

## Retrospectiva 2016: Os principais julgamentos do Carf no ano



Nesta segunda-feira (2/1), fiz uma [retrospectiva](#) do Carf em 2016 sob a

ótica institucional e tratei da falta de paridade em julgamentos, dos votos de qualidade e da polêmica proposta de extinção do conselho. Nesta terça-feira (3/1), faço um apanhado, sem a pretensão de ser exaustivo, de alguns dos principais julgamentos de 2016.

### 1. Primeira Seção de Julgamento

#### 1.1. Concomitância das multas isolada e de ofício

Na contramão da jurisprudência majoritária até março de 2015, prevaleceu em 2016 o entendimento de que a aplicação concomitante das multas passou a ser permitida após a alteração promovida no artigo 44 da Lei 9.430/96 pela Medida Provisória 351/07, pois o legislador teria optado por prever as multas de forma autônoma, em incisos distintos do *caput*, diferentemente da redação original, em que uma mesma multa (75%) poderia ser exigida (i) juntamente com o tributo ou, (ii) isoladamente, em caso de ausência de recolhimento das estimativas mensais.

Nesse sentido, foram lavrados pela 1ª Turma da CSRF os acórdãos 9101-002.414, de 14/8/2016, e 9101-002.445, de 21/9/2016, ambos por voto de qualidade. Nesses julgamentos, foi afastada a aplicação da Súmula Carf 105, aprovada em 8/12/2014, por fazer menção apenas à redação original do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Entendo que, sendo as estimativas recolhidas a título de antecipação do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, essas exigências, quando feitas de forma concomitante, violam o ordenamento jurídico, pois, após o aperfeiçoamento do fato gerador de tais tributos, em 31/12, desaparece a obrigação de pagamento da antecipação e, conseqüentemente, pelo princípio da consunção, a conduta-fim absorve a conduta-meio. Ademais, ao serem aplicadas as duas multas concomitantemente, em razão, por exemplo, da redução do recolhimento das estimativas e dos tributos devidos no ajuste anual em decorrência do aproveitamento de despesa considerada indedutível pela fiscalização, pune-se o contribuinte duplamente por uma mesma conduta, configurando *bis in idem*.

## 1.2. Juros sobre capital próprio (JSCP) extemporâneos

A jurisprudência tem sido majoritariamente desfavorável aos contribuintes desde os julgamentos feitos pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, sobre o principal fundamento de que permitir adedução de despesas correspondentes a juros calculados com base em saldos contábeis de períodos anteriores violaria o princípio da competência. Até março de 2015, dos 29 acórdãos sobre o tema, 20 concluíram pela impossibilidade de dedução dos JSCP extemporâneos[1].

Essa matéria merece destaque porque, em 2016, (i) apenas um dos 17 acórdãos proferidos pelo conselho foi favorável aos contribuintes e (ii) a matéria foi julgada pela 1ª Turma da CSRF pela primeira vez, a qual proferiu cinco acórdãos desfavoráveis aos contribuintes[2], quatro deles com voto de qualidade.

## 1.3. Aplicação da trava de 30% na extinção da pessoa jurídica

No Primeiro Conselho de Contribuintes, predominava entendimento favorável aos contribuintes em caso de extinção da pessoa jurídica, pois a intenção do legislador teria sido de prorrogar o aproveitamento do prejuízo fiscal, mas não impedi-lo. Após o STF ter julgado constitucional a trava de 30% (RE 344.994), e a despeito de aquele precedente não envolver a extinção da pessoa jurídica, a CSRF alterou a jurisprudência em 2009, passando a entender que inexistente fundamento legal para o aproveitamento integral do prejuízo fiscal. Ainda antes do encerramento das atividades do Carf, foram proferidas algumas decisões favoráveis aos contribuintes, notadamente pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, mas a maior parte dos acórdãos manteve a aplicação da trava, por voto de qualidade[3]. Esse cenário foi mantido em 2016[4].

## 1.4. Lucros no exterior

A existência ou não de conflito entre as normas que dispõem sobre a tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior e os tratados celebrados pelo Brasil com outros países para evitar a dupla tributação é tema que ainda suscita fortes debates no Carf.

A 1ª Turma da CSRF apreciou a matéria pela primeira vez em 2016 e, seguindo a jurisprudência consolidada nas turmas ordinárias do conselho, entendeu pela prevalência do tratado sobre a lei interna, havendo divergência, apenas, quanto ao dispositivo a ser aplicado ao caso concreto, a saber: (i) artigo 7º, que dispõe sobre os lucros da empresa estrangeira e impede sua tributação no Brasil, ou (ii) artigo 10, que trata sobre dividendos e permite sua tributação no país.

Nos acórdãos 9101-002.330, 9101-002.331 e 9101-002.332, foi analisada a compatibilidade entre a norma brasileira (artigo 74 da MP 2.158/01) e a Convenção Brasil-Holanda. Mais uma vez por voto de qualidade, foi afastada a aplicação do tratado, pois a legislação brasileira estabelecerá apenas a tributação dos lucros da empresa domiciliada no país, e não da controlada estabelecida no exterior, inexistindo incompatibilidade, portanto, com o artigo 7º.

Quanto a esse argumento, o professor Schoueri[5] foi didático ao afirmar que a regra do artigo 7º dos tratados não tem natureza subjetiva, isto é, não visa proteger a controlada estrangeira da incidência do Imposto de Renda brasileiro. Pelo contrário, esse dispositivo tem verdadeiro caráter objetivo, alcançando os lucros da empresa, de modo que, independentemente de eles serem devidos, ao final do exercício, à controladora brasileira, tais valores não podem ser tributados no país.

## 1.5. Coisa julgada e CSLL

---

Também tiveram grande repercussão em 2016 os julgamentos em que a 1ª Turma da CSRF, por voto de qualidade, não acolheu as alegações dos contribuintes de que autos de infração lavrados para a exigência da CSLL deveriam ser cancelados por ofenderem a coisa julgada (decisões judiciais transitadas em julgado, que declararam inconstitucional a instituição da CSLL por meio da Lei 7.689/88).

A matéria, que era controversa no âmbito do conselho e, evidentemente, envolve a análise do caso concreto para que se verifique a aplicabilidade ou não da decisão judicial transitada em julgado, foi decidida dessa mesma maneira pela CSRF nos acórdãos 9101002.287, 9101002.288, 9101002.289, 9101-002.291 e 9101002.353[6].

### **1.6. Ágio**

Mesmo antes da alteração da composição dos colegiados, o Carf já entendia, de forma praticamente unânime, pela indedutibilidade do ágio gerado entre partes relacionadas, conhecido como “ágio interno”, notadamente por entenderem os conselheiros que inexistia, nessas operações, fundamento econômico para o pagamento de sobrepreço.

Em 2016 também foi amplamente noticiada pela mídia a reforma, pela 1ª Turma da CSRF e por voto de qualidade[7], de decisões favoráveis à Gerdau. A Câmara Superior também analisou a matéria em outros cinco acórdãos, todos desfavoráveis aos contribuintes[8].

Ainda sobre o aproveitamento fiscal do ágio, destaco o julgamento realizado em 25/11/2016 pela 1ª Turma da CSRF, no qual julgou-se, por voto de qualidade, indedutível o ágio fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da investida e objeto de laudo de avaliação elaborado no exterior, pois tal documento não poderia ser considerado hábil e idôneo[9].

### **1.7. Preços de transferência**

Também de forma pioneira, a 1ª Turma da CSRF analisou, em 2016, a legalidade da IN SRF 243/2002, que, segundo os contribuintes, teria disciplinado os preços de transferência de forma divergente da Lei 9.430/96. Foram proferidos oito acórdãos[10] por esse colegiado, todos desfavoráveis ao contribuinte, sendo que em seis houve voto de qualidade[11]. No Acórdão 9101-002.234, por exemplo, foi afirmado no voto vencedor que a IN estabelece apenas um modelo matemático, sem desrespeitar o texto legal.

## **2. Segunda Seção de Julgamento**

### **2.1. Participação nos lucros ou resultados (PLR)**

Duas manifestações da 2ª Turma da CSRF chamaram especial atenção em 2016:

- nos acórdãos 9202-004.307, 9202-004.308 e 9202-004.347, por voto de qualidade, foi vencedor o entendimento de que o acordo deve ser celebrado antes do início do período de apuração. Destaco essa decisão porque, até março de 2015, tal entendimento era minoritário na jurisprudência do conselho;
- até março de 2015, havia divergência no conselho quanto à tributação ou não da PLR paga aos diretores estatutários, tendo sido proferido, nesse período, um único acórdão pela 2ª Turma da CSRF, desfavorável aos contribuintes[12]. Já entre junho e agosto de 2016, a CSRF analisou a questão em quatro oportunidades[13], nas quais entendeu pela incidência das contribuições previdenciárias, embora alguns conselheiros tenham se manifestado favoravelmente aos contribuintes[14].

## 2.2 *Hiring bonus*

Também no Acórdão 9202-004.308, mencionado acima, a 2ª Turma da CSRF concluiu que “a verba paga a título de *hiring bonus* é decorrente do contrato de trabalho” e, portanto, “deve compor o salário de contribuição”. Esse julgamento é relevante porque, ao contrário dos demais acórdãos sobre a matéria, a natureza salarial não foi fundamentada em características do caso concreto, como a existência de cláusula de permanência, por exemplo, mas apenas no fato de, conforme o voto condutor, os pagamentos serem recebidos em decorrência do contrato de trabalho e de forma não eventual[15]. Essa interpretação, ao meu ver, é demasiadamente extensiva e contrária à doutrina trabalhista majoritária, pois, para a qualificação de um pagamento como contraprestação é imprescindível a análise da situação concreta a fim de verificar a existência de nexos causal entre os valores pagos e os serviços prestados.

## 2.3. *Stock option*

Sobre essa matéria, ainda não analisada pela CSRF, foram proferidos 10 acórdãos pelas turmas ordinárias entre fevereiro e novembro de 2016, todos desfavoráveis aos contribuintes. Esse cenário, em princípio, não diverge significativamente daquele existente até março de 2015, pois nos acórdãos proferidos em tal período, embora os conselheiros tenham reconhecido majoritariamente a natureza mercantil dos *stock options plans*, decidiu-se, em 11 de 15 decisões, pela existência de caráter remuneratório nos casos concretos.

No âmbito dos planos de *stock option*, é assegurado ao beneficiário adquirir ações da companhia, por condições determinadas previamente e após um período de carência. Uma vez adquiridas as ações, os beneficiários ainda suportam, em geral, o chamado *lock up period*, em que não podem realizar sua alienação.

É predominante no conselho o correto entendimento de que as opções de compra de ações concedidas a empregados e dirigentes têm natureza mercantil, e não remuneratória, notadamente porque o beneficiário assume o risco de não ganhar ou, até mesmo, perder recursos com a aquisição das ações.

Destaco, porém, votos no sentido de que, sendo tais opções concedidas apenas a empregados edirigentes, e não a todo o mercado, inexistente natureza mercantil, mas verdadeiro carátercontraprestacional, pois o benefício decorreria exclusivamente da relação de trabalho. Esseentendimento, altamente questionável por desconsiderar o risco assumido pelo beneficiário, foi adotado,em 2016, no Acórdão 2201-002.766, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seçãoem 26/1/2016[16].

Merece destaque, por fim, o fato de, durante o ano de 2016, diversos acórdãos terem analisado a forma de apuração das contribuições previdenciárias nos casos em que se entendeu pela natureza remuneratória do *stock option*. Foi predominante, em tais julgamentos, assim como na jurisprudência existente antes da paralisação das atividades do conselho, o entendimento de que o fato gerador ocorre no momento do exercício da opção, correspondendo a base de cálculo, assim, à diferença entre o valor de mercado em tal data e o preço efetivamente pago. Houve entendimento divergente, apenas, no Acórdão 2201-002.766.

#### 2.4. Pejotização

No final de 2016, foram amplamente divulgados pela mídia julgamentos em que a 2ª Turma da CSRF manteve, por maioria, autuações fiscais que imputaram aos tomadores de serviços a prática de “pejotização”, que consistiria em ocultar a ocorrência do fato gerador dos encargos previdenciários mediante a contratação de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas.

Em um dos casos, o colegiado proferiu a decisão acima mencionada a despeito de a Justiça do Trabalho ter decidido favoravelmente ao mesmo contribuinte em acusação feita pelo Ministério do Trabalho e Emprego, pois, nos termos do voto condutor, o auditor fiscal da RFB teria utilizado argumentos diferentes daqueles constantes da autuação trabalhista.

Embora os acórdãos relativos a tais julgamentos ainda não tenham sido publicados, foi noticiado[17] que os principais pontos considerados pelos conselheiros para manter os autos de infração foram (i) o fato de várias empresas contratadas terem sede no estabelecimento do contribuinte-contratante[18] e (ii) a existência de subordinação entre a companhia e as pessoas jurídicas que lhe prestavam serviços[19].

Também são lavradas autuações fiscais nesse sentido contra os prestadores, que, segundo o Fisco, usaram uma pessoa jurídica para “camuflar” a prestação de serviços realizada pela pessoa física. No final deste ano, foi muito comentado o caso envolvendo o tenista Gustavo Kuerten, pois, a despeito das alegações do contribuinte de que a pessoa jurídica foi constituída para realizar atividades administrativas, como receber propostas, negociar valores, elaborar contratos e organizar agenda, e estar ativa até hoje, possuindo empregados e contadores, a 2ª Turma da CSRF, novamente por voto de qualidade, entendeu por manter a autuação fiscal lavrada para a exigência de IRPF[20], adotando postura que contraria o artigo 87-A da Lei 9.615/98[21].

### 3. Terceira Seção de Julgamento

#### 3.1. Conceito de insumo na apuração de PIS/Cofins não cumulativos

Entre agosto de 2010 e março de 2015, formou-se no Carf jurisprudência consolidada para adoção de um conceito intermediário de insumo, mais amplo que o adotado pela RFB, utilizando-se como principal critério a imprescindibilidade do bem ou serviço para as atividades desenvolvidas pelo contribuinte.

Essa postura foi mantida nos acórdãos proferidos em 2016, tendo ocorrido variação apenas quanto às

razões de decidir, por vezes fundadas na (i) ideia essencialidade (v.g. Acórdão 3301-002.931), e em outros casos baseadas em testes envolvendo (ii) a perda ou comprometimento da qualidade do produto ou serviço (v.g. Acórdão 3402-003.174) e, ou, (iii) a classificação do insumo como custo de produção (v.g. Acórdão 3402-002.881)[22].

### 3.2. Segregação de atividades

O Acórdão 3302-003138, proferido em 17/3/2016 pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara admitiu o desmembramento das atividades da Eucatex S.A. Indústria e Comércio, originando a Eucatex Agro-Florestal. A nova pessoa jurídica passou a realizar o cultivo de mudas florestas para comercialização de madeira, ao passo que as atividades da empresa original ficaram limitadas à compra desse insumo, seguida da produção industrial, sendo aproveitados os créditos de PIS e Cofins decorrentes de tais aquisições.

Também foi favorável ao contribuinte o Acórdão 3401-003.266, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, e que envolve a segregação, em duas pessoas jurídicas, das atividades industriais e comerciais de empresas do ramo de cosméticos, sujeitas ao regime monofásico. Nesse caso, a fiscalização afirmou que a estrutura teria sido criada apenas para reduzir a base de cálculo das contribuições na primeira etapa, em que ocorre uma única incidência de PIS/Cofins em toda a cadeia. O colegiado manteve a decisão de primeira instância que cancelou o auto de infração, pois a fiscalização não teria comprovado a prática de simulação e inexistiria prova da irregularidade dos atos realizados.

[1] Conforme NISHIOKA, Alexandre Naoki. LOMBARDI, André Luís Mársico. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. OLIVEIRA, Carlos Henrique de. LANDIM, Carolina W. VEIGA, Thais Romero. Participação nos lucros e resultados. In: *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. SANTI, Eurico Marco Diniz de. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. SILVA, Daniel Souza Santiago da. DIAS, Karem Jureidini. HOFFMANN, Susy Gomes – coord. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 434.

[2] Acórdãos 9101-002.180; 9101-002.181; 9101-002.182; 9101-002.248; e 9101-002.249.

[3] Conforme SILVA, Aloysio José Percínio. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. RODRIGUES, Daniele Souto. MUNHOZ, Flávio de Sá. TAKATA, Marcos Shiguelo. In: *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. SANTI, Eurico Marco Diniz de. VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. SILVA, Daniel Souza Santiago da. DIAS, Karem Jureidini. HOFFMANN, Susy Gomes – coord. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 434.p. 339-341.

[4] Conforme registrado por Cristiane Leme Ferreira em sua coluna [Como se comporta o novo CARF – Parte I](#).

[5] Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a solução de consulta interna 18/2013. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* 219.

[6] Neste último julgamento, a decisão se deu por maioria de votos, e não por voto de qualidade, como nos demais.

[7] Acórdãos 9101-002.390 e 9101-002.389.

[8] Acórdãos 9101-002.449; 9101-002.427; 9101-002.391; 9101002.392; e 9101-002.300.

[9] O acórdão relativo a tal julgamento ainda não foi formalizado, de modo que elaboramos as presentes considerações com base em informações divulgadas na mídia e no sistema de acompanhamento

---

processual do Carf sobre o Processo Administrativo 16327.721354/2011-18.

[10] Acórdãos 9101-002.175; 9101-002.318; 9101-002.319; 9101-002.320; 9101-002.321; 9101-002.322; e 9101-002.323.

[11] Conforme registrado por Cristiane Leme em sua coluna [\*Como se comporta o novo CARF – Parte I.\*](#)

[12] Acórdão 9202-003.196.

[13] Acórdãos 9292-004.261; 9202-004.305; 9202-004.306; e 9202-004.

[14] Nesse sentido: LANDIM, Carolina W. OLIVEIRA, Carlos Henrique de. [\*Os julgamentos dos casos de “PLR” pela 2ª Turma da CSRF.\*](#)

[15] Registramos ainda que, nesse julgamento, os conselheiros decidiram devolver o processo à origem para o julgamento de matérias que não foram analisadas por ter sido dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, como a questão da exigência de juros sobre multa de ofício.

[16] “Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, constituindo-se, assim, em fato gerador de imposto de renda” (acórdão proferido por maioria de votos e sob a relatoria do conselheiro Heitor de Souza Lima Junior).

[17] A título de exemplo, destacamos a notícia [\*Carf condena empresas por ‘pejotização’.\*](#)

[18] Processos 10680.722449/2010-54 e 10680.722450/2010-89.

[19] Processos 10920.003874/2010-71, 10920.003215/2010-34, 10920.003212/2010-09 e 10920.003214/2010-90.

[20] Conforme notícia [\*Carf leva em consideração bonés usados por Guga para obrigá-lo a pagar IRPF.\*](#)

[21] Artigo 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

## Date Created

03/01/2017