gerar uma receita que se enquadraria nesse conceito.
- Iniciando-se pela análise do conceito de receita tributável, a Impugnante esclarece, com base nas lições de Ricardo Mariz de Oliveira, que esse corresponde a "ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados".
- Ainda, com base em sólidas referências doutrinárias, Ricardo Mariz de Oliveira explica que são elementos da receita tributável os seguintes: "Esse acervo doutrinário, a despeito de a sua maior parte ter sido voltada para situações particulares de variados tributos, por sua uniformidade conceitual demonstra ser possível formar um conceito jurídico de receita, sólido e de caráter geral. Destarte, retirando das transcrições acima o que elas têm de essencial, podemos resumir afirmando que, juridicamente: receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita; receita é

o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescentando-o como elemento novo e positivo; a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência; a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas; a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado; a receita exprime a capacidade contributiva da entidade; a receita modifica o patrimônio, incrementando-o."

- Assim, dos elementos acima aduzidos pode-se concluir que somente existirá receita tributável se houver um ingresso, que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, acrescentando-o como "elemento novo e positivo", decorrente de atividades econômicas por essa desempenhadas e que compõe suas fontes de resultado.

- Tal definição está exatamente em linha com o entendimento adotado pelo STF no já citado Recurso Extraordinário n.º 606.107-RS, julgado em sede de repercussão geral, no qual o tribunal esclareceu que "a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita".

- Sendo assim, tomando-se por base esse conceito, o que se conclui é que, na cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso não surgiu qualquer receita tributável, já que o patrimônio da Impugnante não foi incrementado a partir de ingresso que represente "elemento novo e positivo" decorrente de atividade econômica por ela desempenhada.

- Realmente, como já explicitado no tópico anterior, o que ocorreu foi uma mera substituição de posições econômicas: a posição econômica nas ações judiciais e no procedimento arbitral<sup>47</sup> foi substituída por quotas de um fundo, cujo patrimônio passou a ser formado exatamente pela posição econômica nesses litígios, o que foi inclusive reconhecido no TVF. Isto é, ocorreu uma transação com efeitos meramente permuta de ativos.

- Tal substituição, por óbvio, não representou qualquer "elemento novo e positivo" e muito menos um ingresso resultante do desempenho de atividades econômicas por parte da Impugnante.

- Realmente, como já exposto, haveria que se falar em "elemento novo e positivo" apenas se em 2016 tivesse ocorrido o trânsito em julgado de decisões favoráveis à Impugnante, atribuindo-se a ela (ou ao FIDO) um direito concreto de se exigir determinados valores das outras partes desses litígios.

- No entanto, isso não ocorreu (fato incontroverso), cabendo ainda lembrar que, nos períodos futuros, essas expectativas foram frustradas, já que, em relação ao procedimento arbitral, para o qual era estimado o recebimento de R\$ 650 milhões, foi determinado, em 2020, um pagamento de, aproximadamente, R\$ 1 milhão.

#### *Inexistência de Ocorrência do Fato Gerador do IRPJ e da CSLL na Cessão*

- Não bastassem os argumentos acima desenvolvidos, que comprovam a inexistência de receita tributável em 2016, cabe ainda destacar que, com a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, não ocorreu qualquer aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre renda nova, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

- Nesse sentido, há que se reiterar que o fato gerador do IRPJ e da CSLL é previsto pelo já citado artigo 43 do CTN, que faz referência à disponibilidade econômica ou jurídica da renda como requisito à sua tributação.

- Assim, antes que haja a efetiva disponibilidade de recursos financeiros (disponibilidade econômica) ou a concretização do direito do contribuinte sobre um determinado rendimento (disponibilidade jurídica), não há que se falar em ocorrência do fato gerador desses tributos, ainda que da perspectiva contábil seja reconhecido um ganho.

- Nesse exato sentido a Impugnante faz referência ao Recurso Especial n.º 320.455-RJ, no qual o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") esclarece que não é possível a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial, ainda que esta tenha sido reconhecida para fins contábeis.

- Ante o exposto, conclui-se que também sob a perspectiva do artigo 43 do CTN, não há que se falar em incidência do IRPJ e da CSLL na cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso (embora, repita-se, não seja esse o objeto da Acusação Fiscal 01, na medida em que,



nessa transação, não houve a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre renda nova nem acréscimo patrimonial, mas tão somente a substituição de posições econômicas (de direta para indireta) nas ações judiciais e no procedimento arbitral.

- Ainda, em complemento ao que foi dito nos parágrafos anteriores, vale destacar que, embora o caso em análise envolva a substituição de posições econômicas nas ações judiciais e no procedimento arbitral e não uma troca de bens ou direitos, a legislação fiscal estabelece expressamente a não incidência do IRP) e da CSLL nas operações de substituição de bens e direitos, o que confirma a não ocorrência do fato gerador desses tributos nesses casos, por ausência de riqueza nova agregada ao patrimônio da pessoa jurídica. É o que se verifica, por exemplo, do artigo 65 da Lei nº 8.383/91.
- Por fim, cabe apenas esclarecer que embora o valor (contábil) do patrimônio líquido da Impugnante tenha sido majorado, esse aumento se deu em razão de lançamento em conta de reserva de capital, feita em contrapartida ao reconhecimento das quotas do FIDC Rio Formoso como itens do ativo.
- Tal procedimento teve como objetivo evidenciar, como já mencionado, que o registro das quotas do fundo de investimento, também da perspectiva contábil, não gerou uma receita.
- Além disso, cabe de todo modo destacar que um aumento contábil do patrimônio líquido não representa a ocorrência de fato gerador do IRPJ e da CSLL se não for resultante de riqueza nova gerada em função do desempenho de atividades econômicas pela pessoa jurídica.
- Nesse sentido, para comprovar o exposto no parágrafo acima, basta verificar, por exemplo, que as transferências patrimoniais, como, por exemplo, os aportes de capital em uma sociedade, apesar de representarem uma majoração do patrimônio líquido da entidade, não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por não representarem riqueza nova gerada pela entidade em função do desempenho de suas atividades econômicas.
- Da mesma maneira, expectativas de ganhos futuros que são registradas contabilmente para fins gerenciais, como, por exemplo, ganhos decorrentes da avaliação de ativos pelo seu valor justo, embora majorem o patrimônio líquido da entidade — seja por meio do reconhecimento de uma receita, seja por meio de um lançamento direto no patrimônio líquido — também não compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL até a sua efetiva realização, conforme estabelece o artigo 13 da Lei nº 12.973/2014.
- Logo, não se pode aceitar como justificativa para exigência do IRP) e da CSLL a simples constatação de que o patrimônio líquido da Impugnante teria sido majorado, tal como pretende a Autoridade Fiscal nos itens 4.26 e 4.27 do TVF.
- Ademais, deve-se reiterar que, conforme explicitado no tópico II.1.6, no caso em análise, não deveria ser reconhecida para fins contábeis uma receita em razão da cessão da posição econômica que detinha nas ações judiciais e no procedimento arbitral ao FIDC Rio Formoso.
- Por fim, tendo sido demonstrada a inexistência de receita ou acréscimo patrimonial tributável, há que se destacar que o caso em análise envolve situação totalmente distinta daquela em que uma entidade transfere efetivos bens e direitos para um fundo de investimento (e.g. imóveis ou ações de uma companhia) e, nessa transferência, realiza os "ganhos de detenção" que vinham sendo acumulados nesses ativos.
- Isso porque, nessas situações, o argumento, embora improcedente, que poderia servir de fundamento para a imposição do IRPJ e da CSLL é o de que o contribuinte já teria adquirido disponibilidade sobre esse "ganho de detenção", na medida em que o ganho poderia ser realizado a qualquer momento, bastando que a pessoa jurídica decidisse alienar o bem no mercado.
- Assim, a transferência desses ativos a um fundo de investimento representaria, tão somente, a realização (separação) de uma renda cuja disponibilidade econômica ou jurídica já havia sido alcançada.
- Tomando-se por exemplo a valorização de uma ação listada em bolsa, um possível argumento para se justificar a exigência do IRPJ e da CSLL na sua transferência a um fundo de investimento seria o de que nessa situação a pessoa jurídica, antes mesmo da transferência desses ativos financeiros, já teria adquirido a disponibilidade sobre o "ganho de detenção", já que a qualquer momento poderia decidir pela alienação desse bem a terceiro pelo seu valor de mercado.

- No caso em análise, no entanto, isso não ocorre, pois, a Impugnante, ao contrário do exemplo acima dado, não detinha ativos que poderiam ser liquidados, em uma transação de mercado, em 2016, pelo valor de R\$ 1 bilhão!
- Realmente, o que existia à época era, tão somente, uma expectativa de que com o trânsito em julgado de ações judiciais e do procedimento arbitral a Impugnante pudesse receber determinados valores de outras entidades.
- Além disso, cumpre ainda reiterar que essa expectativa acabou não se materializando de forma integral, já que para os valores discutidos no procedimento arbitral, por exemplo, apesar de ter sido estimada a possibilidade de recebimento de R\$ 656 milhões, foi determinado um pagamento de, aproximadamente, R\$ 1 milhão.
- Logo, com base nesse simples exemplo, conclui-se que jamais se poderia aceitar que, em 2016, a Impugnante tivesse realizado uma renda de mais de R\$ 1 bilhão associada aos "direitos creditórios", mediante a sua cessão ao FIDC Rio Formoso.

#### Incidência do IRPJ e da CSLL em razão da Avaliação do FIDC Rio Formoso pelo MEP

- Por fim, cabe destacar que é improcedente a alegação da Autoridade Fiscal no sentido de que a transação em questão permitiria que a Impugnante recebesse os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral sem a sua tributação do IRPJ e da CSLL.
- Isso porque, conforme detalhado no tópico II.1.6, com base na Nota Técnica (vide Doc. 02), com o trânsito em julgado das ações judiciais e do procedimento arbitral, a Impugnante capturaria, via MEP, a receita, neste momento existente, e assim as ofereceria à tributação.
- Logo, não procede a alegação da Autoridade Fiscal no sentido de que, com a cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, teria sido eliminada a tributação dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral.

#### Conclusão

- Diante do exposto nos parágrafos anteriores, conclui-se que também no evento de cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso não foi verificada uma receita tributável ou a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL no ano de 2016.

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL POR SUPOSTA AUSÊNCIA DE OMISSÃO DE RECEITAS EM RELAÇÃO ÀS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELO CONSÓRCIO (ACUSAÇÃO FISCAL 02)

- Conforme restou demonstrado no tópico II.1 dessa Impugnação, a Acusação Fiscal 01 é totalmente improcedente. Desse modo, uma vez cancelada tal acusação fiscal, as bases autuadas relativas à Acusação Fiscal 02, que totalizam R\$ 12.827.660,68, deverão ser absorvidas pelo prejuízo fiscal ("PF") e pela base de cálculo negativa da CSLL ("BCN") apurados pela Impugnante no ano- calendário de 2016, que foram consumidos de ofício, conforme indicado nos autos de infração.
- Como se vê, o PF e BCN apurados pela Impugnante no ano-calendário de 2016 (R\$ 77.334.061,12) são superiores às bases autuadas relativas à Acusação Fiscal 02 (R\$ 12.827.660,68), do que se concluiu que não houve falta de recolhimento de IRPJ e da CSLL em razão dessa suposta infração fiscal.
- Já em relação à suposta insuficiência de recolhimento de estimativas associadas à Acusação Fiscal 02, que resultaram na exigência de multas isoladas, serão expostos no tópico II.3.7 os motivos pelos quais essa penalidade deverá ser cancelada.

#### OUTROS ARGUMENTOS

##### IMPOSSIBILIDADE DE INGERÊNCIA DO FISCO NA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE

- Além dos argumentos desenvolvidos nos tópicos anteriores, que demonstram a total improcedência das alegações contidas no TVF, cabe destacar que também não poderia a Autoridade Fiscal buscar a desconstituição de atos de gestão plenamente válidos em razão da impossibilidade de o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes.
- Deveras, a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais.
- O mais importante deles, o princípio da legalidade, é basilar em nosso ordenamento jurídico, estando previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e,

dada sua cabal importância, adotado específica e expressamente para fins tributários no artigo 150, inciso I, do mesmo diploma.

- Nesse exato sentido, Alberto Xavier explica "o princípio da liberdade de contratar, corolário do princípio da livre iniciativa não está, nem pode estar sujeito a qualquer restrição infraconstitucional com fundamento em razões de ordem fiscal".
- Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, aponta com precisão que, em decorrência do princípio da livre iniciativa e de outras garantias constitucionais, "os empreendedores devem poder organizar-se da forma como melhor lhes convier, inclusive buscando a menor carga tributária possível".
- Vale salientar que tal entendimento também encontra respaldo na jurisprudência do CARF, conforme se verifica do trecho do acórdão nº 1302-001.150. Ante o exposto, também em razão da impossibilidade de o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, requer-se que sejam reconhecidos como válidos os atos praticados e se determine o integral cancelamento dos autos de infração originários desse processo administrativo.

#### VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS — HIPÓTESE DE "OPÇÃO LEGAL"

- Merece destaque, também, a opção legal que os contribuintes possuem para organizar seus negócios jurídicos da melhor forma, como afirma Pontes de Miranda, para quem o direito privado outorga aos homens e às pessoas jurídicas considerável parcela de poder para a constituição de negócios jurídicos, numa espécie de auto-regramento da vontade.
- Portanto, diante da autonomia da vontade existente entre os contribuintes que celebram negócios jurídicos, desde que todos os atos sejam lícitos e devidamente registrados nos órgãos competentes — caso dos presentes autos — não há como a Autoridade Fiscal presumir que a opção legal feita pelas partes do negócio teria o intuito único e exclusivo de fruir de um benefício fiscal. Em abono do argumento, cita-se Marco Aurélio Greco.
- Desse modo, tendo em vista que as operações analisadas nestes autos foram realizadas de forma transparente e pública, não tendo como objetivo a redução de carga tributária, conclui-se que se está diante de uma efetiva opção legal, a qual, conseqüentemente, jamais poderia ter sido questionada pela Autoridade Fiscal, devendo esta Turma Julgadora também determinar o cancelamento desta autuação por esse motivo.

#### IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS — ARTIGO 116 DO CTN

- Por fim, cumpre ressaltar que a descon sideração dos atos que culminaram na transferência dos "direitos creditórios" pela Impugnante ao FIDC Rio Formoso, tal como pretendida pela Autoridade Fiscal, corresponde ainda a uma indevida aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN que, além de não ter servido de fundamento à autuação fiscal, não poderia ser invocado em razão da ausência de regulamentação por meio de lei ordinária.
- Com efeito, o referido dispositivo determina que poderá a autoridade administrativa "desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".
- Dessa forma, ainda que se pudesse considerar que no caso concreto se estaria diante de um planejamento fiscal, o que, claramente, não corresponde à realidade dos fatos, cabe observar que os procedimentos necessários à aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN dependem de elaboração de lei ordinária, a qual, até o presente momento, não foi editada.
- Destaque-se que esse entendimento vem sendo adotado tanto na jurisprudência judicial quanto na administrativa, a exemplo do julgamento do Recurso Especial nº 1107518-SC, em que o STJ se opôs à própria possibilidade de requalificação dos atos e negócios jurídicos, mediante sua descon sideração pelas Autoridades Fiscais, e dos julgamentos do CARF formalizados por intermédio dos acórdãos nº 202-16.959 e nº 1201-001.618.
- Diante do exposto, também em razão da ausência de regulamentação da norma anti-elisiva prevista no parágrafo único do artigo 116 do CTN, requer-se que seja determinado integralmente o cancelamento dos autos de infração originários desse processo administrativo.

#### IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DOS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

- Ao apurar o IRPJ e a CSLL supostamente devidos pela Impugnante, relacionados às Acusações Fiscais 01 e 02, a Autoridade Fiscal compensou, de ofício, valores relativos ao PFe BCN apurados no ano-calendário de 2016, bem como saldos de períodos anteriores.
- Contudo, conforme restou devidamente demonstrado no tópico II.1, a Acusação Fiscal 01 é totalmente improcedente, de modo que devem ser determinados (i) a compensação de ofício do PF e BCN apurados no ano-calendário de 2016 apenas com os valores relacionados à Acusação Fiscal 02 e (ii) o reestabelecimento dos saldos de PF e BCN relacionados a períodos anteriores.
- Assim, resta impugnada também a indevida compensação de PF e BCN realizada pela Autoridade Fiscal ao lavrar os autos de infração de IRPJ e CSLL.

#### AD ARGUMENTANDUM — IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

- Mesmo que os argumentos expostos anteriormente não sejam considerados suficientes para o cancelamento integral dos autos de infração que deram origem ao presente processo, o que se alega a título meramente argumentativo, ainda não poderá prevalecer a multa qualificada lançada pela Autoridade Fiscal no percentual de 150%, prevista no artigo 44, § 10, da Lei nº 9.430/96, sob o argumento de que no presente caso teria sido verificado sonegação e fraude.
- Isso porque, conforme será a seguir demonstrado, ao contrário do que foi aventado pela Autoridade Fiscal, no presente caso não houve qualquer sonegação ou fraude nas operações ora analisadas.

#### Ausência de Motivação

- Primeiramente, importante notar que a Autoridade Fiscal não indicou de forma individualizada quais seriam as condutas praticadas pela Impugnante que estariam enquadradas nas nos artigos 71 (sonegação) e 72 (fraude) da Lei nº 4.502/64 e, portanto, quais foram os atos que justificariam a aplicação da multa qualificada.
- Deveras, da análise do item 8 do RF, que trata da aplicação da multa qualificada, verifica-se que a Autoridade Fiscal se limitou a replicar, de forma resumida, os fatos que deram ensejo às Acusações Fiscais 01 e 02.
- Como se vê, para justificar a qualificação da multa de ofício, a Autoridade Fiscal se limitou a referenciar, de forma genérica, tópicos do TVF que contêm os motivos pelos quais se entendeu que a Impugnante teria supostamente deixado recolher IRPJ e CSLL sobre determinados valores ("como demonstrado no capítulo 4 acima" / "conforme descrito no capítulo 6" / "descritos nos capítulos 4 e 6 acima" / "lançamentos contábeis já reproduzidos anteriormente neste Termo") e (b) documentos que teriam sido juntados aos autos ("provas documentais aqui juntadas comprovam o dolo e a fraude").
- É evidente, no entanto, que essas alegações genéricas não são suficientes para justificar a imposição da multa de ofício qualificada, já que essa, como adiante abordado em detalhes, exige a comprovação cabal de que o contribuinte praticou atos com dolo, o que, como visto, não ocorreu no caso sob análise.
- Além disso, cabe destacar que tais alegações são de toda forma improcedentes. Isso porque, em relação à Acusação Fiscal 01, como restou demonstrado em detalhes, as regras contábeis determinavam que: (a) os valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral não poderiam ser reconhecidos como itens do ativo, por terem a natureza de ativos contingentes (Pronunciamento CPC 25); e (b) na cessão dos "direitos creditórios" ao FIDC Rio Formoso, não poderia ser reconhecida uma receita.
- Logo, é evidente que não há que se falar que a suposta omissão de receitas decorreria de um "artifício contábil doloso".
- Já no que diz respeito à Acusação Fiscal 02, verifica-se que também não ocorreu qualquer prática de ato doloso, uma vez que o não reconhecimento das receitas em questão para fins de apuração do IRPJ e da CSLL decorreu de um mero equívoco.
- Além disso, esse equívoco não gerou uma insuficiência de recolhimento de tributos, já que, mesmo com a sua inclusão nas bases de cálculo, essas permaneceriam negativas.
- Assim, tendo em vista a ausência de devida motivação, requer-se que seja, de plano,

determinado o cancelamento da qualificação da multa de ofício, por vício de motivação.

Ausência de Comprovação de Conduta Praticada com Dolo

- Ainda que essa Turma Julgadora não entenda pelo cancelamento da multa qualificada em decorrência do vício de motivação acima demonstrado, o que se alega ad argumentandum, verifica-se que no presente caso não restou caracterizada nos autos a ocorrência das hipóteses legais de aplicação da multa qualificada (sonegação, fraude ou conluio) por parte da Impugnante, razão pela qual, por mais esse motivo, se faz necessário o cancelamento da qualificação da multa em questão.
- Segundo De Plácido e Silva, para que fique caracterizado o dolo, elemento indispensável para a configuração da fraude, sonegação ou conluio, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos: "a) o ânimo de prejudicar ou fraudar; b) que a manobra ou artifício tenha sido a causa da feitura do ato ou do consentimento da parte prejudicada; c) uma relação de causa e efeito entre o artifício empregado e o contrato por ele conseguido; d) a participação intencional de um dos contraentes no dolo."
- Assim, de acordo com o renomado jurista, o dolo "é ato de má-fé, razão por que se diz fraudulento, sendo, como é, o intuito da própria fraude, ou de fraudar, pois sem fraude ou prejuízo preconcebido não se terá dolo em seu exato sentido."
- Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de fraudar.
- Neste sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos do erro e do dolo é que: (i) no erro, a circunstância que acarreta o vício é espontânea, (ii) no dolo, o vício é provocado, é praticado intencionalmente por uma das partes.
- Conforme mencionado, para que se caracterize o vício do dolo em uma relação jurídica, não basta que uma das partes atue com a vontade de prejudicar outrem, é necessária, também, a prova cabal de que houve a malfadada intenção perniciosa.
- São estes, também, os ensinamentos de Celso Antonio Bandeira de Mello. No mesmo sentido, Lourival Vilanova, que bem demonstra a necessidade de prova produzida pela autoridade administrativa, como fundamento de cobrança de um tributo e aplicação de penalidades. Pontes de Miranda caminha na mesma linha: 'A prova do dolo como causa de anulabilidade, incumbe a quem pede a anulação'.
- Além disso, tal como já sedimentado na jurisprudência do CARF a existência do dolo específico deve, obrigatoriamente, ser comprovada pela Autoridade Fiscal, o que não ocorreu nos presentes autos. Pode-se também mencionar os acórdãos n.º 9303-004.613, 9303-004.563, 9202-02.183, 9101- 01.402, 1201-005.054, 1301-005.317, 1301-005.535, 1301-002.627, 1402-001.954 e 3201-002.128, bem como o recente acórdão n.º 9101-005.761, proferido em sessão de julgamento de 08/09/2021, por meio do qual foi mantida a decisão, que havia reduzido a multa imposta ao contribuinte (de 150% para 75%), por ausência de comprovação de dolo, fraude ou conluio.
- Além os precedentes acima referenciados, duas súmulas do CARF (n.º 14 e 25) confirmaram que a qualificação da multa depende de prova da existência de dolo, o qual caracteriza as três hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/64, referidos no artigo 44 da Lei no 9.430/96.
- Tais súmulas representam um entendimento uniforme e vinculante no sentido de que, para tipificar a conduta como dolosa e, em razão disso aplicar a qualificação da multa de ofício, é requisito de validade a efetiva comprovação do dolo específico, e não genérico, tampouco presumido como se verificou, no presente caso, cujo lançamento tem por base indícios e meras presunções.
- Deveras, quem age com intuito de fraude, sonegação ou conluio realiza operações proibidas, não as escritura em seus registros comerciais e fiscais e, quando fiscalizado, não entrega a documentação solicitada, procurando sob todas as formas ocultar essas operações. E mais, adultera documentos, utiliza-se de documentos calçados e paralelos, pessoas inexistentes ou "laranjas" e de documentos falsos e inidôneos.
- No presente caso, nenhuma destas condutas foi verificada, tendo em vista que a Impugnante (i) prestou informações e forneceu todos os documentos solicitados à Fiscalização, sem retardar, impedir, atrapalhar, nem confundir o trabalho fiscal, bem como (ii) registrou,

arquivou e submeteu à análise todos os atos societários nos órgãos de registro competentes.

- Deste modo, conclui-se que, no caso concreto, não foi praticada qualquer conduta com dolo por parte da Impugnante, do que resulta a impossibilidade de exigência da multa de ofício qualificada.

Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício Qualificada — Erro na Interpretação da Legislação Fiscal

- Por fim, caso superados os argumentos acima desenvolvidos, o que se alega apenas para argumentar, deve-se considerar que no caso em análise, ocorreu um erro na interpretação da legislação fiscal, o que, como já reconhecido pelo CARF, não é motivo para a qualificação da multa de ofício.
- Ainda, vale destacar, com base na doutrina de Humberto Ávila, que tendo o contribuinte adotado interpretação possível da norma, com a qual a Autoridade Julgadora não concorda, não é possível a exigência de qualquer penalidade.
- Aplicando-se o entendimento supra ao caso concreto, tem-se que nem mesmo a multa de ofício de 75% poderia ser aplicada.

Conclusão — Impossibilidade de Exigência da Multa de Ofício Qualificada

- Ante todo o exposto, na remota hipótese desta Turma Julgadora não entender pela necessidade de se cancelar integralmente os autos de infração originários do presente processo administrativo, o que se admite apenas para argumentar, esta deverá, ao menos, determinar o cancelamento da multa qualificada imposta pela Fiscalização, eis que não restou comprovada a ocorrência de qualquer fraude ou sonegação nas operações que foram objeto de questionamento por parte da Autoridade Fiscal.
- Ainda, em decorrência da inaplicabilidade da multa qualificada, deverá ser reconhecida a decadência do direito do Fisco de constituir o suposto crédito tributário vinculado à Acusação Fiscal 01, nos termos do artigo 150, § 40, do CTN, eis que transcorreu prazo maior de cinco anos entre a data da ocorrência do suposto fato gerador, indicada nos autos de infração (31/08/201662), e a formalização do lançamento fiscal (15/12/2021).
- No que diz respeito à Acusação Fiscal 02, caso não se reconheça o cancelamento nos termos do tópico II.2, o que se alega a título de argumento, aplica-se, também, o argumento relativo à extinção do crédito tributário pela decadência para todos os fatos geradores ora atuados (31/01/2016 a 30/06/2016).

AD ARGUMENTANDUM— VEDAÇÃO AO CONFISCO

- Ainda, há que se mencionar que a multa de ofício qualificada tem nítido caráter confiscatório, não devendo prevalecer, conforme entendimento do plenário do STF, inclusive em sede de repercussão geral.
- Com efeito, o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, dispõe que é vedado aos entes federativos "utilizar tributo com efeito confiscatório". Em linhas gerais, este efeito ocorre quando a aplicação da norma tributária excede o limite racional e econômico da fonte de arrecadação a ponto de colocar a sua sobrevivência em risco, ou quando a sua aplicação não se justifica.
- Logo, por mais grave que seja o ilícito não se justifica a imposição de penalidade que reduza o patrimônio do sujeito passivo de forma desproporcional à infração.
- Nesse sentido, oportuno ressaltar a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1075 e ADI 551, que, em sede de repercussão geral, julgou constitucional a cobrança moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461, por ser fixada em valor menor que o tributo devido.
- Como se vê, o STF, em sede de repercussão geral, ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais. Tal entendimento, por economia processual e por força do artigo 62, § 20, do Atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, deverá ser aplicado por esta Turma Julgadora.
- Assim sendo, também pelo seu caráter confiscatório, a multa qualificada deve ser cancelada por esta Turma Julgadora, ou, ao menos, reduzida para 75% do valor do tributo supostamente devido.

- Outrossim, caso assim não se entenda, tendo em vista que a inconstitucionalidade da multa qualificada no patamar de 150%, em razão da acusação fiscal de sonegação, fraude ou conluio, prevista no § 10 c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 será julgada em sede de repercussão geral no Recurso Extraordinário no 736.090, deverá esta Turma Julgadora determinar o sobrestamento deste processo administrativo, nos termos do artigo 1.037 do CPC, aplicável ao caso concreto por força do artigo 15 deste mesmo diploma legal.

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS ISOLADAS

#### INAPLICABILIDADE DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DO ENCERRAMENTO DO ANOBASE DE 2016 QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

- Conforme anteriormente descrito, a Impugnante foi autuada, também, por ter supostamente deixado de recolher valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2016.
- Entretanto, tal entendimento não merece prosperar. Isso porque, mesmo na sistemática dos recolhimentos por estimativa, a qual a Impugnante está sujeita, elabora-se, ao final do ano-base, a declaração de ajuste anual, por meio da qual se verifica se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.
- Assim, somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o quantum realmente devido de IRPJ e da CSLL a pagar, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, vez que o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu sendo anual, e somente em 31 de dezembro de cada ano-calendário é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração desses tributos.
- Desse modo, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base.
- Pois bem. Firmadas essas premissas, verifica-se que a multa isolada, diferentemente do que entendeu a Autoridade Fiscal, somente pode ser exigida caso o Fisco verificasse a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.
- Portanto, como os autos de infração objeto do presente processo foram lavrados após o encerramento do ano-base de 2016, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme reiteradas decisões do CARF e da CSRF.
- Ante o exposto, não deve prosperar a cobrança das multas isoladas exigidas, em razão do período correspondente já ter se encerrado quando da lavratura dos autos de infração em comento.

#### DUPLICIDADE DE COBRANÇA — IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

- Outrossim, deve-se ter em conta que, ainda que fosse possível lançar, após o encerramento do ano-calendário de 2016, a multa isolada em razão do suposto não recolhimento dessas estimativas, o que se alega a título de argumentação, não poderia haver a cumulação da multa isolada com a multa de ofício.
- De fato, analisando-se os autos de infração lavrados, verifica-se que há cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, sobre os mesmos valores supostamente devidos a título de IRPJ e da CSLL, o que não pode ser admitido, já que as sanções que possuem a mesma base de cálculo devem corresponder à idêntica conduta ilícita.
- Deve-se frisar que se trata, no presente caso, de dupla incidência sobre a mesma materialidade, uma vez que os valores adicionados pela Autoridade Fiscal nas bases mensais, para cálculo da multa isolada pela suposta falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, foram os mesmos incluídos no cálculo do ajuste anual para a cobrança da multa de ofício sobre os valores supostamente não recolhidos desses tributos.
- Destaque-se que a impossibilidade da cumulação de multas em debate já é assunto com posicionamento firmado pela CSRF, pelo CARF e até mesmo pelo STJ.
- E nem se poderia alegar que a concomitância das multas seria possível pelo fato de as normas possuírem finalidades distintas. Isto porque, conforme bem asseverado pelo Ministro Humberto Martins quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.496.354-PR, em face do

princípio da consunção, a infração mais grave - não recolhimento do tributo — absorve a infração de menor gravidade.

- Ademais, o supracitado entendimento foi consolidado com a edição da Súmula CARF n.º 105.
- Com efeito, não há dúvidas de que as multas impostas pela Autoridade Fiscal, nos termos em que foram lavradas, são decorrentes de uma infração única e inseparável, em relação a qual foram imputadas duas penalidades, o que configura dupla (e inadmissível) imposição de pena ao mesmo fato.
- Ademais, para que não restem dúvidas quanto a impossibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício, necessário pontuar que diversas propostas de súmula, anteriores à Súmula CARF no 105, traziam redação expressa no sentido de que somente até o ano de 2007 (isto é, até a edição da Medida Provisória no 351/2007), é que haveria impossibilidade de concomitância entre a cobrança da multa isolada e a da multa de ofício.
- Contudo, tais propostas foram rechaçadas pelo Pleno da CSRF, haja vista que não representavam o posicionamento dominante no CARF acerca da impossibilidade de cumulação de tais penalidades previstas no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.
- Assim, somente com a supressão de qualquer menção a critério temporal que limitasse a aplicação do entendimento prevalente na jurisprudência do CARF em relação à multa isolada, foi aprovada a mencionada Súmula CARF no 105.
- Logo, não há dúvidas de que o entendimento do CARF e esposado na Súmula CARF n.º 105 remete à impossibilidade de aplicação conjunta da multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativa, com multa de ofício, pelo não recolhimento do tributo, seja em período anterior ou posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007.
- Portanto, a Súmula CARF no 105, aprovada pelo Pleno da CSRF, mostra-se de observância obrigatória tanto às infrações cometidas antes da publicação da Medida Provisória no 351/2007, quanto àquelas posteriores a esta, de modo que a sua aplicação não poderia ser olvidada no caso em tela, razão pela qual se deve promover o cancelamento das multas isoladas cobradas.
- Corroborando todo o exposto, a Impugnante faz referência a recente proferida pela CSRF que determinou o cancelamento da multa isolada pela impossibilidade de sua exigência em concomitância com a multa de ofício.
- Ante o exposto, também por esse motivo, requer-se o cancelamento das multas isoladas indevidamente exigidas pela Autoridade Fiscal.

#### IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA EM CASO DE DÚVIDA

- Por fim, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.
- Isto porque, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN. Nesse sentido, é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri.
- Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, requer-se que a esta Turma Julgadora que reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência da multa de ofício.

#### PEDIDO

- Ante o exposto, requer-se a esta Turma Julgadora o conhecimento e o provimento da presente Impugnação no que tange à Acusação Fiscal 01, para que seja determinado o cancelamento integral dos autos de infração, extinguindo-se a totalidade do crédito tributário exigido, bem como afastando-se as compensações de ofício realizadas com os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL apurados pela Impugnante e restabelecendo-se os respectivos saldos.



- No que tange à Acusação Fiscal 02, requer-se que as bases autuadas relativas a essa infração (no valor total de R\$ 12.827.660,68) sejam absorvidas pelo prejuízo fiscal e pela base de cálculo negativa de CSLL apurados pela Impugnante no ano-calendário de 2016 (tópico II.2), de modo que seja determinada a extinção da acusação em questão, restabelecendo-se o montante remanescente deste período.
- Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários (Acusações Fiscais 01 e 02), o que se alega ad argumentandum, requer-se, subsidiariamente, que: (i) seja determinado o cancelamento da multa de ofício qualificada e o reconhecimento da decadência do Fisco de constituir o suposto crédito relacionado às Acusações Fiscais 01 e 02 (tópico II.3.5) ou, ao menos, a sua redução para o percentual de 75%, de modo que não supere o valor do crédito tributário em questão, na esteira da jurisprudência do STF (tópico II.3.6); (ii) seja determinado o cancelamento das multas isoladas (tópico II.3.7); e, por fim, (iii) haja a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida (tópico II.3.8).

#### **IMPUGNAÇÃO APRESENTADA EM NOME DE EDUARDO MINORU NAGAO** **DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO**

- Lavrado o Auto de Infração em epígrafe, o Impugnante foi notificado, por via postal, do lançamento em 16.12.2021, consoante atesta aviso de recebimento que consta dos autos do Processo Administrativo Fiscal (“PAF”) à fl. 8.538.
- Sendo assim e contado o trintídio legal a partir do primeiro dia útil seguinte à notificação do lançamento, tem-se que o prazo para Impugnação, do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, teria o seu interstício legal encerrado no dia 15.01.2022. Por se tratar referida data de um sábado, contudo, queda prorrogado o dies ad quem do prazo recursal para a segunda-feira dia 17.01.2022.
- Nestes termos, e considerando-se o protocolo da presente, antes da data referida, resta assegurada a tempestividade da presente, para todos os efeitos de Direito.

#### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

- Em 15.12.2021 foi lavrado Auto de Infração contra NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A (“Nova Engevix”) para exigir crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL, bem como multa de ofício qualificada de 150% e multas isoladas pelo recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, todos relativos ao ano calendário de 2016.
- Como se observa, o crédito tributário tem como contribuinte a Nova Engevix, ao passo que o ora Impugnante é arrolado como responsável solidário. O fundamento da responsabilidade solidária residiria no art. 135, III do CTN, correspondente à prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.
- A análise da lavratura, não apenas do Demonstrativo de Responsáveis Tributários, mas também do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), revela que a atribuição de responsabilidade tributária ao ora Impugnante tem como base duas circunstâncias de fato: (i) ter o Impugnante figurado como diretor da Nova Engevix durante o período fiscalizado; (ii) ter o Impugnante, como representante da Nova Engevix, subscrito em 24.08.2016 o Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças (“Cessão de Direitos Creditórios”), celebrado com o Fundo de Investimento.
- A questão que se põe, e será objeto de escrutínio na presente Defesa, é se tais elementos de fato são suficientes para fundamentar a atribuição ao Impugnante da responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN, que é aquela relativa a “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.
- A análise do quadro fático da lide, a ser promovida exaustivamente ao longo da presente Impugnação, revelará que a atuação atribuída ao Impugnante pela Autoridade Fiscal não preenche os requisitos para a decretação da responsabilidade tributária atribuída no Auto de Infração, seja porque não há ilícito na conduta indicada, seja porque da conduta apontada não decorre a omissão de receitas autuada pela fiscalização.
- Desde já se observa que os atos do Impugnante que motivaram a atribuição de responsabilidade tributária não tiveram qualquer impacto no crédito tributário lançado e nas omissões de receita tipificadas, cuja alegada ilicitude tem origem na execução dos registros contábeis, atividade esta que não era realizada pelo Impugnante e cuja responsabilidade sequer lhe foi atribuída pela lavratura.

- A narrativa da lavratura, no que toca o Impugnante, tampouco indica ilícito de qualquer natureza, senão atos ordinários de gestão e operação trivial de mercado.
- Por fim, a atuação do Impugnante apontada como ensejadora da responsabilidade tributária pela Autoridade Autuante no TVF, ainda se admitisse ilícita, o que não se admite, estaria relacionada apenas ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, não havendo nenhum ato seu que o vincule ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, seus consectários obrigacionais e sancionatórios.
- São essas considerações preliminares que já se antecipam para demonstrar, ao longo da presente, a impropriedade da lavratura. A atuação, ao atribuir responsabilidade solidária ao Impugnante, não encontra lastro nas circunstâncias de fato e de Direito do caso concreto, razão pela qual há de ser dado provimento à presente para excluir o Impugnante do polo passivo da lide, o que desde logo se requer e restará demonstrado ao longo da presente.

#### DOS FATOS

#### A CESSÃO DE EXPECTATIVAS DE DIREITOS CREDITÓRIOS E SUA CONTABILIZAÇÃO

- Como já apontado supra, a primeira suposta violação à legislação tributária apontada na lavratura corresponde ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios. Pelas próprias palavras da Autoridade Fiscal, a infração teria sido realizada quando a Nova Engevix “deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita” (fl. 8.509 dos autos do PAF; p. 33 do TVF).
- Sabe-se que a Nova Engevix é empresa dedicada à prestação de serviços especializados de engenharia, tendo em seu objeto social a execução de vasta gama de soluções na área de engenharia consultiva e de construção e atuando desde 1965 nos setores de energia, infraestrutura, indústria e óleo e gás.
- Os contratos executados pela empresa envolvem invariavelmente projetos complexos, firmados com grandes empresas, nacionais e estrangeiras, bem como órgãos governamentais dos mais diversos níveis.
- A multiplicidade de elementos que se conjugam na elaboração e na execução de um projeto de engenharia desse nível, envolvendo a execução de serviços, o fornecimento de materiais e de mão-de-obra, torna tais contratos objeto de frequente conflito entre as partes, que não raro resultam objeto de disputas judiciais e de arbitragem.
- E foi em razão da existência destas disputas ainda não finalizadas, nas quais existiam, então, expectativas de direitos creditórios cuja realização dependia de ato futuro (declaração judicial ou arbitral definitiva), que a Nova Engevix decidiu estruturar a operação com um Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizado (“FIDC-NP”).
- Os FIDCs são instrumentos já consolidados no mercado financeiro brasileiro, cuja regulamentação remete há mais de 20 anos, com a Instrução Normativa CVM nº 350/2001, e, quanto à modalidade de FIDC Não Padronizado (“FIDC-NP”), encontrada especificamente no presente caso, há mais de 15 anos, com a Instrução Normativa CVM nº 444/2006.
- A celebração, pela Nova Engevix, da Cessão de Direitos Creditórios (fls. 7578-7642 dos autos do PAF) para o Fundo de Investimento teve como objetivo exatamente securitizar expectativas de direitos.
- Trata-se, como se vê, de operação trivial de mercado, que faz uso de instrumento jurídico específico, previsto no Código Civil, nos arts. 1.1386-C e segs., e regulamentado pelo órgão regulador, na figura da Comissão de Valores Mobiliários.
- E de tão regular que tal operação é que o próprio Fiscal Autuante em nenhum momento a arrolou como ensejadora da alegada omissão de receita.
- Deixa claro a Autoridade Fiscal que apenas a contabilização, pela Nova Engevix, das quotas do Fundo de Investimento, é que teria dado ensejo às supostas violação à legislação tributária.
- Fato é que em momento algum a Autoridade Fiscal atribui ao Impugnante qualquer atuação ou responsabilidade sobre a contabilidade da empresa, muito menos na efetivação desse lançamento contábil específico, causador da suposta omissão de receitas. E nem poderia, porque, como se infere do TVF e restará demonstrado ao longo da presente, o Impugnante não

atuava na execução dos registros contábeis ou no recolhimento de tributos devidos pela Nova Engevix.

- A única intervenção do Impugnante na operação de Cessão de Direitos Creditórios foi exatamente a assinatura do instrumento, em que o Impugnante, dado o seu status jurídico de membro da diretoria, figurou como representante da empresa e que, como já apontado, nada tem de ilícito, tampouco implicou qualquer tomada de decisão com relação à posterior contabilização da transação, em cujos desenho e execução o Impugnante não teve qualquer ingerência ou participação.
- Sequer a ata de aprovação do balanço patrimonial de 31.12.2016, em que constou o registro das quotas do Fundo de Investimento, teve a assinatura do Impugnante, como demonstra documento anexo à presente (Doc. Nº 01), o que reitera a sua total dissociação dos atos de natureza administrativa, contábil ou fiscal relacionados à referida Cessão de Direitos Creditórios.
- Nesse sentido, importante frisar que, por meio da presente, não pretende o Impugnante discutir a correção ou não do lançamento contábil realizado pela Nova Engevix e seus possíveis impactos e repercussões fiscais – o que deverá ser feito pela empresa em impugnação própria, mas sim apontar a incorreta e ilegal atribuição de responsabilidade solidária ao Impugnante, em afronta aos requisitos necessários nos termos do artigo 135, III, do CTN.
- Trata-se aí de circunstância fundamental para o deslinde do feito, a indicar, passo a passo, como se verá, a ausência de participação do Impugnante no ato ensejador da apontada omissão de receitas (contabilização) e, conseqüentemente, a necessidade de sua exclusão do polo passivo da relação jurídica tributária, por não restarem presentes os requisitos para a atribuição da responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN.

#### AS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS DA COPEL

- A segunda suposta violação à legislação tributária atribuída à Nova Engevix no Auto de Infração lavrado corresponde ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL. A autuada teria promovido o fornecimento de bens e serviços à empresa Copel sem reconhecer a integralidade das receitas auferidas e, conseqüentemente, sem oferecê-las à tributação, inclusive pelo IRPJ e pela CSLL.
- A Nova Engevix teria celebrado em 30.06.2013 um Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações (“Cessão de Direitos e Obrigações”), nos autos do PAF às fls. 6.797-6.800, por meio do qual transfere os direitos e obrigações relativos ao contrato com a Copel à ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA. (“Engenix Construções”).
- Vale esclarecer aqui Engenix Construções foi criada em 13/06/2013 (Doc. Nº 02) exatamente para que houvesse uma melhor eficiência na administração dos contratos entre as diversas empresas do grupo empresarial. Os contratos que tivessem como objeto serviços apenas de engenharia seriam mantidos na Nova Engevix; caso se tratasse de serviços de construção, por outro lado, seriam transferidos à Engenix Construções, que contava com equipe dotada de expertise específica para o melhor atendimento aos clientes nessa área.
- Trata-se, assim, de ato jurídico além de justificável, usual de mercado, dotado de objeto lícito e que em si mesmo não gera impacto algum na apuração da receita tributável.
- Ademais, novamente, não foi, de fato, a Cessão de Direitos e Obrigações, senão a própria ausência de contabilização dos ingressos decorrentes dos serviços prestados à Copel pela Nova Engevix que causou a omissão de receitas apontada pela fiscalização. É o que se infere do TVF, conforme reprodução abaixo, da fl. 8.506 dos autos do PAF.
- Na visão do Fisco, a Nova Engevix teria executado as obras contratadas com a Copel, prestando serviços e fornecendo materiais, incorrendo inclusive em custos e despesas dedutíveis, sem que oferecesse os ingressos correspondentes à tributação.
- Trata-se, assim, de ato jurídico além de justificável, usual de mercado, dotado de objeto lícito e que em si mesmo não gera impacto algum na apuração da receita tributável.
- Observe-se que narrativa da Autoridade Fiscal indica que não apenas as receitas não teriam sido tributadas; mais ainda, elas teriam sido contabilizadas para em seguida serem objeto de estorno na mesma contabilidade, com a conseqüente exclusão da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

- Como se vê, da mesma forma com que se deu no item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, tem-se quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL que a irregularidade atribuída à Nova Engevix residiu no método utilizado para a contabilização da receita auferida, que, pautando-se pelo reconhecimento e posterior estorno dos ingressos, teria, segundo a Autoridade Fiscal, violado “intencionalmente diversos princípios fundamentais da contabilidade”.
- Queda ainda mais patente neste item o total alheamento do Impugnante quanto à irregularidade apontada pela fiscalização e a decorrente omissão de receitas.
- Isso porque, por um lado, mais uma vez e de forma semelhante ao demonstrado quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, tem-se que ao Impugnante, por não ter qualquer atuação ou responsabilidade relacionada à contabilidade da empresa, não pode ser atribuída qualquer participação na prática contábil apontada como irregular, via registro e posterior estorno das receitas auferidas.
- Por outro lado, mesmo que se considere, como pretende a Autoridade Fiscal, como fraudulento o próprio instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações, que, como demonstrado, em si mesmo nada tem de ilícito, se no item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios o Impugnante foi subscritor do instrumento de cessão, no item presente, Receitas Não Contabilizadas – COPEL, o Impugnante sequer no ato jurídico interveio, como se infere da folha de assinatura do instrumento na fl. 6.800 dos autos do PAF.
- Reitera-se, portanto, como se vê, a partir do escrutínio dos fatos da lide, que as irregularidades descritas pela fiscalização e que compõem os dois itens da lavratura têm na sua causa a contabilização das operações referidas, não sendo diferente relativamente a este item.
- Não tendo o Impugnante qualquer participação ou responsabilidade sobre a contabilidade da empresa, seja na realidade dos fatos, seja na descrição da Autoridade Fiscal no TVF, queda dissociada a sua atuação como administrador dos fatos ensejadores da suposta omissão de receitas autuada, havendo de ser excluída a responsabilidade solidária atribuída na lavratura.

#### A FUNÇÃO DO IMPUGNANTE NA NOVA ENGEVIX E SUA ATUAÇÃO NO CASO CONCRETO

- Malgrado já se tenha antecipado uma descrição da conduta do Impugnante vis-à-vis os fatos narrados na lavratura, faz-se necessário pormenorizar a sua atuação como diretor da Nova Engevix, bem como compreender sua trajetória na estrutura da empresa e no mercado como um todo.
- O Impugnante tem longa carreira no setor da engenharia, sempre com perfil e atuação técnica.
- Com formação de engenheiro civil, com ênfase em Transportes, pelo Centro Universitário FEI e mestrado em engenharia de transportes pela Escola Politécnica da USP, o Impugnante passou, ao longo da sua trajetória profissional, por diversas empresas do setor de engenharia, infraestrutura e transportes.
- A sua expertise na área de engenharia o Impugnante também pôde colocar à disposição do setor público, tendo servido ao Município de São Paulo, na gestão do Prefeito Bruno Covas, inicialmente como Diretor de Projetos da empresa São Paulo Obras – SP OBRAS (Doc. Nº 03, anexo à presente), posteriormente como Secretário Adjunto da Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras, cargo do qual foi exonerado a pedido em 20.01.2021 (Doc. Nº 04, anexo à presente), com o início da atual gestão municipal paulistana.
- Na Nova Engevix, o Impugnante teve longa atuação, sempre na área de engenharia, que é onde reside sua experiência profissional.
- A análise das nomeações sucessivas do Impugnante à diretoria da Nova Engevix o demonstra: muito antes do período objeto da presente atuação, o Impugnante já havia sido nomeado Diretor Técnico em 16.12.2009 (Doc. Nº 05, anexo) e Diretor de Indústria e Infraestrutura em 02.10.2014 (Doc. Nº 06, anexo).
- A primeira nomeação do Impugnante à diretoria da Nova Engevix, para ocupar o cargo de Diretor Técnico, é um verdadeiro tributo à sua trajetória na empresa, destacando o seu protagonismo na área técnica e listando os diversos projetos de engenharia que liderou com sucesso, conforme se lê na ata do conselho de administração de 16.12.2009 (Doc. Nº 05, anexo).

- Há de se registrar ainda que a condição de Diretor sem denominação, que o Impugnante ostentava à época dos fatos da lide, não altera o quadro aqui descrito, senão se explica em meio à crise atravessada pela empresa à época e a necessidade de redimensionamento e redesenho de sua estrutura, que impôs a extinção da diretoria que ocupava, de Indústria e Infraestrutura, conforme se extrai de excerto da respectiva ata do conselho de administração, de 22.01.2016 (Doc. Nº 07, anexo).
- Demonstrados o perfil e a atuação estritamente técnicos do Impugnante não apenas na Nova Engevix, mas ao longo de toda a sua carreira, queda traçado o cenário fático em face do qual devem ser analisados os fatos da lide.
- Efetivamente, consolida-se a realidade de que o único ato do Impugnante relacionado às eventuais omissões de receita tipificadas no Auto de Infração é a assinatura da Cessão de Direitos Creditórios, que, como demonstrado, em si nada tem de ilícito ou comprometedor da apuração e do recolhimento dos tributos vindicados no Auto de Infração.
- Tal quadro fático se alinha, frise-se, com o descrito na própria lavratura através do TVF, como se observa da leitura do tópico relacionado à atuação do Impugnante, nas fls. 8.515-8.516 dos autos do PAF.
- De fato, quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, a única atuação atribuída ao Impugnante se refere à subscrição, em nome da pessoa jurídica, do instrumento contratual. Em nenhum momento se lhe atribui a autoria ou a responsabilidade sobre a contabilização da operação.
- Quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, não há nenhum ato específico atribuído ao Impugnante pela Autoridade Fiscal, muito menos algum que se refira à suposta contabilização irregular das receitas, via lançamentos e estornos sucessivos.
- O Impugnante nunca se ocupou da gestão administrativa da empresa, muito menos de aspectos técnicos financeiros como a execução da escrituração contábil ou o recolhimento de tributos, pois a empresa possui área técnica com especialistas nas disciplinas financeira, contábil, tributária, securitária etc, bem como apoio de consultorias externas especializadas.
- Prova irrefutável a esse respeito é o fato de que o Impugnante não participou da aprovação das contas da Nova Engevix, inclusive aquelas relativas aos balanços de 30.06.2016 (Doc. Nº 08), e de 31.12.2016 (Doc. Nº 01), nesta última em que as operações e os lançamentos contábeis que compõem o objeto da lide foram registrados.
- A contabilidade, bem como a gestão fiscal e tributária, sabe-se, são áreas gerenciais que envolvem processos empresariais complexos, que, como tais, são restritos a especialistas por formação e experiência profissional, atributos que o Impugnante, como se demonstrou, não tem e nunca teve.
- As premissas de fato aqui firmadas via informações e documentos, corroboradas pela própria narrativa da Autoridade Fiscal no TVF, são fundamentais para demonstrar a ausência de responsabilidade tributária do Impugnante. Tal quadro fático, em subsunção às normas jurídicas que regem o tema, a seguir analisadas, haverá ao final de implicar o provimento da presente para a sua exclusão do polo passivo da lide, como se verá.

#### DO DIREITO

##### A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ART. 135, III DO CTN: REQUISITOS

- A responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante tem espeque no art. 135, III do Código Tributário Nacional.
- A aplicação da regra do art. 135, III, com a inclusão do administrador da pessoa jurídica, pressupõe o cumprimento cumulativo de três requisitos: (i) Ser membro da administração da pessoa jurídica contribuinte do tributo; (ii) Praticar ato ilícito, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (iii) Nexo de causalidade entre o ato ilícito e o surgimento da obrigação tributária.
- O primeiro requisito está voltado para uma condição pessoal do imputado responsável. Não há que se tratar de qualquer membro da gestão da pessoa jurídica, senão um que detenha poderes de decisão sobre os atos da empresa.
- Exigir-se que seja membro da administração da pessoa jurídica contribuinte do tributo é decerto o requisito mais trivial da regra do art. 135, III do CTN, havendo-se apenas de

perscrutar os atos jurídicos de nomeação e constituição dos diretores, gerentes e representantes, aptos a praticar atos em nome da pessoa jurídica contribuinte.

- 63. O segundo requisito do art. 135, III do CTN exige a prática de um ato ilícito; entendido ato ilícito como aquele que seja praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Ato ilícito no sentido do art. 135 do CTN, diferentemente das hipóteses do art. 134, não quer dizer o mero descumprimento trivial de um dever jurídico, ainda que de natureza tributária, senão a violação dolosa de norma jurídica com o intuito de fraudar o Fisco, apta a excepcionar o regime de responsabilidade limitada das pessoas jurídicas de direito privado.
- Fato é que o requisito do ato ilícito requer a identificação de um ato específico, concreto do imputado responsável, vinculando-o à obrigação tributária que originariamente é de responsabilidade da pessoa jurídica.
- Aqui se trata de ir além da mera condição subjetiva de administrador, determinada no primeiro requisito, para exigir a individualização de uma conduta do imputado responsável capaz de atribuir-lhe a responsabilidade sobre determinado crédito tributário específico.
- O terceiro requisito, por fim, é consectário do segundo, na medida em que a extensão da responsabilidade passível de ser imputada ao administrador está limitada ao crédito tributário decorrente do ato por ele praticado.
- O requisito do nexo de causalidade implica que o crédito tributário deve ter como causa o ato ilícito realizado pelo imputado responsável, de modo que não pode ser atribuído ao administrador crédito tributário cujo surgimento não tenha decorrido do seu ato individual e ilícito.
- A relação causal entre o ato ilícito e a obrigação tributária significa também que um ato específico praticado pelo administrador, ainda que ilícito, não é fundamento para atribuição de responsabilidade se dele não decorre o prejuízo ao Erário, ou seja, se o surgimento do crédito tributário não decorre daí, mas sim de um outro ato praticado por terceiro.
- Tal conclusão não decorre apenas da racionalidade do regime de responsabilidade solidária do art. 135 do CTN, que é excepcional e se submete à principiologia da responsabilidade limitada da pessoa jurídica por débitos de natureza tributária. A conclusão deriva também do próprio enunciado do caput do art. 135, ao decretar que a responsabilidade é por “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.
- Por óbvio que a aplicação, pela Autoridade Fiscal, da regra da responsabilidade tributária do art. 135, III do CTN requer, para o cumprimento de seus requisitos, não apenas a narrativa correspondente a cada um dos critérios da regra, mas também a realização da prova concreta dos fatos que a eles se subsomem.
- O respeito ao ônus probatório, como se sabe, é de rigor fundamental, especialmente quanto aos requisitos do ato individual do contribuinte e do nexo de causalidade, sob pena de violar-se o regime de responsabilidade solidária do CTN, que é excepcional e decorre de ato ilícito, para instaurar-se regime ilegal, em que todos os administradores respondam, de forma genérica e a priori, solidária e ilimitadamente pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica.
- É exatamente nos critérios do ato ilícito e do nexo de causalidade que a lavratura falha em atender aos requisitos do art. 135, III do CTN. E tal não se resume à deficiência probatória, mas alcança até mesmo a descrição da conduta do Impugnante no TVF e dos atos que lhe atribui a Autoridade Fiscal na lavratura.
- O ato atribuído ao Impugnante, por um lado, não é ilícito, senão ato usual de mercado, dotado de objeto lícito e regulamentação específica. Além disso, tal ato não foi o apontado pelo próprio fiscal como causador das apontadas omissões de receita, cuja origem reside, como narrado na própria lavratura, na contabilização supostamente irregular das operações pela pessoa jurídica.
- É o que será objeto de análise no próximo item da presente e restará ao final demonstrado, a impor o cancelamento da atribuição de responsabilidade solidária e a exclusão do Impugnante do polo passivo da relação jurídica tributária.

**APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DO ART. 135, III AO CASO CONCRETO:  
INEXISTÊNCIA DO ATO ILÍCITO E DO NEXO DE CAUSALIDADE**

- Nos termos discorridos no tópico anterior, a aplicação da regra de responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN requer a identificação cumulativa, no caso concreto, de três critérios, relacionados ao imputado responsável, quais sejam (i) a condição de membro da administração da pessoa jurídica,  
(ii) a prática de ato ilícito e (iii) o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o crédito tributário lançado.
- Analisando exaustivamente todo o quadro de fato da lide, nos termos retratados nos autos do PAF bem como ao longo da presente e dos documentos anexos, tem-se que, dentre os três acima referidos, o único requisito que se confirma em relação ao Impugnante é ser membro da diretoria da autuada, condição que, nos termos das atas de conselho de administração, o Impugnante ostentou de 16.12.2009 (Doc. Nº 05, anexo) até 02.03.2017 (Doc. Nº 09, anexo).
- Quanto ao segundo requisito, relativo ao ato ilícito, tem-se que não há qualquer prática atribuída ao Impugnante nos autos do PAF que tenha sido realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.
- De fato, o único ato concreto atribuído ao Impugnante, conforme se extrai do TVF e especialmente das fls. 8.515-8.516 dos autos do PAF, corresponde à subscrição, em nome da empresa, da Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578-7642 dos autos do PAF.
- No entanto, como já pudemos demonstrar em item anterior da presente, esse ato é usual de mercado, com objeto lícito, regulamentação específica e consolidada no Direito brasileiro. Ademais, o uso de FIDCs-NP quando se tem direitos decorrentes de ações judiciais em curso está previsto expressamente no art. 1º, §1º, III da Instrução Normativa CVM nº 444/2006.
- Como se vê, a celebração, nos moldes realizados pela Nova Engevix, de uma Cessão de Direitos Creditórios para o Fundo de Investimento, nada tem de ilícita, fraudulenta ou mesmo inusual. De outro lado, o FIDC-NP é estrutura aprovada normativamente, sendo possível sua implementação com lastro em expectativas de direitos creditórios ainda a se realizar em ações judiciais e procedimentos de arbitragem em curso.
- Assim, queda evidente que quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, não há ato ilícito imputável ao Impugnante, não se podendo atribuir o status de ilicitude à Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578-7642 dos autos do PAF.
- Quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, não há no Auto de Infração sequer a individualização de uma conduta do Impugnante, vinculada à referida operação, que pudesse ser considerada ato ilícito e assim embasasse a atribuição de responsabilidade solidária, o que lhe subtrai quaisquer fundamentos jurídicos, seja para a sua atribuição na lavratura, como ocorreu, seja para a sua manutenção no curso do PAF, impondo seu cancelamento.
- De fato, não foi a Cessão de Direitos Creditórios, quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, ou a Cessão de Direitos e Obrigações, quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, que causou a eventual omissão de receitas apontada pela fiscalização, mas sim a contabilização de tais operações, ao deixar, na visão da Autoridade Fiscal, de registrar corretamente na escrita contábil os acréscimos patrimoniais apontados pela fiscalização e oferecê-los à tributação nos moldes reivindicados no TVF. Tal constatação nos conduz para a ausência, no caso concreto, do terceiro requisito da responsabilidade solidária, que é o nexo de causalidade entre o ato apontado e o crédito tributário objeto da autuação.
- O requisito do nexo de causalidade tem sido reiteradamente exigido pela jurisprudência do CARF, conforme demonstra excerto extraído do precedente abaixo, correspondente ao Acórdão nº 1201- 002.358.
- Tanto no item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios quanto no item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, o ato que causou a apontada e eventual omissão de receita consistiu na contabilização das operações, realizada pela Nova Engevix.
- A descrição, pela própria Autoridade Fiscal, da suposta contabilização irregular como a causa das omissões de receitas, pode ser observada em diversos pontos do TFV, em relação aos dois itens da lavratura.
- Como se vê em relação ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, (fls. 8.510, 8.509, 8.511 e 8.512; pp. 25, 33, 35 e 36, do TVF) e em relação ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, (fl. 8.512; p. 36, do TVF), é a própria Autoridade Fiscal quem firma

o nexo de causalidade entre a contabilização e as apontadas omissões de receitas, ao afirmar, reiteradamente, que a empresa utilizou “artifício contábil doloso”, descumpriu “intencionalmente princípios fundamentais da contabilidade” e, ao final caracterizando a omissão de receitas “quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo” “deixou de oferecer à tributação parte das receitas, as quais foram estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas”.

- Demonstrada, portanto, a ausência de nexo de causalidade entre o ato atribuído ao Impugnante e o surgimento do crédito tributário, a ausência de responsabilidade do Impugnante se reitera ainda por seu total alheamento à gestão contábil e fiscal da empresa.
- Como tivemos a oportunidade de descrever pormenorizadamente em item anterior da presente, o Impugnante, não apenas na Nova Engevix, mas em toda a sua carreira, sempre atuou nas diversas organizações que integrou, entre empresas privadas e setor público, como uma referência técnica de engenharia, nunca tendo se dedicado à gestão administrativa financeira e muito menos a processos especializados como a escrituração contábil e fiscal.
- A falta de participação do Impugnante na gestão contábil e fiscal da autuada, inclusive no que se refere aos fatos da lide e à execução dos lançamentos contábeis reputados fraudulentos e dolosos na lavratura, é confirmada, por fim, pela própria narrativa da Autoridade Fiscal, que em momento algum atribuiu ao Impugnante qualquer atuação ou responsabilidade sobre a contabilização das operações referidas.
- Todos os fatos discorridos na presente, bem como os elementos presentes nos autos do PAF e aqueles ora trazidos à colação, demonstram, por sua exaustividade, a isenção de responsabilidade do Impugnante sobre o débito tributário constituído no Auto de Infração em tela. Trata-se de circunstâncias que indicam, já a partir da própria narrativa da Autoridade Fiscal, a impropriedade da sujeição passiva indireta atribuída ao Impugnante, por não preenchidos os requisitos de sua matriz normativa no art. 135, III do CTN.
- Daí porque há de ser dado provimento à presente para excluir a responsabilidade tributária do Impugnante, o que desde logo se requer.

#### ROL DE DOCUMENTOS

- Rol que documentos que instruem a presente: 1) Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária, de 27.04.2017, em que foi aprovado o balanço patrimonial de 31.12.2016; Ficha Cadastral da Engevix Construções; Ato de nomeação do Impugnante como Diretor de Projetos da empresa São Paulo Obras – SP OBRAS, em 25.09.2019; Ato de exoneração do Impugnante do cargo de Secretário Adjunto da Secretaria Municipal de Infraestrutura Urbana e Obras do Município de São Paulo, em 20.01.2021; Ata de reunião do Conselho de Administração, de 16.12.2009, que deliberou a nomeação do Impugnante como Diretor Técnico da Nova Engevix; Ata de reunião do Conselho de Administração, de 02.10.2014, que deliberou a nomeação do Impugnante como Diretor de Indústria e Infraestrutura da Nova Engevix; Ata de reunião do Conselho de Administração, de 22.01.2016, que extinguiu a Diretoria de Indústria e Infraestrutura e deliberou a nomeação do Impugnante como Diretor sem denominação da Nova Engevix; Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária, de 27.04.2017, em que foi aprovado o balanço patrimonial de 31.12.2016; Ata da Assembleia de 02.03.2017 que deliberou a saída do Impugnante da Diretoria da Nova Engevix.

#### SUMÁRIO CONCLUSIVO E PEDIDO

- O Auto de Infração atribuiu ao Impugnante responsabilidade solidária sobre o crédito tributário com base no art. 135, III do CTN; a aplicação da regra de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN requer a identificação cumulativa, no caso concreto, de três requisitos, quais sejam (i) a condição de membro da administração da pessoa jurídica, (ii) a prática de ato ilícito e (iii) o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o crédito tributário lançado.
- O único ato concreto atribuído ao Impugnante pela Autoridade Fiscal corresponde à assinatura, em nome da empresa, do termo de Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578-7642 dos autos do PAF.
- A Cessão de Direitos Creditórios é ato que está relacionado apenas ao primeiro item da lavratura, Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, de modo que, quanto ao segundo item, Receitas Não Contabilizadas – COPEL, não há sequer ato específico atribuído ao Impugnante que pudesse fundamentar a responsabilidade atribuída, que deve, quanto ao item referido, ser



excluída sumariamente.

- A Cessão de Direitos Creditórios não pode ser qualificada como ato ilícito, sendo ato usual de mercado, com objeto lícito, regulamentação específica e consolidada no Direito brasileiro.
- A Cessão de Direitos Creditórios não foi o ato apontado pela Autoridade Fiscal como causador das apontadas omissões de receita, cuja origem reside, como narrado na própria lavratura, na contabilização supostamente irregular das operações pela pessoa jurídica.
- Quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, não é atribuída na lavratura nenhuma atuação ou responsabilidade do Impugnante em relação à falta de contabilização dos direitos creditórios cedidos ao Fundo de Investimento e à suposta omissão de receitas daí decorrente.
- Quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, não é atribuída na lavratura nenhuma atuação ou responsabilidade do Impugnante em relação à suposta contabilização irregular das receitas auferidas da Copel, via lançamentos e estornos sucessivos, bem como à eventual omissão de receitas daí decorrente.
- Sendo a contabilização dos ingressos patrimoniais a causa das supostas omissões de receitas apontadas e inexistente qualquer atuação ou responsabilidade do Impugnante sobre a gestão contábil e fiscal da Nova Engevix, não há nexo de causalidade entre ato atribuído ao Impugnante e o surgimento de crédito tributário.
- A ausência de ato ilícito subtrai o fundamento da atribuição de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, que deve ser cancelada.
- A ausência de nexo de causalidade entre o ato atribuído ao Impugnante e o surgimento do crédito tributário subtrai o fundamento da atribuição de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, que deve ser cancelada.
- Vem o Impugnante requerer seja: a ausência de nexo de causalidade entre o ato atribuído ao Impugnante e o surgimento do crédito tributário subtrai o fundamento da atribuição de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, que deve ser cancelada.
- Também que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO à presente Impugnação, cancelando-se integralmente a responsabilidade solidária sobre o crédito tributário objeto do lançamento, atribuída ao Impugnante, excluindo-o do polo passivo da relação jurídica tributária, como imperativo de Direito e Justiça.
- Subsidiariamente, em não sendo dado integral provimento à presente Impugnação nos termos do item anterior, e dada ausência de qualquer ato do Impugnante relacionado ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, seja dado PROVIMENTO PARCIAL à presente, para excluir a responsabilidade solidária do Impugnante sobre o crédito tributário relativo ao item referido, em qualquer circunstância.

#### **IMPUGNAÇÃO APRESENTADA EM NOME DE EDUARDO WILSON VIEIRA**

#### **DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO**

- Lavrado o Auto de Infração em epígrafe, o Impugnante foi notificado, por via postal, do lançamento em 16.12.2021, consoante atesta aviso de recebimento que consta dos autos do Processo Administrativo Fiscal (“PAF”) à fl. 8.538.
- Sendo assim e contado o trintídio legal a partir do primeiro dia útil seguinte à notificação do lançamento, tem-se que o prazo para Impugnação, do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, teria o seu interstício legal encerrado no dia 15.01.2022. Por se tratar referida data de um sábado, contudo, queda prorrogado o dies ad quem do prazo recursal para a segunda-feira dia 17.01.2022.
- Nestes termos, e considerando-se o protocolo da presente, antes da data referida, resta assegurada a tempestividade da presente, para todos os efeitos de Direito.

#### **DO AUTO DE INFRAÇÃO**

- Em 15.12.2021 foi lavrado Auto de Infração contra NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A (“Nova Engevix”) para exigir crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL, bem como multa de ofício qualificada de 150% e multas isoladas pelo recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, todos relativos ao ano calendário de 2016.

- Como se observa, o crédito tributário tem como contribuinte a Nova Engevix, ao passo que o ora Impugnante é arrolado como responsável solidário. O fundamento da responsabilidade solidária residiria no art. 135, III do CTN, correspondente à prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”.
- A análise da lavratura, não apenas do Demonstrativo de Responsáveis Tributários, mas também do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), revela que a atribuição de responsabilidade tributária ao ora Impugnante tem como base duas circunstâncias de fato: (i) Ter o Impugnante figurado como diretor da Nova Engevix durante o período fiscalizado; (ii) Ter o Impugnante, como representante da Nova Engevix, subscrito dois instrumentos contratuais, quais sejam: a) em 24.08.2016 o Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças (“Cessão de Direitos Creditórios”), celebrado com o Fundo de Investimento; b) em 30.06.2013 o Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações (“Cessão de Direitos e Obrigações”), celebrado com a ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA. (“Engevix Construções”).
- A questão que se põe, e será objeto de escrutínio na presente Defesa, é se tais elementos de fato são suficientes para fundamentar a atribuição ao Impugnante da responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN, que é aquela relativa a “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.
- A análise do quadro fático da lide, a ser promovida exaustivamente ao longo da presente Impugnação, revelará que a atuação atribuída ao Impugnante pela Autoridade Fiscal não preenche os requisitos para a decretação da responsabilidade tributária atribuída no Auto de Infração, seja porque não há ilícito na conduta indicada, seja porque da conduta apontada não decorre a omissão de receitas auauada pela fiscalização.
- Desde já se observa que os atos do Impugnante que motivaram a atribuição de responsabilidade tributária não tiveram qualquer impacto no crédito tributário lançado e nas omissões de receita tipificadas, cuja alegada ilicitude tem origem na execução dos registros contábeis, atividade esta que não era realizada pelo Impugnante e cuja responsabilidade sequer lhe foi atribuída pela lavratura.
- A narrativa da lavratura, no que toca o Impugnante, tampouco indica ilícito de qualquer natureza, senão atos ordinários de gestão e operação trivial de mercado.
- São essas considerações preliminares que já se antecipam para demonstrar, ao longo da presente, a impropriedade da lavratura. A atuação, ao atribuir responsabilidade solidária ao Impugnante, não encontra lastro nas circunstâncias de fato e de Direito do caso concreto, razão pela qual há de ser dado provimento à presente para excluir o Impugnante do polo passivo da lide, o que desde logo se requer e restará demonstrado ao longo da presente.

#### DOS FATOS

#### A CESSÃO DE EXPECATIVAS DE DIREITOS CREDITÓRIOS E SUA CONTABILIZAÇÃO

- Como já apontado supra, a primeira suposta violação à legislação tributária apontada na lavratura corresponde ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios. Pelas próprias palavras da Autoridade Fiscal, a infração teria sido realizada quando a Nova Engevix “deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita” (fl. 8.509 dos autos do PAF; p. 33 do TVF).
- Sabe-se que a Nova Engevix é empresa dedicada à prestação de serviços especializados de engenharia, tendo em seu objeto social a execução de vasta gama de soluções na área de engenharia consultiva e de construção e atuando desde 1965 nos setores de energia, infraestrutura, indústria e óleo e gás.
- Os contratos executados pela empresa envolvem invariavelmente projetos complexos, firmados com grandes empresas, nacionais e estrangeiras, bem como órgãos governamentais dos mais diversos níveis.
- A multiplicidade de elementos que se conjugam na elaboração e na execução de um projeto de engenharia desse nível, envolvendo a execução de serviços, o fornecimento de materiais e de mão-de-obra, torna tais contratos objeto de frequente conflito entre as partes, que não raro resultam objeto de disputas judiciais e de arbitragem.

- E foi em razão da existência destas disputas ainda não finalizadas, nas quais existiam, então, expectativas de direitos creditórios cuja realização dependia de ato futuro (declaração judicial ou arbitral definitiva), que a Nova Engevix decidiu estruturar a operação com um Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizado (“FIDC-NP”).
- Os FIDCs são instrumentos já consolidados no mercado financeiro brasileiro, cuja regulamentação remete há mais de 20 anos, com a Instrução Normativa CVM nº 350/2001, e, quanto à modalidade de FIDC Não Padronizado (“FIDC-NP”), encontrada especificamente no presente caso, há mais de 15 anos, com a Instrução Normativa CVM nº 444/2006.
- A celebração, pela Nova Engevix, da Cessão de Direitos Creditórios (fls. 7578-7642 dos autos do PAF) para o Fundo de Investimento teve como objetivo exatamente securitizar expectativas de direitos.
- Trata-se, como se vê, de operação trivial de mercado, que faz uso de instrumento jurídico específico, previsto no Código Civil, nos arts. 1.1386-C e segs., e regulamentado pelo órgão regulador, na figura da Comissão de Valores Mobiliários.
- E de tão regular que tal operação é que o próprio Fiscal Autuante em nenhum momento a arrolou como ensejadora da alegada omissão de receita.
- Deixa claro a Autoridade Fiscal que apenas a contabilização, pela Nova Engevix, das quotas do Fundo de Investimento, é que teria dado ensejo às supostas violação à legislação tributária.
- Fato é que em momento algum a Autoridade Fiscal atribui ao Impugnante qualquer atuação ou responsabilidade sobre a contabilidade da empresa, muito menos na efetivação desse lançamento contábil específico, causador da suposta omissão de receitas. E nem poderia, porque, como se infere do TVF e restará demonstrado ao longo da presente, o Impugnante não atuava na execução dos registros contábeis ou no recolhimento de tributos devidos pela Nova Engevix.
- A única intervenção do Impugnante na operação de Cessão de Direitos Creditórios foi exatamente a assinatura do instrumento, em que o Impugnante, dado o seu status jurídico de membro da diretoria, figurou como representante da empresa e que, como já apontado, nada tem de ilícito, tampouco implicou qualquer tomada de decisão com relação à posterior contabilização da transação, em cujos desenho e execução o Impugnante não teve qualquer ingerência ou participação.
- Nesse sentido, importante frisar que, por meio da presente, não pretende o Impugnante discutir a correção ou não do lançamento contábil realizado pela Nova Engevix e seus possíveis impactos e repercussões fiscais – o que deverá ser feito pela empresa em impugnação própria -, mas sim apontar a incorreta e ilegal atribuição de responsabilidade solidária ao Impugnante, em afronta aos requisitos necessários nos termos do artigo 135, III, do CTN.
- Trata-se aí de circunstância fundamental para o deslinde do feito, a indicar, passo a passo, como se verá, a ausência de participação do Impugnante no ato ensejador da apontada omissão de receitas (contabilização) e, conseqüentemente, a necessidade de sua exclusão do polo passivo da relação jurídica tributária, por não restarem presentes os requisitos para a atribuição da responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN.

#### AS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS DA COPEL

- A segunda suposta violação à legislação tributária atribuída à Nova Engevix no Auto de Infração lavrado corresponde ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL. A autuada teria promovido o fornecimento de bens e serviços à empresa Copel sem reconhecer a integralidade das receitas auferidas e, conseqüentemente, sem oferecê-las à tributação, inclusive pelo IRPJ e pela CSLL.
- A Nova Engevix teria celebrado em 30.06.2013 um Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações (“Cessão de Direitos e Obrigações”), nos autos do PAF às fls. 6.797-6.800, por meio do qual transfere os direitos e obrigações relativos ao contrato com a Copel à ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA. (“Engevix Construções”).
- Vale esclarecer aqui que a Engevix Construções foi criada em 13/06/2013 (Doc. Nº 01) exatamente para que houvesse uma melhor eficiência na administração dos contratos entre as diversas empresas do grupo empresarial. Os contratos que tivessem como objeto serviços

apenas de engenharia seriam mantidos na Nova Engevix; caso se tratasse de serviços de construção, por outro lado, seriam transferidos à Engevix Construções, que contava com equipe dotada de expertise específica para o melhor atendimento aos clientes nessa área.

- Trata-se, assim, de ato jurídico além de justificável, usual de mercado, dotado de objeto lícito e que em si mesmo não gera impacto algum na apuração da receita tributável.
- Ademais, novamente, não foi, de fato, a Cessão de Direitos e Obrigações, senão a própria ausência de contabilização dos ingressos decorrentes dos serviços prestados à Copel pela Nova Engevix que causou a omissão de receitas apontada pela fiscalização. É o que se infere do TVF da fl. 8.506 dos autos do PAF.
- Na visão do Fisco, a Nova Engevix teria executado as obras contratadas com a Copel, prestando serviços e fornecendo materiais, incorrendo inclusive em custos e despesas dedutíveis, sem que oferecesse os ingressos correspondentes à tributação.
- Observe-se que narrativa da Autoridade Fiscal indica que não apenas as receitas não teriam sido tributadas; mais ainda, elas teriam sido contabilizadas para em seguida serem objeto de estorno na mesma contabilidade, com a consequente exclusão da tributação pelo IRPJ e pela CSLL (vide do TVF, fl. 8.512 dos autos do PAF).
- Como se vê, da mesma forma com que se deu no item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, tem-se quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL que a irregularidade atribuída à Nova Engevix residiu no método utilizado para a contabilização da receita auferida, que, pautando-se pelo reconhecimento e posterior estorno dos ingressos, teria, segundo a Autoridade Fiscal, violado “intencionalmente diversos princípios fundamentais da contabilidade”.
- Queda ainda mais patente neste item o total alheamento do Impugnante quanto à irregularidade apontada pela fiscalização e a decorrente omissão de receitas.
- Isso porque, por um lado, mais uma vez e de forma semelhante ao demonstrado quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, tem-se que ao Impugnante, por não ter qualquer atuação ou responsabilidade relacionada à contabilidade da empresa, não pode ser atribuída qualquer participação na prática contábil apontada como irregular, via registro e posterior estorno das receitas auferidas.
- Reitera-se, portanto, como se vê, a partir do escrutínio dos fatos da lide, que as irregularidades descritas pela fiscalização e que compõem os dois itens da lavratura têm na sua causa a contabilização das operações referidas, não sendo diferente relativamente a este item .
- Não tendo o Impugnante qualquer participação ou responsabilidade sobre a contabilidade da empresa, seja na realidade dos fatos, seja na descrição da Autoridade Fiscal no TVF, queda dissociada a sua atuação como administrador dos fatos ensejadores da suposta omissão de receitas auferidas, havendo de ser excluída a responsabilidade solidária atribuída na lavratura.

#### A FUNÇÃO DO IMPUGNANTE NA NOVA ENGEVIX E SUA ATUAÇÃO NO CASO CONCRETO

- Malgrado já se tenha antecipado uma descrição da conduta do Impugnante vis-à-vis os fatos narrados na lavratura, faz-se necessário pormenorizar a sua atuação como diretor da Nova Engevix, bem como sua história na empresa, a bem de fornecer um contexto preciso para a compreensão dos fatos da lide.
- Engenheiro de formação, o Impugnante ingressou na administração da Nova Engevix integrando diretorias técnicas, em consonância com sua sua expertise e sua experiência profissional.
- De fato, a partir da sua nomeação como Diretor de Contratos, em 30.04.2004 (Doc. Nº 02), o Impugnante migrou para a Diretoria Técnica em 02.04.2007 (Doc. Nº 03).
- Foi apenas em 14.12.2011 que o Impugnante se desvinculou das áreas técnicas operacionais (Doc. Nº 04), para dedicar-se à alta gestão da empresa, com a sua investidura no cargo de Vice- Presidente e, ainda assim, dentro de uma área técnica, a saber, de Infraestrutura.
- Efetivamente, mesmo estando na alta gestão da companhia, o Impugnante sempre se dedicou às áreas técnicas, até tornar-se Presidente em 22.01.2016 (Doc. Nº 05), função que ostentava à época do período fiscalizado.
- Aqui é necessário ter em mente quais são as atribuições inerentes ao cargo de presidente

de uma empresa como a Nova Engevix.

- A Nova Engevix é uma empresa que chegou a deter, em 2012, um quadro superior a 13 mil empregados, com faturamento superior a R\$3 bilhões de reais e portfólio de dezenas de grandes projetos nos setores de energia, infraestrutura, indústria e óleo e gás.
- Tem-se, portanto, na figura do presidente a clássica função do CEO, ou seja, o responsável por assegurar que a empresa conquiste seus objetivos de longo prazo.
- Ao Impugnante não competia, portanto, cuidar da operação. Na verdade, tinha como missão estruturar a alta administração da companhia, de modo a refletir a visão, a missão e os objetivos da empresa; inspirar e motivar os gestores para o atingimento das metas de desempenho e das expectativas dos acionistas.
- É nesse contexto que, queda óbvio, o Impugnante, porque não se voltava ao dia-a-dia da operação, não se ocupava da conformação de transações específicas, muito menos de detalhes técnicos financeiros, a exemplo dos registros contábeis e fiscais, que, mesmo do ponto de vista intelectual, fugiam por completo de sua alçada e competência.
- Vale registrar que a Nova Engevix, como toda empresa de porte semelhante, conta, para tanto, com área técnica dotada de especialistas nas disciplinas financeira, contábil, tributária, securitária etc, bem como com o apoio de consultorias externas especializadas.
- Efetivamente, consolida-se a realidade de que os únicos atos do Impugnante relacionado às eventuais omissões de receita tipificadas no Auto de Infração são a assinatura da Cessão de Direitos Creditórios e da Cessão de Direitos e Obrigações, que, como demonstrado, em si nada têm de ilícitos ou comprometedores da apuração e do recolhimento dos tributos vindicados no Auto de Infração.
- Tal quadro fático se alinha, frise-se, com o descrito na própria lavratura através do TVF, como se observa da leitura do tópico relacionado à atuação do Impugnante, nas fls. 8.512-8.515 dos autos do PAF.
- De fato, tanto em relação ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, quanto em relação ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, a única atuação atribuída ao Impugnante se refere à subscrição, em nome da pessoa jurídica, do instrumento contratual. Em nenhum momento se lhe atribui a autoria ou a responsabilidade sobre a contabilização da operação, que, na visão da própria Autoridade Fiscal, efetivamente ensejou o não recolhimento dos tributos exigidos na atuação.
- O Impugnante, como Presidente da Nova Engevix, não se ocupava da gestão operacional da empresa, muito menos de processos técnicos financeiros como a execução da escrituração contábil ou o recolhimento de tributos.
- A contabilidade, bem como a gestão fiscal e tributária, sabe-se, são áreas gerenciais que envolvem processos empresariais complexos, que, como tais, são restritos a especialistas por formação e experiência profissional, atributos que o Impugnante, como se demonstrou, não tem e nunca teve.
- As premissas de fato aqui firmadas via informações e documentos, corroboradas pela própria narrativa da Autoridade Fiscal no TVF, são fundamentais para demonstrar a ausência de responsabilidade tributária do Impugnante. Tal quadro fático, em subsunção às normas jurídicas que regem o tema, a seguir analisadas, haverá ao final de implicar o provimento da presente para a sua exclusão do polo passivo da lide, como se verá.

#### DO DIREITO

##### A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ART. 135, III DO CTN: REQUISITOS

- A responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante tem espeque no art. 135, III do Código Tributário Nacional.
- A aplicação da regra do art. 135, III, com a inclusão do administrador da pessoa jurídica, pressupõe o cumprimento cumulativo de três requisitos: (i) Ser membro da administração da pessoa jurídica contribuinte do tributo; (ii) Praticar ato ilícito, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (iii) Nexo de causalidade entre o ato ilícito e o surgimento da obrigação tributária.
- O primeiro requisito está voltado para uma condição pessoal do imputado responsável. Não há que se tratar de qualquer membro da gestão da pessoa jurídica, senão um que detenha

poderes de decisão sobre os atos da empresa.

- Exigir-se que seja membro da administração da pessoa jurídica contribuinte do tributo é decerto o requisito mais trivial da regra do art. 135, III do CTN, havendo-se apenas de perscrutar os atos jurídicos de nomeação e constituição dos diretores, gerentes e representantes, aptos a praticar atos em nome da pessoa jurídica contribuinte.
- O segundo requisito do art. 135, III do CTN exige a prática de um ato ilícito; entendido ato ilícito como aquele que seja praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Ato ilícito no sentido do art. 135 do CTN, diferentemente das hipóteses do art. 134, não quer dizer o mero descumprimento trivial de um dever jurídico, ainda que de natureza tributária, senão a violação dolosa de norma jurídica com o intuito de fraudar o Fisco, apta a excepcionar o regime de responsabilidade limitada das pessoas jurídicas de direito privado.
- Fato é que o requisito do ato ilícito requer a identificação de um ato específico, concreto do imputado responsável, vinculando-o à obrigação tributária que originariamente é de responsabilidade da pessoa jurídica.
- Aqui se trata de ir além da mera condição subjetiva de administrador, determinada no primeiro requisito, para exigir a individualização de uma conduta do imputado responsável capaz de atribuir-lhe a responsabilidade sobre determinado crédito tributário específico.
- O terceiro requisito, por fim, é consectário do segundo, na medida em que a extensão da responsabilidade passível de ser imputada ao administrador está limitada ao crédito tributário decorrente do ato por ele praticado.
- O requisito do nexo de causalidade implica que o crédito tributário deve ter como causa o ato ilícito realizado pelo imputado responsável, de modo que não pode ser atribuído ao administrador crédito tributário cujo surgimento não tenha decorrido do seu ato individual e ilícito.
- A relação causal entre o ato ilícito e a obrigação tributária significa também que um ato específico praticado pelo administrador, ainda que ilícito, não é fundamento para atribuição de responsabilidade se dele não decorre o prejuízo ao Erário, ou seja, se o surgimento do crédito tributário não decorre daí, mas sim de um outro ato praticado por terceiro.
- Tal conclusão não decorre apenas da racionalidade do regime de responsabilidade solidária do art. 135 do CTN, que é excepcional e se submete à principiologia da responsabilidade limitada da pessoa jurídica por débitos de natureza tributária. A conclusão deriva também do próprio enunciado do caput do art. 135, ao decretar que a responsabilidade é por “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.
- Por óbvio que a aplicação, pela Autoridade Fiscal, da regra da responsabilidade tributária do art. 135, III do CTN requer, para o cumprimento de seus requisitos, não apenas a narrativa correspondente a cada um dos critérios da regra, mas também a realização da prova concreta dos fatos que a eles se subsomem.
- O respeito ao ônus probatório, como se sabe, é de rigor fundamental, especialmente quanto aos requisitos do ato individual do contribuinte e do nexo de causalidade, sob pena de violar-se o regime de responsabilidade solidária do CTN, que é excepcional e decorre de ato ilícito, para instaurar-se regime ilegal, em que todos os administradores respondam, de forma genérica e a priori, solidária e ilimitadamente pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica.
- É exatamente nos critérios do ato ilícito e do nexo de causalidade que a lavratura falha em atender aos requisitos do art. 135, III do CTN. E tal não se resume à deficiência probatória, mas alcança até mesmo a descrição da conduta do Impugnante no TVF e dos atos que lhe atribui a Autoridade Fiscal na lavratura.
- Os atos atribuídos ao Impugnante, por um lado, não são ilícitos, senão atos usuais de mercado, dotados de objeto lícito e regulamentação específica. Por outro lado, tais atos não foram a causa das apontadas omissões de receita, cuja origem residiria, como narrado na própria lavratura, na contabilização das operações pela pessoa jurídica.
- É o que será objeto de análise no próximo item da presente e restará ao final demonstrado, a impor o cancelamento da atribuição de responsabilidade solidária e a exclusão do Impugnante do polo passivo da relação jurídica tributária.

**APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DO ART. 135, III AO CASO CONCRETO:  
INEXISTÊNCIA DO ATO ILÍCITO E DO NEXO DE CAUSALIDADE**

• Nos termos discorridos no tópico anterior, a aplicação da regra de responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN requer a identificação cumulativa, no caso concreto, de três critérios, relacionados ao imputado responsável, quais sejam (i) a condição de membro da administração da pessoa jurídica,

(ii) a prática de ato ilícito e (iii) o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o crédito tributário lançado.

• Analisando exhaustivamente todo o quadro de fato da lide, nos termos retratados nos autos do PAF bem como ao longo da presente e dos documentos anexos, tem-se que, dentre os três acima referidos, o único requisito que se confirma em relação ao Impugnante é ser membro da diretoria da atuada, condição que o Impugnante, à época dos fatos, ostentava na qualidade de Presidente da Nova Engevix (Doc. Nº 05, anexo).

• Quanto ao segundo requisito, relativo ao ato ilícito, tem-se que não há qualquer prática atribuída ao Impugnante nos autos do PAF que tenha sido realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

• De fato, os únicos atos concretos atribuídos ao Impugnante, conforme se extrai do TVF e especialmente das fls. 8.512-8.515 dos autos do PAF, correspondem à assinatura, em nome da empresa, da Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578-7642 dos autos do PAF, e da Cessão de Direitos e Obrigações, nos autos do PAF às fls. 6.797-6.800.

• No entanto, como já pudemos demonstrar em item anterior da presente, esse ato é usual de mercado, com objeto lícito, regulamentação específica e consolidada no Direito brasileiro. Ademais, o uso de FIDCs-NP quando se tem direitos decorrentes de ações judiciais em curso está previsto expressamente no art. 1º, §1º, III da Instrução Normativa CVM nº 444/2006.

• Como se vê, a celebração, nos moldes realizados pela Nova Engevix, de uma Cessão de Direitos Creditórios para o Fundo de Investimento, nada tem de ilícita, fraudulenta ou mesmo inusual. De outro lado, o FIDC-NP é estrutura aprovada normativamente, sendo possível sua implementação com lastro em expectativas de direitos creditórios ainda a se realizar em ações judiciais e procedimentos de arbitragem em curso.

• Assim, queda evidente que, quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, não há ato ilícito imputável ao Impugnante, não se podendo atribuir o status de ilicitude à Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578/7642 dos autos do PAF.

• A conclusão semelhante se chega quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL.

• Como já tivemos de demonstrar em item anterior da presente, a Cessão de Direitos e Obrigações, pela qual a Nova Engevix transferiu direitos e obrigações contratuais à Engevix Construções, consubstanciou ato usual de mercado, dotado de objeto lícito e contextualizado na gestão de contratos do Grupo Engevix à época.

• De fato, como já discorremos supra, a Engevix Construções foi criada em 13/06/2013 exatamente para que houvesse uma melhor eficiência na administração dos contratos entre as diversas empresas do grupo empresarial. Os contratos que tivessem como objeto serviços apenas de engenharia seriam mantidos na Nova Engevix; caso se tratasse de serviços de construção civil, por outro lado, seriam transferidos à Engevix Construções, que contava com equipe dotada de expertise específica para o melhor atendimento aos clientes nessa área.

• A Cessão de Direitos e Obrigações, por fim, em si mesma não gerou impacto algum na apuração da receita tributável, como se deixa defluir da própria lavratura.

• De fato, como já discorrido supra, não foi a Cessão de Direitos Creditórios, quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, ou a Cessão de Direitos e Obrigações, quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, que causou a eventual omissão de receitas apontada pela fiscalização, mas sim a contabilização de tais operações, ao deixar, na visão da Autoridade Fiscal, de registrar corretamente na escrita contábil os acréscimos patrimoniais apontados pela fiscalização e oferecê-los à tributação nos moldes reivindicados no TVF. Tal constatação nos conduz para a ausência, no caso concreto, do terceiro requisito da responsabilidade solidária, que é o nexo de causalidade entre o ato apontado e o crédito tributário objeto da autuação.

- O requisito do nexo de causalidade tem sido reiteradamente exigido pela jurisprudência do CARF, conforme demonstra excerto extraído do precedente abaixo, correspondente ao Acórdão n.º 1201- 002.358.
- Como já pudemos antecipar supra e ora reiteramos, tanto no item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios quanto no item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, o ato que causou a apontada e eventual omissão de receita consistiu na contabilização das operações, realizada pela Nova Engevix.
- A descrição, pela própria Autoridade Fiscal, da suposta contabilização irregular como a causa das omissões de receitas, pode ser observada em diversos pontos do TVF, em relação aos dois itens da lavratura.
- Como se vê, em relação ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios (fls. 8.510, 8.509, 8.511 e 8.512; pp. 25, 33, 35 e 36, do TVF), é a própria Autoridade Fiscal quem firma o nexo de causalidade entre a contabilização e as apontadas omissões de receitas, ao afirmar, reiteradamente, que a empresa utilizou “artifício contábil doloso”, descumpriu “intencionalmente princípios fundamentais da contabilidade” e, ao final caracterizando a omissão de receitas “quando o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo” “deixou de oferecer à tributação parte das receitas, as quais foram estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas”.
- Demonstrada, portanto, a ausência de nexo de causalidade entre os atos atribuídos ao Impugnante e o surgimento do crédito tributário, a ausência de responsabilidade do Impugnante se reitera ainda por seu total alheamento à gestão contábil e fiscal da empresa.
- Como tivemos a oportunidade de descrever pormenorizadamente em item anterior da presente, o Impugnante desde 2011 já havia deixado a gestão operacional da Nova Engevix para concentrar-se na gestão estratégica da empresa, inicialmente como Vice-Presidente e, ao tempo dos fatos da lide, como Presidente da companhia. Mesmo quando integrava a operação, o Impugnante sempre esteve focado na gestão técnica de engenharia, que é sua área de formação e expertise profissional, seja como Diretor de Contratos, inicialmente, seja, posteriormente, como Diretor Técnico.
- Isso significa que o Impugnante não se dedicava, na Nova Engevix, ao dia-a-dia da gestão administrativa, financeira e muito menos a processos especializados como a escrituração contábil e fiscal.
- A falta de participação do Impugnante na gestão contábil e fiscal da autuada, inclusive no que se refere aos fatos da lide e à execução dos lançamentos contábeis reputados fraudulentos e dolosos na lavratura, é confirmada, por fim, pela própria narrativa da Autoridade Fiscal, que em momento algum atribuiu ao Impugnante qualquer atuação ou responsabilidade sobre a contabilização das operações referidas.
- Todos os fatos discorridos na presente, bem como os elementos presentes nos autos do PAF e aqueles ora trazidos à colação, demonstram, por sua exaustividade, a isenção de responsabilidade do Impugnante sobre o débito tributário constituído no Auto de Infração em tela. Trata-se de circunstâncias que indicam, já a partir da própria narrativa da Autoridade Fiscal, a impropriedade da sujeição passiva indireta atribuída ao Impugnante, por não preenchidos os requisitos de sua matriz normativa no art. 135, III do CTN.
- Daí porque há de ser dado provimento à presente para excluir a responsabilidade tributária do Impugnante, o que desde logo se requer.

#### ROL DE DOCUMENTOS

- Rol que documentos que instruem a presente: Ficha Cadastral da Engevix Construções; 2) Ata da Assembleia Geral Extraordinária em que foi deliberada a nomeação do Impugnante como Diretor de Contratos em 30.04.2004; Ata da Assembleia Geral Extraordinária em que foi deliberada a nomeação do Impugnante para a Diretoria Técnica em 02.04.2007; Ata de reunião do Conselho de Administração, de 14.12.2011, que deliberou a nomeação do Impugnante como Vice-Presidente da Nova Engevix; Ata de reunião do Conselho de Administração, de 22.01.2016, que deliberou a Engevix.

#### SUMÁRIO CONCLUSIVO E PEDIDO



- O Auto de Infração atribuiu ao Impugnante responsabilidade solidária sobre o crédito tributário com base no art. 135, III do CTN; a aplicação da regra de responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN requer a identificação cumulativa, no caso concreto, de três requisitos, quais sejam (i) a condição de membro da administração da pessoa jurídica, (ii) a prática de ato ilícito e (iii) o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o crédito tributário lançado.
- Os únicos atos concretos atribuídos ao Impugnante pela Autoridade Fiscal correspondem à assinatura, em nome da empresa, da Cessão de Direitos Creditórios de fls. 7578- 7642 dos autos do PAF, e da Cessão de Direitos e Obrigações, nos autos do PAF às fls. 6.797-6.800.
- A Cessão de Direitos Creditórios não pode ser qualificada como ato ilícito, sendo ato usual de mercado, com objeto lícito, regulamentação específica e consolidada no Direito brasileiro.
- A Cessão de Direitos e Obrigações não pode ser qualificada como ato ilícito, tendo consubstanciado ato usual de mercado, dotado de objeto lícito e contextualizado na gestão de contratos do Grupo Engevix à época.
- Nem Cessão de Direitos Creditórios e tampouco a Cessão de Direitos e Obrigações foi o ato apontado pela Autoridade Fiscal como causador das apontadas omissões de receita, cuja origem reside, como narrado na própria lavratura, na contabilização supostamente irregular das operações pela pessoa jurídica.
- Quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, não é atribuída na lavratura nenhuma atuação ou responsabilidade do Impugnante em relação à falta de contabilização dos direitos creditórios cedidos ao Fundo de Investimento e à suposta omissão de receitas daí decorrente.
- Quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL, não é atribuída na lavratura nenhuma atuação ou responsabilidade do Impugnante em relação à suposta contabilização irregular das receitas auferidas da Copel, via lançamentos e estornos sucessivos, bem como à eventual omissão de receitas daí decorrente.
- Sendo a contabilização dos ingressos patrimoniais a causa das supostas omissões de receitas apontadas e inexistente qualquer atuação ou responsabilidade do Impugnante sobre a gestão contábil e fiscal da Nova Engevix, não há nexo de causalidade entre ato atribuído ao Impugnante e o surgimento de crédito tributário.
- A ausência de ato ilícito subtrai o fundamento da atribuição de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, que deve ser cancelada,
- A ausência de nexo de causalidade entre o ato atribuído ao Impugnante e o surgimento do crédito tributário subtrai o fundamento da atribuição de responsabilidade solidária do art. 135, III, do CTN, que deve ser cancelada.
- Vem o Impugnante requerer seja dado INTEGRAL PROVIMENTO à presente Impugnação, para cancelar integralmente a responsabilidade solidária sobre o crédito tributário objeto do lançamento, atribuída ao Impugnante, excluindo-o do polo passivo da relação jurídica tributária, como imperativo de Direito e Justiça.

3.A 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06 houve por bem julgar improcedentes as impugnações, em decisão assim ementada:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2016

OMISSÃO DE RECEITA – FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE GANHO OBTIDO COM CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

Caracteriza omissão de receita, sujeita a lançamento de ofício, a falta de tributação do ganho obtido com a cessão de direitos creditórios.

OMISSÃO DE RECEITA – FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE VALORES OBTIDOS COM A VENDA DE BENS E SERVIÇOS

Demonstrado, por meio de informações e documentos fornecidos pelo adquirente, que a empresa deixou de tributar valores obtidos com o fornecimento de bens e serviços, fica caracterizada omissão de receita sujeita a lançamento de ofício.

**LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL**

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016

**MULTA QUALIFICADA - COMPROVAÇÃO DO DOLO**

Comprovado cometimento intencional da infração, justifica-se e impõe-se a qualificação da multa de ofício.

**MULTA ISOLADA - RECOLHIMENTO INSUFICIENTE DAS ANTECIPAÇÕES MENSAS**

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, caberá lançamento de ofício de multa de 50% sobre o valor do pagamento mensal que se deixou de efetuar, independentemente do resultado apurado no ajuste anual do ano-calendário correspondente.

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS**

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem solidariamente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

4. Inconformados, a empresa contribuinte e os responsáveis solidários aviaram os Recursos Voluntários de fls. 9072/9199, 9317/9361 e 9364/9414, reeditando e reforçando as alegações desenvolvidas nas impugnações de fls. 8544/8576, 8610/8640 e 8671/8767, conforme detalhadamente expostas no relatório da r. decisão recorrida, acima reproduzido.

5. É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.Os Recursos Voluntários são tempestivos e atendem aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A

7.Cuidam os autos de lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2016, além de multas isoladas pelo recolhimento a menor de estimativas mensais, tendo em vista a imputação de omissão de receitas relativas à (i) operação pela qual a autuada firmou contrato de cessão de seus direitos creditórios decorrentes de ações judiciais e de um procedimento arbitral, em troca de participação em fundo de investimento cujo patrimônio foi constituído com esses mesmos direitos creditórios; e (ii) falta de contabilização como receita de uma série de notas fiscais emitidas pela prestação de serviços à empresa paranaense Copel. Além disso, o lançamento fiscal efetuou a redução do saldo de resultados negativos compensáveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

### ACUSACÃO 01 - DA CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

8.De acordo com o item 4 e subitens do TVF de fls. 8477/8519, os motivos que conduziram à autuação relacionada à cessão de direitos creditórios oriundos de ações judiciais e procedimentos arbitrais para o adquirente (cessionário) RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO-PADRONIZADOS MULTISSETORIAL NP foram os seguintes:

#### 4. DA OPERAÇÃO DE CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS

4.1. Como exposto acima, verificou-se que em 24/08/2016 houve a cessão, pelo contribuinte NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A, de direitos creditórios oriundos de ações judiciais e procedimentos arbitrais. A operação foi formalizada por meio de documento intitulado “*Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças*”. Mediante esta cessão, a NOVA ENGEVIX cedeu para o adquirente (cessionário), RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO-PADRONIZADOS MULTISSETORIAL NP, CNPJ 21.838.483/0001-78, direitos creditórios no montante de R\$ 1.000.657.956,44, decorrentes das ações judiciais e do procedimento arbitral abaixo discriminados, conforme informado no Anexo I do documento:

Processo	Vista	Tipo	Valor	Risco	Valor do Caso	Data Início	Valor Corrigido	Probabilidade de Cobr.
000256-82.2013.8.14.0028	1ª Vista Civil Militar	Arbitragem	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 185.138.124,38	01.08.2013	R\$ 210.863.033,83	83% Passível
747214/2008	Centro de Arbitragem e Mediação de Câmara de Comércio Brasil - Canadá	Arbitragem	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 596.348.133,88	18.11.2014	R\$ 666.948.133,88	83% Passível
1425115-80.2013.8.13.0001	1ªª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro	Proc. Sumário	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 24.589.594,88	01.11.2014	R\$ 25.852.243,88	83% Passível
885384-82.2013.8.24.0023	1ªª Vista do Tercido Pública de Pernambuco - TC	Execução	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 1.117.288,51	11.08.2013	R\$ 12.445.424,88	83% Passível
1344310-87.2013.8.14.0023	1ªª Vista do Tercido Pública de Pernambuco - TC	Obrigações de Fazer	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 3.482.452,27	25.11.2013	R\$ 5.345.183,88	83% Passível
8886419-82.2013.8.14.0023	1ªª Vista do Tercido Pública de Pernambuco - TC	Obrigações de Fazer	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 4.838.329,78	12.10.2013	R\$ 6.388.173,88	83% Passível
833444-88.2013.8.24.0023	1ªª Vista do Tercido Pública de Pernambuco - TC	Indenização	Engenx Engenharia S.A.	Paralelo Brasileiro S.A.	R\$ 34.886.173,88	15.10.2014	R\$ 37.384.454,88	83% Passível
					TOTAL		R\$ 1.000.657.956,44	

4.2. O pagamento foi efetuado na forma de cotas do próprio fundo de investimento em direitos creditórios, conforme a cláusula sexta do contrato de cessão:

## CLÁUSULA SEXTA – FORMA DE PAGAMENTO

6.1. O pagamento a ser efetuado pela Cedente à Cessionária será em cotas do Fundo, conforme Boletim de Subscrição de n.º 1 e datado de 24 de agosto de 2016, no prazo de até 5 (cinco) dias úteis da presente cessão, sob pena de multa moratória diária de 1% e juros de 5%, bem como correção monetária, com base na SELIC, calculado pro rata die.

4.3. A contabilização da transação foi realizada por meio do seguinte lançamento:

Data	Nº da Conta	Nome da Conta	Centro de Custo	Histórico	Nº do Lançamento	Valor	D/C
31/12/2016	28202010007	ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES	000	FIDC PLEITOS ELETROSUL, PETRO E FURNAS - RIO FORMOSO II	2670212.4307969	R\$ 908.697.490,24	C
31/12/2016	13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO	000	FIDC PLEITOS ELETROSUL, PETRO E FURNAS - RIO FORMOSO II	2670212.4307969	R\$ 908.697.490,24	D

4.4. Através do lançamento acima, a conta nº 28202010007 – ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES foi creditada no valor de R\$ 908.697.490,24, enquanto a conta nº 13301010053 – RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO foi debitada na mesma quantia.

4.5. Por conta desta operação, o patrimônio líquido da empresa registrou um acréscimo significativo no balanço de 31/12/2016, em relação ao ano anterior, passando de R\$ 440.037 mil em 31/12/2015 para R\$ 1.243.263 mil no final de 2016, conforme trecho abaixo reproduzido das demonstrações financeiras da pessoa jurídica.

Balancos Patrimoniais em 31 de dezembro (Em milhares de reais)							
Ativo	Nota	2016	2015	Passivo e Patrimônio Líquido	Nota	2016	2015
<b>Circulante</b>		<b>315.363</b>	<b>362.049</b>	<b>Circulante</b>		<b>208.799</b>	<b>239.944</b>
Caixa e equivalentes de caixa	6	3.660	11.737	Empréstimos e financiamentos	14	127.079	113.171
Contas a receber de clientes	7	138.495	125.128	Fornecedores		29.608	48.699
Estoques		-	3.069	Obrigações sociais e trabalhistas	16	25.592	35.222
Tributos a recuperar	8	77.715	129.570	Obrigações tributárias	17	18.576	27.724
Tributos diferidos	9	20.352	-	Consórcios	18	6.067	7.458
Dividendos pagos antecipadamente		-	70.000	Outros passivos		1.877	7.670
Outros ativos		75.141	22.545	<b>Não Circulante</b>		<b>372.375</b>	<b>196.742</b>
<b>Não Circulante</b>				Empréstimos e financiamentos	14	7.868	9.251
Conta corrente entre empresas	10	341.864	233.606	Conta corrente entre empresas	10	320.694	148.678
Tributos diferidos	9	214.030	234.382	Obrigações tributárias	17	12.027	19.014
Depósitos judiciais		15.435	9.354	Provisões para contingências	19	31.385	19.257
Investimentos	11	919.267	477.342	Provisão para perda em investimentos	11	351	485
Imobilizado, líquido	12	14.850	18.957	Outros passivos		20	27
Intangível	13	3.628	6.301	<b>Patrimônio Líquido</b>	20	<b>1.243.263</b>	<b>440.037</b>
		<b>937.745</b>	<b>37.332</b>	Capital social		564.000	564.000
				Ágio na subscrição de ações		908.853	-
				Ajuste de avaliação patrimonial		10.078	12.888
				Prejuízos acumulados		(459.668)	(356.851)
				Adiantamento para futuro aumento de capital		220.000	220.000
<b>Total do ativo</b>		<b>1.824.437</b>	<b>876.723</b>	<b>Total do passivo e patrimônio líquido</b>		<b>1.824.437</b>	<b>876.723</b>

4.6. Observe-se que todo o valor da cessão foi registrado como ágio. A diferença entre o valor subscrito e o valor contabilizado seria referente a uma cessão de quotas do FIDC em 15/09/2016, conforme notas explicativas das demonstrações financeiras:

Grupo, o compromisso firmado passou para o exercício de 2017. **Ágio na subscrição:** Conforme a nota explicativa nº 11, a Companhia é detentora de 90,81% do Rio Formoso II Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não Padronizados Multissetorial NP. Na subscrição dos direitos, a Companhia registrou o ágio pela sua totalidade no montante de R\$ 1.000.740. Em 15/09/2016, a Companhia cedeu noventa e dois mil e um inteiros e seiscentos e sessenta e cinco mil novecentos e sessenta e seis milionésimos quotas do FIDC.

4.7. Cumpre também salientar que, em função da operação acima, a NOVA ENGEVIX passou a possuir uma participação 90,81% nos ativos do fundo RIO FORMOSO II:

Empresas	Participação societária (%)	
	2016	2015
Engevix Mexicana S.A. de CV	100	100
Engevix Engenharia S.A. – Costa Rica (a)	-	100
Engevix Engenharia S.A. – Peru	100	100
Engevix Engenharia México S.A. de CV	100	50
Engevix Engenharia S.A. – Equador	100	100
Engevix Engenharia S.A. – Colômbia	100	100
Engevix Engenharia S.A. – Panamá	100	100
Rio Formoso II Fundo de Investimento em Direitos Creditórios Não-Padronizados Multissetorial NP (b)	90,81	-

4.8. Os direitos creditórios são compostos como detalhado a seguir (em milhares de reais):

<u>Cliente</u>	<u>Valor da Causa</u>	<u>até agosto de 2016</u>
Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás	181.528	200.967
Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás	666.948	666.948
Furnas Centrais Elétricas S.A.	24.949	32.850
Eletrosul Centrais Elétricas S.A.	6.118	10.449
Eletrosul Centrais Elétricas S.A.	3.402	5.546
Eletrosul Centrais Elétricas S.A.	6.328	10.393
Eletrosul Centrais Elétricas S.A.	54.887	73.505
	<b>944.160</b>	<b>1.000.658</b>

4.9. Então, em resumo, o contribuinte possuía diversos direitos creditórios, totalizando a quantia de R\$ 1.000.657.956,44, sendo discutidos judicialmente e em procedimento arbitral, os quais não estavam registrados em sua contabilidade. Tais direitos creditórios foram utilizados para “subscrever” cotas em fundo de investimento em direitos creditórios pelo seu valor integral, e a contrapartida foi também integralmente contabilizada em conta contábil do patrimônio líquido relativa a “ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES”, o que implicou em acréscimo patrimonial sem o oferecimento à tributação dos valores em questão.

4.10. Vale destacar que os direitos creditórios em questão são relativos a contratos de fornecimento de bens e prestação de serviços e, portanto, os valores envolvidos referem-se a parcelas das receitas relativas a estes contratos que se encontram em discussão. Através da cessão destes direitos — cujo recebimento é reconhecido como provável ou possível, de acordo com a opinião expressa por escritório de advocacia empresarial em documentos apresentados pelo próprio sujeito passivo —, o contribuinte converteu estas parcelas de receitas a realizar em cotas de fundo de investimento. Assim, quando da realização destes direitos creditórios, estes valores ficarão sujeitos a uma modalidade de tributação mais benéfica ao contribuinte, ou, mais provavelmente, não serão submetidos a qualquer forma de tributação, como será demonstrado adiante.

4.11. Em função desta operação, o contribuinte NOVA ENGEVIX passou a ser detentor da quase totalidade das cotas do FIDC, de 90,81%.

4.12. Registre-se que o fundo RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTOS EM DIREITOS CREDITÓRIOS – NÃO PADRONIZADO MULTISSETORIAL NP iniciou suas atividades em 23/08/2016 e foi constituído sob a forma de condomínio fechado, com prazo de duração indeterminado.

4.13. Conforme as demonstrações financeiras do fundo para o exercício findo em 31/03/2017, os direitos creditórios adquiridos no período de 23/08/2016 a 31/03/2017 correspondem exatamente aos créditos cedidos pela NOVA ENGEVIX em 24/08/2016 (em milhares de reais):

#### 4. Direitos creditórios

Descrição	2017
ELETROSUL PROC I (a.1)	10.449
ELETROSUL PROC II (a.2)	5.546
ELETROSUL PROC III (a.3)	10.393
ELETROSUL PROC IV (a.4)	73.505
FURNAS ELETRICAS (a.5)	32.850
PETRO BRASIL I (a.6)	200.967
PETRO BRASIL II (a.7)	666.948
<b>TOTAL</b>	<b>1.000.658</b>

Os direitos de crédito foram representados por direitos sobre ações e processos judiciais intentadas em face de entes públicos ou privados decorrentes de instrumentos contratuais e de instrumento de confissão de dívida.

Esses direitos creditórios possuem o risco de serem julgadas desfavoravelmente ao cedente. Devido à natureza dos direitos creditórios e ao julgamento envolvido na definição do prazo de realização, os mesmos possuem incertezas em relação a sua concretização e ao seu respectivo valor de realização.

4.14. A auditoria independente contratada para examinar as demonstrações financeiras do fundo para o exercício findo em 31/03/2017 absteve-se de emitir opinião sobre tais demonstrações, conforme trecho do relatório transcrito a seguir:

**Base para abstenção de opinião**

Conforme nota explicativa número 4, o Fundo possui, em 31 de março de 2017, investimento em direitos creditórios, representados por ações judiciais sem vencimento definido, no montante de R\$ 1.000,658 mil (100% do seu patrimônio líquido), registrados pelo custo de aquisição. A Administradora, em decorrência do curto prazo da constituição do Fundo (agosto de 2016), não procedeu com o ajuste dos direitos creditórios a valor justo bem como não constituiu a provisão para redução do seu valor de recuperação, em consonância com as orientações da Comissão de Valores Mobiliários. Dessa forma, não nos foi possível concluir sobre os impactos de eventuais ajustes nas demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de março de 2017.

Nossa auditoria foi conduzida de acordo com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nossas responsabilidades, em conformidade com tais normas, estão descritas na seção a seguir intitulada "Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras". Somos independentes em relação ao Fundo, de acordo com os princípios éticos relevantes previstos no Código de Ética Profissional do Contador e nas normas profissionais emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e cumprimos com as demais responsabilidades éticas de acordo com essas normas.

Acreditamos que a evidência de auditoria obtida é suficiente e apropriada para fundamentar nossa abstenção de opinião.

4.15. Por outro lado, a legislação sobre a aquisição de participações societárias avaliadas pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) determina, em resumo, que na contabilização de aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, o custo de aquisição deveria ser desdobrado, quando fosse o caso, em três subcontas distintas: 1) o valor do patrimônio líquido, na proporção do percentual adquirido, 2) mais ou menos – valia (diferença entre o valor justo líquido dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos e o valor contábil líquido dos ativos e passivos da investida); e 3) ágio por expectativa de rentabilidade futura, também chamado de “goodwill” (art. 20 do DL nº 1.598/77, com a redação dada pela Lei nº 12.973/14, art. 421 do RIR/2018 e art. 178 da IN RFB nº 1700/17).

4.16. Além disso, toda aquisição de participação societária sujeita ao MEP exige um laudo elaborado por perito independente, em que deverá estar demonstrado o valor da mais ou menos – valia, ainda que seja zero (ou seja, ainda que não tenha sido apurada mais ou menos valia na operação). Esse laudo deve ser protocolado na RFB ou deve ter o seu sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do 13º mês subsequente ao da aquisição da participação.

4.17. Verifica-se, no entanto, que a operação em questão não se enquadra como uma aquisição de participação societária avaliada pelo MEP, uma vez que o FIDC não possui a natureza jurídica de sociedade, considerando que os fundos de investimento são um tipo de condomínio de ativos detidos pelos cotistas do fundo sob a forma de condomínio, desprovidos de personalidade jurídica própria.

4.18. É forçoso concluir, portanto, que as aplicações de recursos em cotas de fundos de investimento não se sujeitam à avaliação pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP) tendo em vista que tais fundos não possuem a natureza jurídica de sociedade.

4.19. De forma análoga, a Solução de Consulta Cosit nº 318 de 27/12/18, ao analisar consulta formulada acerca da possibilidade de aplicação do MEP para avaliação de cotas de fundos garantidores disciplinados pelas Leis nºs 11.079/2004, 11.997/2009 e 12.087/2009, decidiu que *“as participações em fundos públicos personalizados, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, não se sujeitam à aplicação do método da equivalência patrimonial, uma vez que tais fundos não possuem a natureza jurídica de sociedade, estando, dessa forma, fora do alcance da aplicação desse critério de avaliação”*.

4.20. Segue trecho da ementa da Solução de Consulta:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ****FUNDO GARANTIDOR. COTAS. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE. GANHO DE CAPITAL.**

Para fins de determinação do lucro real, aos investimentos em fundos públicos de que trata a lei nº 11.079, de 2004, a Lei nº 11.997, de 2009, e a Lei nº 12.087, de 2009, não se aplica o método da equivalência patrimonial, nos termos RIR/2018, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e das definições do Código Civil.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, arts. 20 e 21; Lei nº 10.406, de 2002, Título II do Livro II, Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 420.

4.21. É preciso observar que, no tocante à tributação, os rendimentos dos fundos de investimento classificados como de longo prazo estão sujeitos à incidência do IRRF, por ocasião do resgate, mediante a aplicação de uma tabela regressiva, de acordo com o tempo, de alíquotas de 22,5% para as aplicações com prazo de até 60 dias; de 20% para as aplicações com prazo de 181 até 360 dias; de 17,5% para aplicações com prazo de 361 até 720 dias; e de 15% para aplicações com prazo acima de 720 dias.

4.22. Contudo, no caso em tela, as cotas do fundo de investimento foram adquiridas pelo valor integral dos direitos creditórios considerados de provável ou possível realização pela assessoria legal contratada para atendimento da Instrução CVM n.º 444/2006, no total de R\$ 1.000.657.956,44.

4.23. Portanto, nessa situação, por ocasião do resgate das quotas, ou mesmo de sua alienação, ainda que pelo mesmo valor contabilizado, não será obtido qualquer rendimento, e assim sendo, tais recebimentos não serão submetidos a qualquer tributação.

4.24. Desta maneira, os futuros recebimentos pelo contribuinte de significativas quantias, objeto de procedimento arbitral ou de litígio judicial e decorrentes das atividades operacionais da empresa, não sofreriam a incidência de IRPJ e da CSLL.

4.25. Por outro lado, verifica-se que o contribuinte registrou prejuízo contábil em 31/12/2016, conforme suas demonstrações financeiras publicadas, conforme excerto abaixo:

Demonstrações do Resultado			
Exercícios findos em 31 de dezembro (Em milhares de reais)			
	Nota	2016	2015
Receita bruta de serviços prestados		153.030	400.194
Impostos incidentes sobre receitas de serviços		(16.750)	(38.620)
<b>Receita operacional líquida</b>	21	<b>136.280</b>	<b>361.574</b>
Custos operacionais	22	(107.510)	(235.699)
<b>Lucro Bruto</b>		<b>28.770</b>	<b>125.875</b>
<b>Despesas operacionais</b>			
Despesas administrativas e gerais	23	(77.274)	(63.581)
Equivalência patrimonial	11	1.046	467
Amortização/Depreciação		(5.462)	(7.286)
Outras Receitas/Despesas Operacionais		(52)	(1.512)
<b>Lucro (prejuízo) operacional antes do resultado financeiro</b>		<b>(52.972)</b>	<b>53.963</b>
Receitas financeiras	24	7.327	3.797
Despesas financeiras	24	(57.172)	(72.655)
<b>Prejuízo antes do IRPJ e CSLL</b>		<b>(102.817)</b>	<b>(14.895)</b>
IRPJ e CSLL – corrente	25	-	-
IRPJ e CSLL – diferido	25	-	111.428
<b>Prejuízo líquido do exercício</b>		<b>(102.817)</b>	<b>96.533</b>
Quantidade de ações integralizadas		101.448.845	101.448.845
Lucro (prejuízo) líquido por ação (em R\$)		(0,10)	0,10

4.26. Entretanto, apesar do resultado contábil negativo no período de R\$ 102.817 mil, o balanço patrimonial do contribuinte relativo ao mesmo período registrou um acréscimo significativo do seu patrimônio líquido, de R\$ 440.037 mil em 31/12/2015 para R\$ 1.243.263 mil, o que representa uma variação patrimonial positiva de cerca de R\$ 803.226 mil. Ou seja, apesar de contabilizar prejuízos acumulados e sem qualquer integralização de capital, a empresa registrou um acréscimo patrimonial de quase R\$ 1 bilhão.

4.27. Note-se ainda que este acréscimo patrimonial não foi submetido à tributação pelo IRPJ e nem pela CSLL.

4.28. No tocante aos direitos creditórios em questão, os documentos apresentados comprovam que todos são relativos a contratos de fornecimento de bens e de prestação de serviços, ou seja, trata-se de valores referentes ao exercício das atividades operacionais do contribuinte, como será demonstrado a seguir:

- a) Procedimento Arbitral n.º 79/2014/SEC3: trata-se de procedimento em trâmite perante o Centro de Arbitragem e Mediação da Câmara de Comércio Brasil-Canadá, iniciado em 25/11/2015, sendo requerente o CONSÓRCIO RNEST. O. C. EDIFICAÇÕES (constituído por EIT EMPRESA INDUSTRIAL TÉCNICA S/A e pelo sujeito passivo) e ré a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, em que é pleiteado “o ressarcimento e o pagamento dos valores relativos à contratação dos serviços necessários à elaboração do projeto executivo e construção civil com fornecimento de materiais e equipamentos das edificações, incluindo urbanização, da

*área administrativa da REFINARIA DO NORDESTE ABREU E LIMA S/A – RNEST”, previstos no Convite n.º 0534508.08.-8 de 01/08/2008, transformado no Contrato n.º 0800.0049742.09-2.*

- b) Processos n.º 1014321-57.2013.8.24.0023 e 0896149-59.2013.8.24.0023: processos ajuizados perante a 2ª Vara Cível da Comarca de Florianópolis (SC) em 15/10/2013 e 25/11/2013, respectivamente, tendo como autor o sujeito passivo, na qualidade de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, e como ré CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, com o objetivo de aprovar os boletins de medição emitidos pelo consórcio de n.ºs 48, 49 e 50 e promover a cobrança dos valores devidos. Os boletins foram emitidos no âmbito do contrato firmado entre o consórcio e a ELETROSUL para a implantação da Usina Hidrelétrica de São Domingos, envolvendo a *“execução das obras civis e o fornecimento de equipamentos e materiais necessários à conclusão e ao pleno funcionamento do empreendimento”*.
- c) Processo n.º 0333444-48.2014.8.24.0023: ação condenatória, ajuizada perante a 1ª Vara da Fazenda Pública de Florianópolis (SC) em 31/10/2014 pelo contribuinte, na qualidade de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, em face de CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, objetivando cobrar os prejuízos sofridos pelo fiscalizado em decorrência dos fatos imprevisíveis e do desequilíbrio econômico-financeiro ocorrido durante a execução de contrato *“cujo objeto consistia na concepção e execução do Empreendimento ‘Usina Hidrelétrica de São Domingos’*”.
- d) Processo n.º 0851684-62.2013.8.24.0023: processo em trâmite perante a 1ª Vara da Fazenda Pública de Florianópolis (SC), ajuizado em 11/09/2013, movido pelo contribuinte, na condição de empresa líder do CONSÓRCIO CONSTRUTOR SÃO DOMINGOS, em face de CENTRAIS ELÉTRICAS S/A – ELETROSUL, no intuito de obter o pagamento de valores devidos e não pagos no âmbito do contrato firmado entre o consórcio e a ELETROSUL para a implantação da Usina Hidrelétrica de São Domingos.
- e) Processo n.º 0459115-88.2014.8.19.001: processo em trâmite perante a 48ª Vara Cível da Comarca do Rio de Janeiro, ajuizado em 01/12/2014 e movido pelo fiscalizado contra FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A tendo como objetivos: i) o reconhecimento de rescisão de contratos de prestação de serviços relativos à reforma, condicionamento e comissionamento de ciclos combinados a gás natural da UTE Santa Cruz, com fornecimento de equipamentos e materiais; ii) impedir que a ré execute garantia/seguro contratual; iii) suspender a exigibilidade de multas pecuniárias; iv) impedir a retenção de pagamentos devidos ao sujeito passivo por serviços já prestados; v) impedir que a ré proteste ou inclua o contribuinte em cadastro de inadimplentes; vi) impedir a aplicação da penalidade de contratação com o Poder Público ou a expedição de declaração de inidoneidade para licitar ou contratar com o Poder Público; vii) condenar à ré ao pagamento de indenização pelos prejuízos sofridos.
- f) Processo n.º 0002250-92.2015.8.19.0018: ação ordinária em trâmite perante a 2ª Vara Cível da Comarca de Macaé (RJ), ajuizada em 02/03/2015, movida pelo contribuinte em face da empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, visando *“o ressarcimento pelo desequilíbrio econômico na execução dos contratos de prestação de serviços de construção e montagem industrial dos Lotes 03 e 04 de plataformas das Unidades de Negócio de Exploração e Produção da Bacia de Campos”*.

4.29. Portanto, as informações acima comprovam que os direitos creditórios em questão originam-se do fornecimento de bens e da prestação de serviços pelo contribuinte, no exercício de suas atividades operacionais. Cumpre ainda observar que o exercício de tais atividades efetivamente implicou em dispêndios e em custos e despesas operacionais, que reduziram o resultado tributável em períodos anteriores.

4.30. Com efeito, no momento do reconhecimento dos direitos creditórios (um ativo contábil), a empresa deveria ter creditado uma conta de receita e não a conta de “ágio na subscrição de ações”, que possui outra finalidade. Ou seja, ao creditar a conta de ágio, a empresa, por meio



de um artifício contábil doloso, deixou de transitar o valor pela conta de receita antes de registrar o aumento patrimonial.

4.31. Diante do acima exposto, fica claramente demonstrada a intenção do contribuinte de — através da conversão de direitos creditórios em cotas de fundo de investimento e da contabilização desta operação tendo como contrapartida uma conta referente a “ágio na subscrição de ações”, por meio da aplicação indevida do método da equivalência patrimonial à tal transação —, evitar a incidência de tributos sobre o recebimento de tais créditos.

4.32. Cabe destacar que o contribuinte efetuou o lançamento contábil n.º 2670028.4303389 em sua escrituração, em 30/12/2016, reconhecendo as receitas a faturar, no montante de R\$ 1.000.657.956,44, na conta n.º 31103050008 – RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR – PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO), tendo como contrapartida a conta representativa de ativo n.º 13301010053 – RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO. Entretanto, tal lançamento foi imediatamente estornado por meio do lançamento n.º 2670204.4307961, realizado na mesma data. Ambos os lançamentos são apresentados a seguir:

Cód.Conta	Conta	DIC	Valor	Balço	DIC	Histórico	Número
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		5.545.484,50	5.545.484,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC II	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		5.545.484,50	5.545.484,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC II	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO	D	10.393.173,00	15.938.657,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC III	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		10.393.173,00	15.938.657,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC III	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		10.449.426,00	26.388.083,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC I	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		10.449.426,00	26.388.083,50		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC I	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		32.860.246,04	59.238.329,54		RECEITA A FATURAR - PLEITO -FURNAS ELÉTRICAS	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		32.860.246,04	59.238.329,54		RECEITA A FATURAR - PLEITO -FURNAS ELÉTRICAS	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		73.504.456,00	132.742.785,54		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC IV	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		73.504.456,00	132.742.785,54		RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC IV	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		200.967.035,02	333.709.820,56		RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL I	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		200.967.035,02	333.709.820,56		RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL I	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		666.948.135,88	1.000.657.956,44		RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL II	2670028.4303389
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		666.948.135,88	1.000.657.956,44		RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL II	2670028.4303389
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		5.545.484,50	995.112.471,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC II	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		5.545.484,50	995.112.471,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC II	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		10.393.173,00	984.719.298,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC III	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		10.393.173,00	984.719.298,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC III	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		10.449.426,00	974.269.872,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC I	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		10.449.426,00	974.269.872,94		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC I	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		32.860.246,04	941.419.626,90		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -FURNAS ELÉTRICAS	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		32.860.246,04	941.419.626,90		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -FURNAS ELÉTRICAS	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		73.504.456,00	867.915.170,90		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC IV	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		73.504.456,00	867.915.170,90		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -ELETROSUL PROC IV	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		200.967.035,02	666.948.135,88		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL I	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		200.967.035,02	666.948.135,88		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL I	2670204.4307961
13301010053	RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO		666.948.135,88	0,00		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL II	2670204.4307961
31103050008	RECEITAS DE SERVIÇOS A FATURAR - PJ DE DIREITO PÚBLICO (PLEITO)		666.948.135,88	0,00		ESTORNO - RECEITA A FATURAR - PLEITO -PETRO BRASIL II	2670204.4307961

4.33. Cabe ainda destacar a ausência de propósito negocial na cessão de tais créditos para o fundo de investimento em direitos creditórios RIO FORMOSO II, uma vez que os créditos em questão foram cedidos em troca de cotas do próprio fundo, cujo patrimônio é constituído exatamente por estes mesmos direitos creditórios. Ou seja, em consequência, o sujeito passivo passou a ser possuidor da quase totalidade das cotas do fundo (90,81%), cujo patrimônio consiste dos direitos creditórios antes possuídos pelo contribuinte, por praticamente os mesmos valores.

4.34. É preciso frisar, novamente, que o fundo RIO FORMOSO II foi constituído em 23/08/2016 (dia anterior à cessão dos direitos creditórios pelo fiscalizado), e, conforme as demonstrações publicada pelo fundo para o exercício findo em 31/03/2017, 100% do seu patrimônio corresponde aos direitos creditórios cedidos pelo contribuinte em 24/08/2016.

4.35. Desta forma, verifica-se a ocorrência de fraude no acréscimo contabilizado de R\$ 1.000.657.956,44 no patrimônio líquido do contribuinte, correspondente à aquisição de cotas em fundo de investimento, sem seu o correspondente oferecimento à tributação.

4.36. Vale destacar que o FUNDO RIO FORMOSO II é representado na operação de cessão por INTRADER DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA, CNPJ n.º 15.488.568/0001-95, por seu administrador à época, EDSON HYDALGO JUNIOR, CPF n.º 167.354.618-86. Note-se ainda que um dos acionistas do sujeito passivo, com participação de 36,91402%, era o FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES CEVIX, CNPJ n.º 11.283.444/0001-06, cujo representante legal também era EDSON HYDALGO JUNIOR, CPF n.º 167.354.618-86, conforme as informações consignadas no Registro Y600, Identificação e Remuneração de Sócios, Titulares, Dirigentes e Conselheiros.

9. Como se sabe, o propósito negocial revela-se como a motivação econômica de determinada operação. Contudo, o direito pátrio não alberga a sua consideração isolada como critério suficiente para desqualificar operações legitimamente praticadas pelos contribuintes. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º

2.446/DF, reconheceu a constitucionalidade da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104, de 2001, mas, do voto da Ministra Cármen Lúcia (Relatora), destacam-se os seguintes excertos sobre a injuridicidade da adoção de interpretação econômica como elemento configurador da dissimulação da ocorrência do fato gerador:

6. (...)

Ressalte-se, de pronto, ter sido a norma impugnada incluída no dispositivo do Código Tributário que estabelece quando se tem por ocorrido o fato gerador com seus efeitos, qual seja, o art. 116.

O parágrafo único acrescido ao art. 116 dispõe que *“a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”*

O fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001, é, dessa forma, aquele previsto em lei.

Faz-se necessária, assim, a configuração de fato gerador que, por óbvio, além de estar devidamente previsto em lei, já tenha efetivamente se materializado, fazendo surgir a obrigação tributária.

Assim, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

O parágrafo único do art. 116 do Código não autoriza, ao contrário do que argumenta a autora, *“a tributação com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor, tributando mesmo que não haja lei para caracterizar tal fato gerador”* (fl. 3, e-doc. 2, grifos nossos).

Autoridade fiscal estará autorizada apenas a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado. Tem-se, pois, que a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária.

Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas. A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada,

(...)

8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”.

Tem-se no artigo 110:

*“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Esse dispositivo não foi alterado pela Lei Complementar n. 104/2001.

9. De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.

(...)

10. Nessa concepção, Ives Gandra da Silva Martins é categórico<sup>1</sup>:

(...)

Tenho para mim que o artigo 150 inciso I da Constituição Federal não é apenas repetitivo do art. 5º inc. II, mas explicitador de que ao Fisco cabe a espada da imposição, nos estritos limites do que a Constituição lhe permite, e, ao contribuinte, defender-se com o escudo da lei suprema para que não seja obrigado a submeter-se a exigências indevidas. Pretende, todavia, o Fisco suprir as omissões legislativas por interpretações econômicas, superativas da lei formal. Porém, em direito tributário, não cabe a interpretação econômica. Sendo o tributo uma norma de rejeição social (Teoria da Imposição Tributária, Ed. LTR, 2ª. ed., 1998), deve o Fisco respeitar, rigorosamente, o disposto na legislação para exigir os tributos constitucionalmente devidos, não podendo jamais desconsiderar, superar, eliminar as formas legais e legitimamente adotadas pelo contribuinte, para fazer prevalecer outra, à sua escolha, que implique maior arrecadação.

(...)

11. Segundo ensina Ingrid Aragão Freitas Porto, *“Na interpretação econômica o que importa na verificação da existência de relação jurídica tributária é o seu conteúdo econômico, e não a forma jurídica. O que importa não é o fato gerador, mas a capacidade contributiva. Assim, se um ato do contribuinte não estiver previsto legalmente como fato gerador, mas os seus efeitos econômicos forem similares aos de fatos geradores, então, pode esse ato ser tributado, a despeito de não estar tipificado”*<sup>2</sup>.

12. Deduz-se, desse modo, que não é dado à autoridade administrativa *“desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”* (cfe. parágrafo único do art. 116 do CTN), **mediante uma interpretação meramente econômica.**

13. Ressalte-se que a *“economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”* resplandece, para Hugo de Brito Machado, técnica de elisão fiscal<sup>3</sup>. Já evasão fiscal, nas palavras de Luis Flávio Neto, *“se constitui a partir do momento que se verifica a utilização pelo contribuinte de práticas expressamente proibidas pelo ordenamento jurídico, com o objetivo de evitar, minorar ou retardar o pagamento de tributos”*<sup>4</sup>.

14. Portanto, o simples fato de o contribuinte poder alcançar o mesmo resultado mediante a adoção de uma determinada forma jurídica, dentre tantas outras à sua disposição, desde que lícita, não basta para a desconsideração das operações praticadas, independentemente

---

<sup>1</sup> “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”, Gazeta Mercantil, 06.07.2005, disponível para consulta em [http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/23/65a6741a2005091\\_a\\_interpr\\_eco\\_no\\_dir\\_trib.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2012/10/23/65a6741a2005091_a_interpr_eco_no_dir_trib.pdf).

<sup>2</sup> “A tipicidade aberta e a interpretação econômica no Direito Tributário”, II Jornada de Direito Tributário, Coleção Jornada de Estudos Esmaf, 13, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Escola de Magistratura Federal da 1ª Região, outubro/2012, p. 149.

<sup>3</sup> “Breves Notas sobre o Planejamento Tributário”. In: Marcelo Magalhães Peixoto; José Maria Arruda de Andrade. (Org.). Planejamento Tributário. São Paulo: MP, 2007 p. 360

<sup>4</sup> “Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário”, 2011. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 201, p. 54

de se submeterem à menor carga tributária, visto que tal estratégia não configura evasão, mas sim elisão fiscal.

15. De outra parte, cabe retirar do oblívio o disposto no artigo 167 do Código Civil, que soa:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º. Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

16. Assim, apenas será considerado simulado, e portanto nulo, o negócio jurídico que aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou se os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados, situações que evidentemente não coincidem com as que estão pormenorizadas nos autos.

17. Todavia, ainda que não se vislumbre, no contexto dos autos, a ausência de propósito negocial como requisito que possa balizar o lançamento, cumpre reconhecer que a sua menção pelo TVF teve natureza apenas *obiter dictum*, isto é, “*alguma coisa dita de passagem, incidental ou colateralmente, mas que não é necessária à decisão do caso ou, para os que militam na área, não faz parte da ratio decidendi*”<sup>5</sup>.

18. Do mesmo modo, o fato de EDSON HYDALGO ser o administrador de INTRADER DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA., representante do FUNDO RIO FORMOSO II, e, ao mesmo tempo, ser o representante legal de FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES CEVIX, um dos acionistas do sujeito passivo, com participação de 36,91402%, à míngua da demonstração de qualquer conduta ilegal, é absolutamente irrelevante para reprovar a operação.

19. Sucede, contudo, que à luz dos demais aspectos destacados pela fiscalização, salta aos olhos a omissão de receitas praticada pela Autuada.

20. Efetivamente, é incontroverso que a Autuada era parte em diversos processos judiciais e em procedimento arbitral, relativos a direitos decorrentes de contratos de fornecimento de bens e de prestação de serviços, correspondendo a receitas referentes ao exercício das suas atividades operacionais. Além do que, como se tratava de meras postulações, vale dizer, como a sua existência dependia de decisões a serem proferidas e executadas no âmbito judicial e arbitral, tais importâncias não estavam registradas em sua contabilidade.

---

<sup>5</sup> “Black’s Law Dictionary”, ThomsonWest, St. Paul, 2007, p. 1102, *apud* Paulo Thadeu Gomes da Silva, “Decisão judicial, *obiter dictum* e *fait divers* - Uma reflexão sobre a interpretação de textos dentro do Direito e de outras áreas do conhecimento”.

21. Ainda que o recebimento dos pretensos créditos, no montante de R\$ 1.000.657.956,44, fosse reconhecido como provável ou possível, de acordo com a opinião expressa por escritório de advocacia empresarial em documentos apresentados pela Autuada, não havia certeza sobre a sua confirmação judicial ou arbitral e, principalmente, sobre a sua liquidação. Ou, nas palavras da Recorrente, havia “*mera expectativa de realização futura (i.e., quando do trânsito em julgado) dos valores discutidos nas ações judiciais e no procedimento arbitral*”.

22. Deste modo, é fato que os créditos em questão, dada a sua incerteza e até mesmo sua iliquidez, não integravam o ativo da Recorrente, como, aliás, dispõe o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (Sumário):

#### **Ativos contingentes**

Um ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência, ou não-ocorrência, de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.

Uma entidade não deve reconhecer um ativo contingente. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

23. Pois bem, os direitos creditórios em questão, até então sem valor patrimonial, foram cedidos para RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO-PADRONIZADO MULTISSETORIAL NP, nos termos do “Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças” de fls. 7579/7600, pelo preço de R\$ 1.000.657.956,44, conforme disposto em suas Cláusulas Quinta e Sexta:

#### **CLÁUSULA QUINTA – PREÇO DE AQUISIÇÃO**

5.1. Pela aquisição dos Direitos Creditórios líquidos descritos no item (2.1) da Cláusula Segunda, será pago pela Cessionária à Cedente, à vista, na data da lavratura da Escritura Pública de Cessão de Direitos Creditórios de que trata a Cláusula Sétima, o preço de aquisição equivalente a 100% (cem por cento) do Valor do Direito Creditório Total, correspondente na presente data a R\$ R\$ R\$1.000.657.956,44 (um bilhão, seiscentos e cinquenta e sete mil, novecentos e cinquenta e seis reais e quarenta e quatro centavos) “Preço de Aquisição”.

5.2. O Preço de Aquisição deverá ser pago sem qualquer dedução, desconto ou compensação de qualquer natureza, devendo a Cedente arcar com todos os tributos incidentes em decorrência da presente cessão. As obrigações tributárias geradas à Cedente, portanto, serão cumpridas exclusivamente por esta última.

#### **CLÁUSULA SEXTA – FORMA DE PAGAMENTO**

6.1. O pagamento a ser efetuado pela Cedente à Cessionária será em cotas do Fundo, conforme Boletim de Subscrição de n.º 1 e datado de 24 de agosto de 2016, no prazo de até 5 (cinco) dias úteis da presente cessão, sob pena de multa moratória diária de 1% e juros de 5%, bem como correção monetária, com base na SELIC, calculado pro rata die.

24. Como visto, o preço seria pago por dação em pagamento de quotas do próprio fundo, submetendo-se às normas do contrato de compra e venda, *ex vi* do disposto no artigo 357 do Código Civil, *litteris*:

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

25. Salta aos olhos, portanto, que os direitos creditórios foram cedidos pelo preço de R\$ 1.000.657.956,44, mediante a dação em pagamento de quotas do FIDC RIO FORMOSO II, cujo valor foi equiparado pelas próprias partes ao valor atribuído àqueles ativos.

26. Além disso, apesar de as Cláusulas 4.2 e 4.3 estabelecerem como condições suspensivas (i) a realização das devidas comunicações, (ii) o efetivo pagamento do preço e (iii) a respectiva homologação judicial; a cessão teve caráter definitivo, sendo irrevogável e irreatável, não respondendo a Recorrente sequer pela solvência do devedor e pelo pagamento do direito creditório, conforme estabelecido nas Cláusulas 2.3 e 2.4:

2.3. A cessão definitiva do Direito Creditório é efetuada de forma irrevogável e irreatável, em caráter definitivo, mediante o pagamento do Preço de Aquisição.

2.4. A Cedente não responde pela solvência do Devedor e pelo pagamento do Direito Creditório cedido à Cessionária nos termos deste Instrumento de Cessão. Não obstante, a Cedente responde pela existência e efetiva titularidade do Direito Creditório, bem como pela correta e adequada formalização das cessões do mesmo, ocorridas desde o Credor Original até a Cessionária, o que deverá ser realizado pela Cedente ou seus patronos, sob sua responsabilidade, no prazo limite de 90 (noventa) dias da data de celebração deste contrato por meio dos termos de comunicação.

[...]

4.2. A cessão dos Direitos Creditórios da Cedente à Cessionária somente será considerada perfeita e acabada, após (i) as devidas Comunicações, nos termos da Carta Magna, (ii) o efetivo pagamento do Preço de Aquisição; e exaurida quando da (iii) homologação em juízo da execução acerca da cessão dos Direitos Creditórios em favor da Cessionária.

4.3. A cessão formalizada na forma desta Cláusula, depois de cumpridas as Condições Suspensivas estabelecidas acima, transferirá à Cessionária, em caráter definitivo, sem direito de regresso ou coobrigação da Cedente e de suas Afiliadas, a plena titularidade dos Direitos Creditórios ora cedidos e de todos e quaisquer direitos, garantias, privilégios, preferências, prerrogativas e ações a eles relacionados.

27. Portanto, a conjuntura retratada nos autos refletiu clássica operação de cessão de bens e direitos, cuja contrapartida exigiria o reconhecimento da receita por parte da Recorrente.

28. Em verdade, a Recorrente poderia manter os direitos creditórios, até então em discussão judicial e arbitral, sob a sua titularidade, vindo a reconhecer as receitas deles decorrentes na medida em que fossem auferidos os resultados positivos. Entretanto, optou por alienar os créditos para o FIDC e antecipar a sua realização, em inegável aumento patrimonial refletido nas suas demonstrações financeiras.

29. Conforme narrado no TVF e admitido pela Recorrente, não foi feito qualquer registro contábil dos direitos creditórios inerentes às ações judiciais e ao procedimento arbitral, dada a sua natureza de ativo contingente (CPC 25). Porém, uma vez negociados tais ativos, reconheceu-se o valor das quotas recebidas do FIDC diretamente no patrimônio líquido, mas sem reconhecer o respectivo pagamento, como receita tributável. Ou seja, a contingência do ativo deixou de existir, para a Recorrente, quando ocorreu a sua negociação. A partir desse momento, o que era contingente (direitos creditórios), passou a ser concreto (quotas sociais recebidas em pagamento).

30. É o que se depreende da leitura do TVF, inclusive dos itens destacados pela Recorrente, em que não há qualquer contradição:

<p>"4.30. Com efeito, <b>no momento do reconhecimento dos direitos creditórios (um ativo contábil), a empresa deveria ter creditado uma conta de receita</b> e não a conta de "ágio na subscrição de ações", que possui outra finalidade. Ou seja, ao creditar a conta de ágio, a empresa, por meio de um artifício contábil doloso, deixou de transitar o valor pela conta de receita antes de registrar o aumento patrimonial." (fl. 25 do TVF – g.n.)</p>	<p>"7.1.2. De fato, restou configurada a omissão de receitas quando <b>o sujeito passivo deixou de reconhecer contabilmente os direitos creditórios como um ativo</b>, tendo como contrapartida uma conta representativa de receita (...)" (fl. 30 do TVF – g.n.)</p>
--	---

31. Aliás, o fato de o lançamento indicar "Omissão de Receitas de Bens e Serviços" decorre exatamente da natureza dos direitos creditórios cedidos, posto que, conforme indicado no item 4.28 do TVF, "*No tocante aos direitos creditórios em questão, os documentos apresentados comprovam que todos são relativos a contratos de fornecimento de bens e de prestação de serviços, ou seja, trata-se de valores referentes ao exercício das atividades operacionais do contribuinte*".

32. Vale acentuar, a Recorrente detinha pretensos créditos oriundos de contratos firmados no desempenho das suas atividades, postulados judicialmente e por via de procedimento arbitral, que vieram a ser cedidos mediante o preço de R\$ 1.000.657.956,44, liquidado pela dação em pagamento de quotas do FIDC, neste mesmo valor. Ou seja, a classificação da receita em questão poderia se dar tanto em relação à sua origem (Receitas de Bens e Serviços), quanto em relação à respectiva negociação (Receita da Venda de Ativos Contingentes). Contudo, como visto anteriormente, ao serem negociados, os ativos contingentes perderam tal qualidade, e, nos termos do CPC 25, acima mencionado, "*quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado*", Desse modo, sabendo-se que não há "ganho de capital" na negociação de ativos contingentes, por manifesta incompatibilidade dos institutos, a solução de intitular a falta de oferecimento à tributação como "Omissão de Receitas de Bens e Serviços" era a que melhor representava os fatos apreciados pela fiscalização.

33. Bem se vê, destarte, que houve claro acréscimo patrimonial, uma vez que, com a operação de cessão consumada, foi antecipado o recebimento dos créditos em espeque, ainda que por meio de dação em pagamento, passando a Recorrente a não mais se submeter aos efeitos de eventual insolvência e inadimplemento por parte dos devedores, riscos esses transferidos ao cessionário. Não se tratou de "*simples substituição da posição econômica nas ações judiciais e no procedimento arbitral*", mas de concreta realização dos ativos contingentes, que, na ocasião,



foram dimensionados e cedidos. O que era expectativa de direito (direitos creditórios em ações judiciais e procedimento arbitral) passou a ser direito potestativo (direito de receber as quotas em pagamento, avaliadas pelas partes em R\$ 1.000.657.956,44).

34.Com a cessão dos ativos mediante recebimento do preço, passou a ser irrelevante, para fins do reconhecimento da receita, a futura ocorrência do trânsito em julgado de decisões favoráveis à Recorrente nas ações judiciais e no procedimento arbitral, pois a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica se deu no momento do ingresso patrimonial consistente nas quotas recebidas do FIDC RIO FORMOSO II, tal como descrito nos itens 4.2 e 4.5 do TVF, acima reproduzidos.

35.Anote-se que não há qualquer crítica ao registro do evento contábil relativo à aquisição das quotas do FIDC RIO FORMOSO II como item representativo do ativo, visto que espelhou adequadamente a realidade econômica e jurídica da operação. A controvérsia cinge-se à contrapartida do mesmo lançamento, em que a Recorrente efetuou registro a crédito diretamente em seu Patrimônio Líquido, sem transitar por conta de receita.

36.Nesse ponto, andou bem a r. decisão recorrida ao ponderar que *“A exigência fiscal não decorre de uma mera formalidade contábil, mas de atos, negócios e operações que tiveram consequências concretas no mundo real. Conforme já exhaustivamente demonstrado nas subseções precedentes, no caso presente os fatos não deixam dúvida de que, depois de consumada a operação de cessão, os direitos creditórios, assim como as quotas do fundo de investimento em que eles foram convertidos, caracterizam-se como ativo, bem como geraram, em valor equivalente, um acréscimo patrimonial ou receita tributável”*. Isto é, no mundo real, houve um acréscimo patrimonial relativo ao recebimento de quotas do FIDC.

37.Quanto à origem do acréscimo patrimonial *sub examine*, dúvidas não há de que decorreu de receita tributável, visto que, segundo a citação de Ricardo Mariz de Oliveira invocada pela própria Recorrente, as quotas recebidas em pagamento pela cessão dos direitos creditórios consubstanciaram *“ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados”* (item 313 do RV). Em outros termos, houve ingresso de quotas do FIDC (elemento novo e positivo) em contraprestação de operação praticada pela Recorrente, consistente na cessão dos direitos creditórios, oriundos das atividades econômicas por ela desempenhadas e que compõem as suas fontes de resultado.

38.Nessa ordem de ideias, ainda que a Recorrente tenha figurado como controladora do referido FIDC RIO FORMOSO II, impende também refutar a possibilidade da mensuração do investimento pelo Método de Equivalência Patrimonial, uma vez que essa técnica restringe-se à avaliação da participação em **sociedades** coligadas e controladas, conforme se depreende do disposto, entre outros, no artigo 243 do então vigente RIR/99:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)



§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

39. Nesse sentido, os itens 21 e 28 da Solução de Consulta Cosit nº 318, de 2018, são suficientemente elucidativos:

21. Como se pode observar, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determina que o método da equivalência patrimonial somente é aplicável aos investimentos em participação no capital social de **sociedades coligadas, sociedades controladas, bem como de outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo econômico ou que estejam sob o mesmo controle comum**. A redação do art. 248 é taxativa, não permitindo, portanto, que outros investimentos submetam-se à avaliação pelo método da equivalência patrimonial. Frise-se, inclusive, que tal redação foi dada pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, diplomas legais que promoveram alterações na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em razão da adoção dos padrões internacionais de contabilidade.

(...)

28. Portanto, observa-se, de forma clara e objetiva, que o alcance legal do método da equivalência patrimonial no âmbito da legislação do IRPJ restringe-se aos investimentos representados por participações no capital de **sociedades coligadas, sociedades controladas, bem como de outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo econômico ou que estejam sob o mesmo controle comum**. Entendimento também aplicável à CSLL, por força do disposto no art. 50 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, **litteris**:

*Art. 50. Aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 8º, 10 a 42 e 44 a 49.*

40. Também o Parecer Contábil de fls. 7948/7953, produzido pela Recorrente, destaca que o MEP aplica-se a investimentos em participações **societárias**:

O MEP é um dos métodos aceitos na contabilidade para mensurar e apresentar os **investimentos em participações societárias**. A partir do MEP, a entidade investidora registra no ativo um valor equivalente à sua participação no patrimônio da investida, de forma que, se o patrimônio líquido da entidade investida estiver mensurado a valor justo, o investimento reportado no ativo da investidora também estará.

41. Ora, nos termos do artigo 1.368-C do Código Civil, **fundos de investimento não têm a natureza jurídica de sociedade**, mas sim de comunhão de recursos sob a forma de condomínio de natureza especial. Confira-se:

Art. 1.368-C. O fundo de investimento é uma comunhão de recursos, constituído sob a forma de condomínio de natureza especial, destinado à aplicação em ativos financeiros, bens e direitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Não se aplicam ao fundo de investimento as disposições constantes dos arts. 1.314 ao 1.358-A deste Código. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Competirá à Comissão de Valores Mobiliários disciplinar o disposto no caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º O registro dos regulamentos dos fundos de investimentos na Comissão de Valores Mobiliários é condição suficiente para garantir a sua publicidade e a oponibilidade de efeitos em relação a terceiros. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

42.A própria Recorrente reconhece, no item 51 do RV, que não houve aquisição de participação societária:

51. Desse modo, em sua Impugnação, a Recorrente explicou que o lançamento fiscal careceria de devida motivação, já que a **exigência de IRPJ e da CSLL no caso em análise jamais poderia ser justificada com base em tal dispositivo legal, na medida em que não houve, no caso em discussão, uma aquisição de participação societária** e, muito menos, a dedução de qualquer valor relacionado a uma amortização de ágio.

43.Por via de consequência, não tendo o FIDC natureza de sociedade, não se trata de investimento em sociedade controlada, não cabendo, assim, a aplicação do MEP.

44.De mais a mais, não há que se falar que o registro da participação da Recorrente no FIDC, mensurada pelo MEP, seria de apenas R\$ 908.697.490,24, seja porque o MEP, como visto, não é aplicável, seja ainda porque o preço efetivamente recebido pela Recorrente foi de R\$ 1.000.657.956,44, correspondente à avaliação da quotas do FIDC que lhe foram dadas em pagamento.

45.Outrossim, ao contrário do exposto pela Recorrente, a autoridade lançadora, na medida em que se deparou com a contabilização de receitas diretamente no patrimônio líquido, em conta de ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES, evidentemente obrigou-se a tratar do tema no TVF, a despeito dos esclarecimentos prestados pela Autuada. Nota-se, inclusive, que as abordagens realizadas pela fiscalização durante todo o procedimento investigatório, inclusive quanto ao eventual atendimento das disposições constantes do artigo 20 e parágrafos do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foram sempre no sentido do completo esclarecimento dos fatos, muitos dos quais não se confirmaram e não compuseram as conclusões finais da atuação e sua fundamentação legal. Ou seja, em nenhum momento foi exigido o cumprimento das providências aludidas pelo indigitado dispositivo legal, apenas cogitado para fins de análise e exclusão de possibilidades.

46.Não se verifica, assim, o propalado erro do motivação do lançamento. O que se percebe, a rigor, é que a Recorrente tergiversa sobre os motivos detalhadamente expostos pela autoridade fiscal no TVF, bem como sobre os fundamentos adotados pela r. decisão recorrida, para confundir os conceitos e premissas utilizadas, que flagrantemente indicaram a inaplicabilidade do MEP à situação examinada, conclusão que exigiu a análise de diversas facetas da operação e da relação entre a Recorrente com o FIDC RIO FORMOSO II, entre as quais o próprio cabimento do MEP e sua repercussão na acusação fiscal.

47.A Recorrente, ao passo em que reconhece que a legislação societária limita a aplicação do MEP às sociedades (que, como visto, não é o caso dos fundos de investimento), defende que, para fins contábeis, isso seria possível.

48. Porém, não se pode confundir regras e princípios contábeis com normas tributárias. Apesar de as últimas frequentemente encaparem os primeiros e neles encontrarem seu fundamento teleológico, havendo confluência principiológica, isso nem sempre ocorre. Nessas situações, muito embora a ciência contábil seja construída a partir de conhecimentos sistematizados adquiridos via observação, identificação, pesquisa e explicação de determinados fenômenos e fatos, ela sucumbirá ao caráter jurídico extraído, hermeneuticamente, das fontes do direito.

49. As fontes clássicas do direito tributário, como bem assinala Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>, estão indicadas nos artigos 96 e seguintes do Código Tributário Nacional, sob a rubrica “legislação tributária”, e podem ser classificadas como “principais” e “complementares ou secundárias”. As primeiras abrangem a lei, os tratados internacionais e os decretos regulamentares, enquanto que as últimas consistem em decretos autônomos, jurisprudência, atos administrativos de caráter normativo e os usos e costumes.

50. Desde a edição do Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942, então denominado “Lei de Introdução ao Código Civil”<sup>7</sup>, já se previa que “*Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito*” (art. 4º).

51. No âmbito tributário, o Código Tributário Nacional<sup>8</sup>, que foi instituído pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, veio a estabelecer em seu artigo 108 (inserido no “Capítulo IV - Interpretação e Integração da Legislação Tributária”) que “*Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade*”.

52. Desse modo, pode-se afirmar que deverão ser adotados princípios gerais de direito tributário e princípios gerais de direito público como método de interpretação e integração da legislação tributária, **apenas na ausência de disposição expressa na legislação tributária acerca de determinada situação jurídica e ultrapassado sem sucesso o emprego da analogia.**

53. No caso dos autos, como visto, a legislação civil é de meridiana clareza ao dispor que fundos de investimento não têm natureza jurídica de **sociedade**, mas sim de comunhão de recursos sob a forma de condomínio de natureza especial. Já a legislação comercial, a seu turno, circunscreve a aplicação do MEP apenas às sociedades. Por decorrência, não há espaço para a utilização de analogia ou de princípios gerais de direito.

54. Diante do eventual conflito contábil e jurídico, para fins de exigência tributária, e sem prejuízo da aplicação contábil para outros objetivos, há de prevalecer o caráter jurídico. É que leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>:

---

<sup>6</sup> Direito Tributário Brasileiro, Forense, 3ª edição revista, 1971, p.357.

<sup>7</sup> Denominação alterada para “Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro” pela Lei 12.376, de 30 de dezembro de 2010.

<sup>8</sup> Título atribuído à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, pelo Ato Complementar 36, de 13 de março de 1967.

<sup>9</sup> “O absurdo da interpretação econômica do ‘Fato Gerador’ - Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 102, jan./dez. 2007, pp.455/456.

(...) os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não-econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.

O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas; mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação.

(...)

55.É também importante destacar que a circunstância de o FIDC ter reajustado, no exercício findo em 31.03.2020, o valor dos ativos adquiridos para R\$ 372 milhões, em razão de sentença arbitral proferida e do risco de ações judiciais serem julgadas desfavoravelmente, não atinge a receita percebida pela Recorrente com o recebimento das quotas no ano-calendário de 2016, quando seu valor efetivo era de R\$ 1.000.657.956,44. Ocasional valorização ou desvalorização do ativo, por força de eventos posteriores, é da natureza da aplicação em fundos de investimento, e terão seus reflexos tributários nos próprios exercícios em que se manifestarem. Além do mais, segundo a Cláusula 2.4 do “Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças” de fls. 7579/7600 (acima reproduzida), a Recorrente “*responde pela existência e efetiva titularidade do Direito Creditório*” perante o cessionário (FIDC), de modo que, se e quando vier a ser chamada a responder por esta obrigação, poderá, nesse momento, considerar o dispêndio que venha a suportar.

56.Em remate, também improcede a alegação da Recorrente de que os valores discutidos no procedimento arbitral e nas ações judiciais não representam acréscimo patrimonial diante de sua natureza indenizatória, pois, como visto, não havia qualquer ativo registrado contabilmente, isto é, não se pode falar em recomposição patrimonial quando não há patrimônio a ser recomposto. Portanto, ao fim e ao cabo, todo o pagamento do preço recebido pela cessão dos direitos consistiu em matéria tributável, determinada nos termos do artigo 142 do CTN.

57.Ademais, considerando que nem toda indenização ou ressarcimento não representa acréscimo patrimonial, competia à Recorrente comprovar e dimensionar os valores que eventualmente não devessem compor a base de cálculo, ônus do qual não se desenvencilhou.

58.Conseqüentemente, com a devida vênia aos entendimentos contrários, em especial aos apresentados pelos pareceres produzidos às fls. 7948/7953 e 8874/8891, deve ser mantido o lançamento no ponto combatido.

**ACUSAÇÃO 02 - OMISSÃO DE RECEITA PELA FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS**

59.O item 6 e subitens do TVF de fls. 8477/8519 expõem detalhadamente os fundamentos da autuação pautada na omissão de receitas pela falta de oferecimento à tributação de recebimentos de COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A:

#### 6. DA FALTA DE OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS AUFERIDAS

6.1. O contribuinte deixou de oferecer à tributação parte das receitas auferidas no ano – calendário 2016, relativas ao cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A.

6.2. Como visto acima, o contribuinte forneceu bens e serviços para o cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, durante o ano-calendário 2016. Entretanto, parte das receitas obtidas deixaram de ser oferecidas à tributação, sendo estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas.

6.3. Intimado acerca desse fato, o contribuinte alegou, em resposta apresentada em 04/10/2021, que “*tais receitas foram reconhecidas pela empresa NOVA ENGEVIX CONSTRUÇÕES E MONTAGENS S/A (CNPJ 18.294.051/0001-39), eis que houve cessão de direitos e obrigações relacionados ao contrato com a cliente COPEL...*”, anexando, a título de comprovação, três documentos em formato PDF, contendo: i) cópias das notas fiscais; ii) cópia de “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações”, firmado entre a fiscalizada e ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 18.294.051/0001-39, datado de 30/06/2013; e iii) relatórios de impressão extraídos do SPED do Livro Razão e do LALUR da Empresa ENGEVIX CONSTRUÇÕES, ENGENHARIA E MONTAGENS S/A, CNPJ 18.294.051/0001-39, conforme item 3.40 deste Termo.

6.4. O sujeito passivo ainda acrescentou que, no seu entendimento, os documentos acima mencionados demonstrariam o reconhecimento da receita em questão na empresa acima mencionada.

6.5. Contudo, em que pesem os esclarecimentos prestados pelo fiscalizado, não procedem as suas alegações, como será demonstrado adiante.

6.6. As receitas em questão se referem ao fornecimento de bens e serviços para implantação da UHE Colíder, sendo tais fornecimentos efetuados pelo CONSÓRCIO COLÍDER, integrado pelo contribuinte, juntamente com J. MALUCELLI CONSTRUTORA DE OBRAS S/A, CR ALMEIDA ENGENHARIA DE OBRAS S/A, WIND POWER ENERGIA S/A e VLB ENGENHARIA LTDA, conforme informações prestadas pelo próprio fiscalizado.

6.7. Tais receitas correspondem, em sua quase totalidade, a notas fiscais de prestação de serviços e de venda de bens emitidas pelo contribuinte, tendo como destinatário/tomador dos serviços a empresa COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, CNPJ nº 04.370.282/0003-31, além de duas notas de débito emitidas pelo sujeito passivo e tendo como destinatário o estabelecimento matriz da COPEL, de CNPJ nº 04.370.282/0001-70.

6.8. Assim, as notas fiscais de prestação de serviços que deixaram de ser oferecidas à tributação pelo contribuinte são as de nºs 10898, 10899, 11004, 11005, 11163, 11164, 11165, 11350, 11351, 11599 e 11643, no total de R\$ 10.4686.505,01, relacionadas a seguir:

NF Serviços	Data Emissão	CNPJ Emitente	CNPJ Tomador	Valor Total
10898	08/01/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.106.599,38
10899	08/01/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.268.469,90
11004	10/02/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.134.708,58
11005	10/02/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.167.888,74
11163	08/03/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.844.460,44
11164	09/03/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	434.765,41
11165	09/03/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	328.993,30
11350	06/04/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.226.542,88
11351	06/04/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	455.564,91
11599	25/05/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.106.599,38
11643	07/06/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	411.912,09
			Total	10.486.505,01

6.9. Observe-se que, de acordo com as informações obtidas junto ao tomador dos serviços, tais notas foram pagas por meio de transferências eletrônicas em contas de titularidade do fiscalizado.

6.10. De fato, é preciso destacar que os pagamentos e/ou depósitos efetuados pelo cliente/tomador

dos serviços foram, de acordo com as informações obtidas por meio da circularização, sempre efetuados em contas de titularidade do contribuinte, com exceção dos casos em que este solicitou que os depósitos/pagamentos fossem efetuados em conta bancária do Consórcio Colíder, como já apontado acima.

6.11. Em relação às notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias, o fiscalizado deixou de oferecer à tributação as notas de nºs 2754, 2755, 2741, 2742, 2749, totalizando R\$ 1.300.952,25, discriminadas abaixo:

NF-e	Data Emissão	CNPJ Emitente	CNPJ Tomador	Valor Total
2754	17/05/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	53.497,23
2755	17/05/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	22.575,57
2741	11/02/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	1.192.099,18
2742	24/02/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	8.780,27
2749	19/04/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0003-31	24.000,00
Total				1.300.952,25

6.12. No tocante às notas de débito, o sujeito passivo deixou de oferecer à tributação os valores referentes às notas MTZ-1347 e MTZ-1350, no valor total de R\$ 1.040.203,42, as quais são relacionadas a seguir:

Nota de Débito	Data Emissão	CNPJ Emitente	CNPJ Tomador	Valor Total
MTZ 1347	08/03/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0001-70	520.101,71
MTZ 1350	08/03/2016	00.103.582/0001-31	04.370.282/0001-70	520.101,71
Total				1.040.203,42

6.13. Portanto, verifica-se que os documentos fiscais que dão suporte aos fornecimentos de bens e serviços em tela foram todos emitidos pelo fiscalizado. Além disso, os pagamentos relativos a estes fornecimento foram efetuados em contas bancárias do contribuinte, ou em contas bancárias por ele indicadas por escrito e mediante sua autorização expressa.

6.14. Por outro lado, os demais documentos apresentados pelo cliente/tomador dos serviços, tais como boletins e planilhas de medição, correspondências, comunicações e mensagens eletrônicas comprovam o envolvimento do fiscalizado no fornecimento dos bens e serviços em questão.

6.15. Assim sendo, todos os elementos coletados (documentos fiscais, comprovantes de pagamento/transferências bancárias, boletins e planilhas de medição, comunicações etc.) apontam no sentido de que os fornecimentos de bens e serviços foram efetuados pelo fiscalizado e que, por conseguinte, as correspondentes receitas devem compor o seu resultado tributável e ser por ele oferecidas à tributação.

6.16. A mera apresentação de um contrato particular, sem registro, firmado entre o fiscalizado e uma empresa do mesmo grupo econômico, não é suficiente para se contrapor à conclusão acima. De fato, em respeito aos princípios contábeis da entidade, da competência e da realização da receita, as receitas devem ser reconhecidas pela entidade que despendeu os esforços (custos e despesas) para obtê-las, e não compete aos gestores de um grupo econômico decidir, a seu bel-prazer ou atendendo a suas próprias conveniências, reconhecê-las nesta ou naquela empresa.

60. Neste tópico, a Recorrente não contesta a acusação, limitando-se a argumentar que, em sendo a Acusação Fiscal 01 improcedente, *“as bases autuadas relativas à Acusação Fiscal 02, que totalizam R\$ 12.827.66-,68, deverão ser absorvidas pelo prejuízo fiscal (“PF”) e pela base de cálculo negativa da CSLL (“BCN”) apurados pela Recorrente no ano-calendário de 2016, que foram consumidos de ofício, conforme indicado nos autos de infração”*.

61. Dessa forma, tendo sido mantida a Acusação Fiscal 01, restam prejudicadas as alegações recursais em questão.

### **DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**

62.Segundo informam o item 8 e subitens do TVF de fls. 8477/8519, as razões de que se valeu a fiscalização para a qualificação da multa foram as seguintes:

### **8. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

8.1. Sobre os montantes de IRPJ e reflexos apurados na presente fiscalização, será aplicada multa qualificada de 150%, conforme artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, cujo teor transcreve-se na sequência:

*"(...)Artigo 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexistente;*

*(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste Artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*(...)§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste Artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos; (...)*

8.2. Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, dispõem:

*"(...)*

*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.*

*(...)”*

8.3. Esta auditoria fiscal entende que a multa de ofício deve ser qualificada pela prática de sonegação e fraude, nos termos estabelecidos no caput e no inciso I do artigo 71 e no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, evidenciada pelas seguintes condutas do sujeito passivo:

- O contribuinte reconheceu contabilmente direitos creditórios no valor de R\$ 1.000.657.956,44, os quais foram objeto de cessão em 24/08/2016 para o fundo RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO-PADRONIZADOS MULTISSETORIAL NP, registrando um vultoso acréscimo no seu patrimônio líquido em 31/12/2016, mas deixou deliberadamente de oferecer a tributação o valor em tela, mediante um artifício contábil doloso, como demonstrado no capítulo 4 acima.
- Por outro lado, o contribuinte forneceu bens e serviços para o cliente/tomador de serviços COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO, durante o ano-calendário 2016, mas também deixou de oferecer à tributação parte das receitas, as quais foram estornadas das contas contábeis de reconhecimento de receitas, descumprindo intencionalmente diversos princípios fundamentais da contabilidade bem como as prescrições da legislação comercial, em especial o art. 177 da Lei nº 6.404/76, conforme descrito no capítulo 6.
- Registre-se que tais atos, detalhadamente descritos nos capítulos 4 e 6 acima, foram praticados com o objetivo de acobertar e dissimular a ocorrência da fraude e no intuito de reduzir a tributação sobre os resultados auferidos pelo contribuinte,

evitando que os ganhos patrimoniais obtidos transitassem pelas contas de resultado e fossem submetidos à incidência de tributos.

- A contabilidade da empresa também espelha a intenção de confirmar esse entendimento, conforme os lançamentos contábeis já reproduzidos anteriormente neste Termo.
- Os documentos acostados ao presente processo provam a intenção dolosa da empresa e dos seus administradores em mudar a realidade dos fatos e em induzir a auditoria fiscal a acreditar na existência de uma participação societária “fictícia”, sujeita à avaliação pelo método da equivalência patrimonial.
- As provas documentais aqui juntadas comprovam o dolo e a fraude.

63.De início, no que tange às questões constitucionais abordadas pela Recorrente, inerentes ao efeito confiscatório da penalidade, importa salientar que as mesmas não comportam conhecimento, *ex vi* do disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual “*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2<sup>10</sup> e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023<sup>11</sup>.

64.Como é possível concluir da leitura do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996 c/c artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, transcritos acima, a qualificação da multa pela configuração de sonegação e fraude está intimamente associada à prática de atos dolosos, ardilosos e espúrios.

65.No presente caso, se a conduta da Recorrente se pautou pela estrita legalidade, uma vez que a operação se revestiu de todas as formalidades legais (Acusação 01), e se as notas fiscais e notas de débito foram emitidas (Acusação 02), não exigindo qualquer esforço da fiscalização no sentido de desvendar os atos praticados e aplicar-lhes os efeitos tributários, não subsistem razões para a qualificação da multa.

66.De fato, no que concerne à Acusação 01, ainda que possa ser reputada de planejamento tributário abusivo, a conduta da Recorrente foi praticada com base em documentação elaborada de acordo com os requisitos formais, de modo a não configurar sonegação ou fraude na acepção empregada pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964. Nesse sentido, confira-se a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2011, 2012

(...)

MULTA DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. ABUSO DE DIREITO. FRAUDE À LEI. INSTITUTOS CIVIS. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Não havendo comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, não se sustenta a qualificação da penalidade. Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade. Tratando-se de planejamento tributário,

<sup>10</sup> Súmula CARF nº 2: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

<sup>11</sup> RICARF: “*Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.*”



ainda que abusivo, não resta caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.  
(...)

(Acórdão n.º 1301-004.133)

67. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, extraem-se os seguintes fundamentos, os quais adoto como razão de decidir:

(...)

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada elisão equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito<sup>16</sup>. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), **não caracterizando fraude**, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal.**<sup>17</sup>

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

- propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;
- proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias<sup>18</sup>.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica ínsita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil).*”<sup>19</sup>

Helena Tôres<sup>20</sup> denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “*com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra a lei, que é evasão ilícita.*”<sup>21</sup>

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

*Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e*

*ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).*

*No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutraliza-se o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.*

*Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.*

*Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”<sup>22</sup>*

Em resumo: A elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico.

A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.<sup>23</sup>

Podemos assim resumir as questões:

Figura	Nomenclatura	Momento	Crime	Multa	Observações
Elisão	Planejamento Tributário	Antes do Fato Gerador	Não	-	-
	Planejamento Tributário Abusivo ou Elusão	Antes do Fato Gerador	Não	"Comum" (75%)	Abuso de Direito, Fraude à Lei
Evasão	Sonegação, Fraude (=Dolo)	Após o Fato Gerador	Sim	Qualificada (150%)	Sonegação, Fraude ou Conluio

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Como argumento adicional, ao menos em relação à glosa de despesas com amortização de ágio, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso e a própria jurisprudência do CARF que endossava o procedimento adotado pela autuada.

(...)

<sup>16</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro:Elsevier, 2012, p. 8.

<sup>17</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

<sup>18</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro:Elsevier, 2012, p. 8.

<sup>19</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro:Elsevier, 2012, p. 9.

<sup>20</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190.

<sup>21</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro:Elsevier, 2012, p. 9-10.

<sup>22</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

<sup>23</sup> LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro:Elsevier, 2012, p. 8.

68.Quanto a ambas Acusações (01 e 02), rememore-se que a omissão de receitas, *per se*, dissociada da prática de outros atos indicativos do intuito de fraude por parte do sujeito passivo, não constitui motivo para a qualificação da penalidade, nos termos da Súmula CARF nº 14:

#### **Súmula CARF nº 14**

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

69.Desta forma, considerando que a multa foi aplicada com base em legislação válida e eficaz, deve persistir no patamar mínimo de 75%, sendo absolutamente descabida a alegação de que, tendo o contribuinte adotado interpretação possível da norma, não seria factível a exigência de qualquer penalidade, visto que, conforme exposto nos tópicos anteriores, não se vislumbra razoabilidade para as práticas adotadas pela Recorrente, absolutamente dissociadas nas normas jurídicas aplicáveis à espécie.

70.Em relação à solicitação da Recorrente para aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, caso a decisão não venha a ser tomada por maioria de votos e, assim seja, ao menos, afastada a multa de ofício, cumpre observar que, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, em cuja vigência o julgamento está sendo realizado e que deverá ser observada quando do cumprimento do acórdão, resta prejudicado o pedido.

71.Por via de consequência, deve ser afastada a qualificação, reduzindo-se à penalidade para 75%.

### **DA DECADÊNCIA**

72.Sustenta a Recorrente que, uma vez reconhecida a ausência de condutas configuradoras da qualificação da multa, o prazo decadencial do direito da Fazenda Pública de promover o lançamento deveria ser aferido de acordo como §4º do artigo 150 do CTN, de modo que, ao tempo da lavratura dos autos de infração, em 15.12.2021, já teria transcorrido o prazo inerente à Acusação Fiscal 01, cujo fato gerador ocorreu em 31.08.2016, e à Acusação Fiscal 02, com fatos geradores ocorridos de 31.01.2016 a 30.06.2016.

73. De fato, diante da inexistência de qualquer contextualização apta a caracterizar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, deve ser aplicada a regra decadencial estatuída no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, não se encontrando configurada a excludente de que trata a parte final do mesmo dispositivo, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

74. Alerte-se que, de acordo com o subitem 2.2 do TVF de fls. 8477/8519, a Recorrente apurou o IRPJ e CSLL mediante a sistemática do Lucro Real Anual durante o ano-calendário de 2016. Confira-se:

2.2. No ano-calendário 2016, o contribuinte apurou o resultado pela sistemática do Lucro Real Anual, de acordo com as informações constantes do arquivo da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora, transmitido em 17/04/2020 para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) sob o código de identificação (hash) 4FCE7B3DBAF26B2E9EC5BDA0D07ABB86756DD153-5.

75. Nesse passo, destaque-se que é irrelevante a data da percepção da receita, seja ela efetiva ou presumida. Os fatos geradores dos tributos que constituem o objeto dos lançamentos em debate nos presentes autos são do tipo “complexivo” ou “periódico”, ou seja, seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo, consistindo num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Segundo ensina Ives Gandra da Silva Martins<sup>12</sup>:

A doutrina tem dividido os fatos geradores em instantâneos e complexivos. Instantâneos são aqueles em que todos os elementos de sua composição se extinguem praticamente no momento de sua ocorrência. Quando vendo uma mercadoria e esta sai do estabelecimento, naquele momento ocorreu o fato gerador do ICM ou ICMS. Já no imposto sobre a renda, principalmente em relação às pessoas jurídicas, onde temos apurações periódicas, à evidência, o fato gerador é complexivo.

76. Dessa maneira, não obstante determinada receita possa ser auferida numa data específica, o fato gerador somente vai ser considerado como consumado quando a lei determinar encerrado o respectivo período de apuração, abrangendo o conjunto de operações praticadas naquele interstício temporal.

77. Considerando-se, pois, que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL de 2016 ocorreram em 31.12.2016, os respectivos lançamentos poderiam ter sido realizados até 31.12.2021. Como os autos de infração foram lavrados em 15.12.2021 (fls. 8449/8475), não há decadência a ser reconhecida.

<sup>12</sup> Curso de Direito Tributário, Col. Audio-Juris, fita nº 6, lado A, apud Celso Ribeiro Bastos, Arts. 113 a 118, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, vol.2, Saraiva, 1998, p. 152.

**DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS  
ISOLADAS APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO  
E DA CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO**

78. Conforme noticiam o item 7.3 e subitens do TVF de fls. 8477/8519, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2016, redundou, além da **multa de ofício** pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de **multa isolada** sobre as estimativas recolhidas a menor. Confira-se:

**7.3. Multa Isolada pelo Recolhimento a Menor das Estimativas Mensais de IRPJ e CSLL**

7.3.1. O fiscalizado apurou e recolheu os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, ao longo do ano – calendário 2016, com base na Receita Bruta e Acréscimos, conforme as informações constantes do arquivo da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) retificadora, transmitido em 17/04/2020 para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) sob o código de identificação (hash) 4FCE7B3DBAF26B2E9EC5BDA0D07ABB86756DD153-5.

7.3.2. Entretanto, o sujeito passivo deixou indevidamente de incluir na apuração das bases de cálculo do IRPJ - Estimativa e da CSLL - Estimativa o valor de R\$ 1.000.657.956,44, relativos aos direitos creditórios que foram objeto de cessão, em 24/08/2016, ao fundo RIO FORMOSO II.

7.3.3. Além disso, o contribuinte também deixou de incluir nas bases de cálculo das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário 2016, os valores relativos às parcelas das receitas recebidas do cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A acima discriminadas.

7.3.4. Em face do acima exposto, constatou-se que o fiscalizado recolheu a menor os valores devidos a título de estimativas mensais de IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2016, conforme apresentado nos Demonstrativos de Apuração das Multas Isoladas constantes do Anexo a este Termo.

7.3.5. Cabe assinalar que os valores das estimativas mensais foram calculados considerando-se a aplicação dos percentuais correspondentes sobre as receitas omitidas provenientes de cada atividade.

7.3.6. Portanto, serão constituídas de ofício, por meio do presente lançamento, as multas isoladas incidentes sobre as estimativas mensais recolhidas a menor, de acordo com os valores constantes dos Demonstrativos de Apuração das Multas Isoladas anexos.

79. A dúvida outrora existente nas situações em que o contribuinte, ao final do período, nada apurasse como devido ou apurasse prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, foi definitivamente espargida a partir da aprovação da Súmula CARF nº 178, *verbis*:

**Súmula CARF nº 178**

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

80. Dessa forma, se a multa é devida mesmo quando o contribuinte venha a apurar prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, é indene de dúvidas que esta também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada omissão de receitas, de modo a que o resultado implique na obrigação do recolhimento de diferenças de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à multa isolada.

81. Confira-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo por ocasião do julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do processo 10120.007382/2007-74, que serviu como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discordase desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II- dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III- do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV- do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSSL e IRPJ (efls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

*§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*(...)*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, **ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;***

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

**II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

**b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifouse)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada<sup>1</sup>. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão<sup>2</sup>:

**Concluiu, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.**

*Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.*

*Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.*

*Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.*

*Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.*

*Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)*



Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento<sup>3</sup>. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria impropriedade, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

*§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)*

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concordase com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinalase, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas.

---

1 Lei n.º 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o DecretoLei n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei n.º 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei n.º 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII– o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

2 Acórdão n.º 110100.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 2007.

<sup>3</sup> Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei n.º 9.430, de 1996.

(CSRF, 1ª Turma, Acórdão 9101-003.353, j. 17.01.2018)

82. Dessarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade de a aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, venha ou não o contribuinte a apurar, no final do ano, tributo a recolher.

83. Por outro lado, a súplica da Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF n.º 105, a saber:

**Súmula CARF n.º 105**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

84. Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2016, não é despiciendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei n.º 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF N.º 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

85. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que mais uma vez adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei n.º 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF n.º 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

86. Por via de consequência, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

## **DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS**

87. Consoante se verifica nos itens 9 e 10 do TVF de fls. 8477/8519, a responsabilidade passiva solidária foi atribuída a WILSON VIEIRA e EDUARDO MINORU NAGAO pelos motivos seguintes:

### **9. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO SR. WILSON VIEIRA**

9.1. O sr. WILSON VIEIRA, CPF nº 722.634.588-91, ocupava na época dos fatos o cargo de Presidente da empresa, de acordo com a Ata da Quinta Reunião do Conselho de Administração em 2014 da empresa, realizada em 02/10/2014 e registrada na Jucesp em 22/10/2014; com a Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração do contribuinte, datada de 22/01/2016 e registrada na Jucesp em 08/03/2016; e com a Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da pessoa jurídica de 23/09/2016, registrada na Jucesp em 10/10/2016.

9.2. Registre-se que, nos termos do estatuto da pessoa jurídica, ao Presidente, na qualidade de membro da diretoria do sujeito passivo, compete a execução do objeto social, cabendo-lhe a administração dos negócios em geral e a prática de todos os atos para tanto necessários ou convenientes.

9.3. Prevê o CTN, como hipótese de responsabilidade tributária, no artigo 135, os que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto.

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

*I- .....*

*II- .....*

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

9.4. No caso relatado neste termo, as condutas adotadas pelo contribuinte se enquadram nas disposições do art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990:

*Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*(...)*

*Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:*

*I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;*

*(...)*

9.5. A fraude, em tese, ocorreu pela transformação, de forma propositada e indevida, de valores relativos ao fornecimento de bens e serviços prestados pelo fiscalizado no exercício de suas

atividades operacionais que foram convenientemente “transformados” em cotas de fundo de investimento que não serão alcançados pela tributação.

9.6. No caso das receitas relativas ao fornecimento de bens e serviços ao cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A, a prática delituosa se deu pelo não oferecimento à tributação de parte das auferidas, em desobediência aos preceitos da lei comercial e aos princípios da contabilidade e infringindo o disposto no art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S. A.), transcrito a seguir:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

9.7. Diversos elementos foram trazidos a este Termo de Verificação Fiscal, como forma de comprovação de que os atos praticados pela administração da empresa fiscalizada coadunam com o instituto da responsabilidade pessoal acima descrito, por configurar infração de lei.

9.8. Não se está a tratar de uma mera infração de lei que poderia ser atribuída a erro da administração da companhia, mas sim de uma série de atos que configuram verdadeiro planejamento tributário abusivo, convertendo-se valores significativos, relativos ao fornecimento de bens e serviços, em cotas de fundo de investimento, com a única finalidade de tornar a operação aparentemente amoldada aos dispositivos legais.

9.9. Além disso, receitas auferidas pelo contribuinte, também referentes ao fornecimento de bens e serviços, foram deliberadamente estornadas das contas de resultado e omitidas.

9.10. Por fim, transcreve-se abaixo trecho extraído do documento denominado “*Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças*”, que demonstra a participação da pessoa física acima mencionada na transação em questão.

E por estarem juntos e contratados, as Partes assinam o presente Contrato em 4 (quatro) vias, cada qual com o mesmo teor e forma para um só efeito, na presença de 2 (duas) testemunhas abaixo assinadas.

São Paulo, 24 de agosto de 2016

**ENGEVIX ENGENHARIA S.A.**  
(na qualidade de Cedente)

Wilson Vieira Eduardo Minoru Nagao

Edson Hidalgo Jr.  
CPF: 127.358.813-88  
RG: 28.951.208

**RIO FORMOSO II FUNDO DE INVESTIMENTO EM DIREITOS CREDITÓRIOS NÃO PADRONIZADOS MULTISSECTORIAL NP**  
(na qualidade de Cessionária)

9.11. Transcreve-se a seguir outro trecho, extraído do documento intitulado “*Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações*”, que supostamente daria respaldo à transferência para a empresa ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA dos direitos e obrigações do contribuinte, previstos no contrato de fornecimento de bens e prestação de serviços firmado entre a cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A e o CONSÓRCIO COLIDER, integrado pelo sujeito passivo:

E, assim, por estarem de acordo, as PARTES firmam o presente instrumento, impresso em 03 (três) vias de igual teor e forma, para um só e mesmo efeito, na presença de 02 (duas) testemunhas.

Barueri-SP, 30 de junho de 2013

**ENGEVIX ENGENHARIA S.A.**

Cristiano Kok Wilson Vieira

**ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA.**

Cristiano Kok Gerson de Mello Almeida

Testemunhas:

9.12. Dessa forma, com base em todos os elementos apresentados, conclui-se que o Sr. WILSON VIEIRA, CPF nº 722.634.588-91, deve ser responsabilizado pessoalmente pelos atos cometidos, sendo considerado sujeito passivo solidário para responder pelos créditos apurados neste procedimento, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

#### **10. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DO SR. EDUARDO MINORU NAGAO**

10.1. O sr. EDUARDO MINORU NAGAO, CPF nº 118.792.228-50, ocupava na época dos fatos o cargo de Diretor da empresa, de acordo com a Ata da Quinta Reunião do Conselho de Administração em 2014 da empresa, realizada em 02/10/2014 e registrada na Jucesp em 22/10/2014; com a Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração do contribuinte, datada de 22/01/2016 e registrada na Jucesp em 08/03/2016; e com a Ata da Reunião Extraordinária do Conselho de Administração da pessoa jurídica de 23/09/2016, registrada na Jucesp em 10/10/2016.

10.2. Cumpre observar que, nos termos do estatuto da pessoa jurídica, também compete ao Diretor, como integrante da diretoria da empresa, a execução do objeto social, cabendo-lhe a administração dos negócios em geral e a prática de todos os atos para tanto necessários ou convenientes.

10.3. Portanto, conclui-se que o Sr. EDUARDO MINORU NAGAO também incorreu na hipótese de responsabilidade tributária prevista no inciso III do art. 135 do CTN, pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, tendo em vista a ocorrência de fatos previstos no art. 1º, incisos I e II, e art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, e a desobediência ao art. 177 da lei nº 6.404/76, conforme exposto nos itens 9.5 e 9.6 acima.

10.4. Registre-se que o trecho acima transcrito do documento denominado “*Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos Creditórios e Outras Avenças*”, mencionado no item 9.10 acima, também comprova a participação da pessoa física aqui citada na operação em tela.

10.5. Dessa forma, com base em todos os elementos apresentados, depreende-se que o Sr. EDUARDO MINORU NAGAO, CPF nº 118.792.228-50, também deve ser responsabilizado pessoalmente pelos atos cometidos, sendo considerado sujeito passivo solidário para responder pelos créditos apurados neste procedimento, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

88. Conforme sumários conclusivos constantes dos Recursos Voluntários interpostos às fls. 9317/9361 e fls. 9364/9414, o inconformismo dos responsáveis solidários reside nos seguintes pontos:

- o Auto de Infração atribuiu ao Recorrente responsabilidade solidária sobre o crédito tributário com base no art. 135, III do CTN.
- a aplicação da regra de responsabilidade solidária do art. 135, III do CTN requer a identificação cumulativa, no caso concreto, de três requisitos, quais sejam (i) a condição de membro da administração da pessoa jurídica, (ii) a prática de ato ilícito e (iii) o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o crédito tributário lançado.
- desde a lavratura até a decisão recorrida, restou reiterado pelo Fisco nos autos do PAF que apenas a contabilização das operações pela Nova Engevix é que teria dado ensejo às supostas violação à legislação tributária.
- quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, a única atuação atribuída ao Recorrente se refere à subscrição, em nome da pessoa jurídica, do instrumento contratual correspondente.
- quanto ao item Receitas Não Contabilizadas – COPEL:

- Recorrente WILSON VIEIRA: a única atuação atribuída ao Recorrente se refere, de igual forma, à subscrição, em nome da pessoa jurídica, do instrumento contratual correspondente.
- Recorrente EDUARDO MINORU NAGAO: não há nenhum ato específico atribuído ao Recorrente pela Autoridade Fiscal.
- em nenhum momento se atribui ao Recorrente a autoria ou a responsabilidade sobre a contabilização de qualquer operação descrita na narrativa da lavratura.
- a decisão recorrida reconheceu que não há qualquer prática específica atribuída ao Recorrente nos autos do PAF que tenha sido realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tampouco qualquer ato do Recorrente que tenha sido causador da apontada omissão de receitas.
- a decisão recorrida reconheceu que não há qualquer prática específica atribuída ao Recorrente nos autos do PAF que tenha sido realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tampouco qualquer ato do Recorrente que tenha sido causador da apontada omissão de receitas.
- para manter a lavratura e a responsabilidade tributária atribuída ao Recorrente, a decisão recorrida adotou tese que dispensa a demonstração de conduta específica do imputado responsável para fundamentar a sua inclusão no polo passivo da relação jurídica tributária, que decorreria de um dever tributário geral de supervisão dos atos e negócios praticados pela empresa, inclusive daqueles praticados por prepostos e empregados em escalões inferiores, de modo que o inadimplemento do tributo devido pela pessoa jurídica se tornaria responsabilidade do administrador, seja por ação, seja por omissão, sendo irrelevante a sua participação direta ou específica no ilícito tributário.
- no entendimento do Recorrente, com a devida vênia, amparado pela doutrina bem como pela jurisprudência administrativa e judicial, a imputação de responsabilidade tributária do administrador a partir do art. 135, III do CTN requer a descrição individualizada da conduta do administrador da pessoa jurídica, causadora do inadimplemento da obrigação tributária.
- para a aplicação do art. 135, III do CTN não é suficiente a mera omissão na fiscalização de conduta alheia, porque se trata, na expressão do próprio CTN, de responsabilidade pessoal, ou seja, individual na pessoa do agente, e decorrente de ato concreto e ilícito do próprio gestor, do qual decorre o inadimplemento do tributo.
- a atribuição genérica de responsabilidade tributária do administrador por suposta omissão no controle do recolhimento do tributo devido não encontra fundamento em nosso ordenamento jurídico, premissa consolidada na Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.
- a titularidade passiva do crédito tributário é originariamente da empresa, de modo que é apenas a prática de ato ilícito concreto, do qual decorre o inadimplemento tributário, que justifica a inclusão do administrador, na qualidade de coobrigado, na relação jurídica tributária, como retribuição

punitiva pela conduta contrária à lei, contrato social ou estatuto, tese que restou pacificada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 562.276, Tema 13 de Repercussão Geral.

- os requisitos para a aplicação da responsabilidade tributária do administrador, nos termos do art. 135, III do CTN, são consectários ainda da autonomia jurídica e patrimonial da pessoa jurídica, bem como do regime de responsabilidade limitada das empresas.
- fundamentar a responsabilidade pessoal na mera condição formal de membro da diretoria da pessoa jurídica autuada não atende decerto aos requisitos legais da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, e implica derrogar, por vias oblíquas, o regime legal, que é de responsabilidade limitada, para que seja ilimitada a responsabilidade dos sócios e administradores.
- a decisão combatida, ao fundamentar a responsabilidade tributária do Recorrente sem a descrição de ato por ele praticado que tivesse causado o suposto inadimplemento do tributo, viola não apenas o art. 135, III do CTN, mas também o art. 158 da Lei das Sociedades Anônimas, a Súmula 430 do STJ.
- o entendimento consolidado pelo STF no RE nº 562.276, Tema 13 de Repercussão Geral, bem como os diversos precedentes deste Egrégio CARF sobre o tema, razão pela qual há de ser submetida à devida reforma.

89.O Recorrente EDUARDO MINORU NAGAO apresenta, ainda, os seguintes argumentos adicionais:

- quanto ao item Omissão de Receitas – Direitos Creditórios, o Recorrente sequer integrava mais a diretoria da empresa quando se consumou a apontada ilicitude, dado que deixou a empresa em 02 de março de 2017, enquanto o balanço de 31.12.2016, em que se promoveu o registro contábil da operação, foi aprovado apenas em 27 de abril de 2017.
- quanto ao crédito tributário decorrente de suposto ilícito praticado quando o Recorrente não integrava mais a diretoria da empresa, não há como se lhe imputar responsabilidade tributária, seja por ação, seja por omissão nos termos do art. 135, III do CTN.

90.Com razão o inconformismo dos Recorrentes.

91.Com efeito, o artigo 135, III do CTN se encontra assim enunciado:

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.

92.Em resumo, do atento exame do TFV infere-se que a responsabilização tributária foi atribuída pelas seguintes condutas:



➤ **WILSON VIEIRA:**

- Na época dos fatos, era o Presidente da empresa.
- Representou a Autuada no ato de cessão dos direitos creditórios para o FIDC RIO FORMOSO II.
- Representou a Autuada na cessão para a empresa ENGEVIX CONSTRUÇÕES LTDA. dos direitos e obrigações previstos no contrato de fornecimento de bens e prestação de serviços firmado entre a cliente COPEL GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S/A e o CONSÓRCIO COLIDER, prática da qual resultou o não oferecimento à tributação de parte das receitas auferidas.

➤ **EDUARDO MINORU NAGAO:**

- Na época dos fatos era Diretor da empresa.
- Representou a Autuada no ato de cessão dos direitos creditórios para o FIDC RIO FORMOSO II.

93. Vale dizer, as condutas atribuídas aos Recorrentes consistiram, basicamente, no fato destes ocuparem os cargos de Presidente e Diretor da Recorrente e, no exercício das suas atribuições, a terem representado na celebração de contratos de cessão de direitos creditórios (ambos) e de cessão de direitos e obrigações inerentes a fornecimento de bens e prestação de serviços (apenas WILSON VIEIRA).

94. Essas ações, todavia, não são aptas a configurar a responsabilidade de que trata o artigo 135, III do CTN. Muito pelo contrário, os poderes dos Recorrentes revelam-se próprios do exercício dos cargos por eles ocupados, isto é, inserem-se na exceção promovida pelo inciso I, *in fine*, do artigo 137 do CTN, *verbis*:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

(...)

95. De fato, na conjunção dos acontecimentos, apesar de ser clara a omissão de receitas de vendas, não se verifica nas condutas apontadas pela fiscalização a caracterização de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, principalmente à luz da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, que soa:

Súmula STJ 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

96. Como corolário lógico-jurídico, por não estarem configurados nenhum dos requisitos estampados no artigo 135, III do CTN, deve ser afastada a responsabilidade tributária atribuída aos Recorrentes.

**DISPOSITIVO**

97. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, i) conheço do Recurso Voluntário da empresa contribuinte NOVA ENGEVIX ENGENHARIA E PROJETOS S/A; ii) rejeito a preliminar de decadência suscitada; iii) no mérito, dou-lhe parcial provimento para, iii.i) afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; iii.ii) cancelar a multa isolada em litígio nestes autos; iv) manter integralmente os lançamentos presentes nos autos, com a redução da multa de ofício de 150% para 75% e os juros de mora pela taxa SELIC; v) conheço dos Recursos Voluntários dos responsáveis solidários WILSON VIEIRA e EDUARDO MINORU NAGAO; vi) dou-lhes provimento para, vi.i) afastar a responsabilidade tributária a eles atribuída.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca

## Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu d I. Relator Jandir José Dalle Lucca na parte em que deu provimento ao RV da recorrente no sentido de afastar a tributação presente nestes autos, dizendo respeito exclusivamente a lançamentos de multas isoladas por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ no ano-calendário/2016.

Embora fortemente embasado, como sempre ocorre com os votos da I. Conselheira, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema "multa isolada", que tão assiduamente frequenta as sessões de julgamento do Colegiado.

De fato, acerca desta matéria e sobre uma possível impossibilidade de se exigir multa isolada quando concomitante com multa de ofício presente em auto de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argüem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo*

*negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*  
(destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; **simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.**

Por pertinentes, faço minhas as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, deste CARF, que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão n.º 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

*“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte”.*

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta pertinência, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela ex-Conselheira e ex-Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão n.º 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

*“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.*

(...)

*Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.*

*No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.*

(...)

*A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.*

*Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.*

*Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias de instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.*

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

**MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.** A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão n.º 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

**ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada.** (Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

Por fim, saliente-se ser inaplicável no caso, a Súmula n.º 105 do CARF, por se estar referindo a lançamentos de multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2016, enquanto que na referida Súmula se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo deva ser mantido o lançamento perpetrado referente a multa isolada..

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone