



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.730937/2014-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.122 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente JAEPEL PAPÉIS E EMBALAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010, 2011

PRELIMINAR. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. QUESTÃO PREJUDICADA.

A questão resta prejudicada na medida em que esta TO já acatou as provas e converteu o processo em diligência para sua análise adequada.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE ANÁLISE DE TODAS AS PROVAS PELA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

A Lei Complementar nº 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte teriam a natureza de

subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

GLOSA DE DESPESAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado. Mesmo assim a diligência realizada acabou por analisar de forma completa toda a documentação do contribuinte, o que levou ao acolhimento parcial do recurso no mérito.

TESTE DE *IMPAIRMENT*. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não existe previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de *Impairment*” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período. Além disso, por determinação do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, essa despesa não terá reflexo fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

GLOSA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO PARCIAL

Logrando êxito a Recorrente, após a realização de exaustiva diligência, em comprovar parcialmente a existência das despesas e sua possibilidade de dedutibilidade, deve ser dado provimento parcial ao recurso.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR.

Deve ser indeferido o requerimento de diligência quando o julgador está convencido que os autos estão prontos para julgamento.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada, com cominação específica, incide sobre valor não recolhido de estimativa mensal independentemente de tributo devido no ajuste anual. Já a multa de ofício incide acerca da falta ou insuficiência de pagamento do tributo devido. São duas materialidades distintas: aquela, refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado (violação do dever legal de antecipar pagamento de tributo) e, esta, pelo não pagamento de tributo devido, ajuste anual, mormente pelo não oferecimento à tributação de receitas

tributáveis. Em qualquer caso, a aplicação das penalidades decorre de atividade repressiva de fiscalização.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) afastar a glosa de exclusões a título de doações e subvenções para investimento; (ii) acatar as conclusões constantes do Relatório de Diligência de e-fls. 28.143/28.167, para excluir da base cálculo dos tributos os valores relativos às demais glosas de exclusões, de despesas e de custos, determinando que o lançamento seja readequado conforme tais disposições; (iii) igualmente determinar que seja excluído da base de cálculo do lançamento o valor de R\$1.783.689,19 relativo a gastos considerados em edificações; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelso Kichel.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

(assinado digitalmente)
Nelso Kichel - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Nelson Kichel.

Relatório

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, referentes aos anos calendários de 2010 e 2011, em razão das despesas financeiras não comprovadas relativas aos mútuos e das seguintes supostas infrações mencionadas abaixo: Vejamos:

- i. Exclusão elevada referente a ajuste do Regime tributário de Transição RTT no ano-calendário de 2011, informada na linha 2, ficha 09A Demonstração do Lucro Real, PJ em geral da DIPJ2012;
- ii. Valores expressivos referentes a Outras despesas Financeiras no ano-calendário de 2011 informados na linha 51 da ficha 06A, -Demonstração do Resultado PJ em Geral da DIPJ 2012.
- iii. Exclusão a título de doações e subvenções para investimento na apuração do lucro real do ano-calendário de 2011, conforme linha 57 da ficha 09A "Demonstração do Lucro real - PJ em geral DIPJ/2012;
- iv. Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano calendário de 2010 informado na linha 32 da ficha 05-A - Despesas operacionais PJ em Geral da DIPJ 2011.
- v. Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano-calendário de 2011 informado na linha 34 da ficha 05-A, - Despesas Operacionais -PJ em Geral" da DIP 2012;
- vi. Valores elevados de compra de insumos referentes aos ano-calendário de 2010 e 2011 informados na linha 4 das fichas 05-A - Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos da DIPJ2011 e DIPJ2012.

Quanto ao mérito a Recorrente impugnou os seguintes pontos:

- i. Despesas Financeiras Não Comprovadas;
- ii. Despesas Financeiras Não Necessárias;
- iii. Despesas Operacionais Não Comprovadas;
- iv. Das Subvenções e Recuperação de Custos, Contabilização Imprópria de Subvenções. Da Incidência Não Cumulativa Padrão. Da Insuficiência de Recolhimento da COFINS;
- v. Das Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real. Das Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real;
- vi. Da Multa ou Juros Isolados. Da Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada e da Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo Estimada.

O relatório da decisão recorrida assim descreve os argumentos da impugnação bem como transcreve conclusões do laudo da KPMG juntado posteriormente:

- a) Preliminarmente, a Impugnante alegou cerceamento do seu direito de defesa, em razão de não ter obtido de imediata cópia do processo administrativo fiscal. Disse ter suportado 5 dias a menos para a sua defesa, o que, em razão da alta complexidade da autuação, requer lhe seja restituído o prazo de defesa, sob pena de ilegalidade e afronta ao direito à ampla defesa e contraditório, previstos na CF do Brasil.
- b) Quanto ao mérito, a Impugnante iniciou a sua defesa relativamente às despesas financeiras indicadas como não comprovadas. A fiscalização glosou tais despesas devido ao seu entendimento de que o Contribuinte em datas e valores, e o efetivo documentação hábil e idônea, coincidente ingresso das quantias supridas ao Contribuinte, ainda que indiretamente por meio de pagamento de fornecedores. As despesas com juros e foram contabilizadas com juros passivos no exercício de 2010, no montante de R\$ 18.863.834,74 e juros sobre mútuo no exercício de 2011, no montante de R\$ 26.749.925,64.
- c) Impugnante apresenta os mútuos do período de 2004/2009, que compõe o Anexo A, em ordem Anexo A, em ordem cronológica e separados por Mutante, sendo eles Adonias Jesus Garcia Amoroso, José Roberto Garcia Amoroso e Edilza Terezinha Garcia Amoroso. Os comprovantes das transações dos aportes são em grande parte apresentados comprovantes de pagamento de duplicatas, na maioria dos casos, compondo borderôs como meio de comprovar a origem dos recursos recebidos, apresenta também os extratos bancários dos sócios, na ocasião, mutuantes.

- d) Ainda com relação às operações de Mútuos, a impugnante argumenta que as operações foram devidamente documentadas por meio de Notas Fiscais, sendo naquela ocasião devedora dos sócios da Impugnante e encontrou, ao oferecer materiais por ela produzidos, um meio de sanar sua dívida contraída, visto que, em seguida, houve pagamento dos valores, como será demonstrado.
- e) Muito embora a empresa tenha contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão.
- f) Dessa forma, ao ser realizado o pagamento dos empréstimos contraídos em 2010 e 2011, diante da disponibilidade de caixa da empresa, não há o que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos destes períodos, tendo em vista que os mesmos foram devidamente quitados em seguida.
- g) Argumenta ainda que as taxas de juro praticadas à época dos mútuos foram inferiores às taxas de juros praticadas pelo mercado no período, exercício de 2010 a 2011, o que torna iníquo afirmar que a impugnante praticou taxas superiores às usuais naquela época.
- h) Para a Impugnante, a necessidade de analisar a incidência de PIS e COFINS sobre a incidência governamental concedida pelo Produzir somente seria necessária caso esta subvenção tivesse a característica de subvenção para custeio.
- i) Todavia, para a Impugnante o PRODUZIR somente seria para investimento o PRODUZIR é uma subvenção governamental concedida para investimento.
- j) Conforme previsto da mesma norma, os valores devidos resultantes de financiamento utilizado pelo Programa Produzir podem ser pagos antecipadamente, com redução (desconto) no montante. Uma vez concedida, pelo Estado, a redução e/ou na modernização do parque industrial incentivado, no prazo máximo de 15 anos, podendo este valor ser incorporado ao capital social da PJ titular ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, sendo todavia vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.
- k) A subvenção para investimento não é tributado por PIS e COFINS a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, devendo ser levado diretamente a crédito de conta de Reserva de Capital. Por outro normalmente.
- l) De acordo com as notas fiscais juntadas em anexo, que representam a grande parte do valor em questão, tal investimento não se deu em edificação ou construção, mas sim na ampliação do parque fabril. Portanto, houve de fato equívoco, que, em 31/10/2010, foi contabilizado

erroneamente como edificações, mas tal equívoco foi retificado no exercício seguinte, quando os valores foram corretamente classificados como investimentos em ampliação de parque fabril.

- m) Portanto, sendo investimentos em máquinas e equipamentos, adequada a depreciação contábil à ordem de 20% (vinte por cento) ao ano. Ressalva-se que a própria fiscalização o funcionamento constante da empresa em regime de turnos ininterruptos. Portanto, não há dúvida quanto à taxa de depreciação a ser aplicada sobre as máquinas e equipamentos. Mas apenas sobre a classificação correta do investimento.
- n) Por último, diante da comprovação da efetiva realização de dessas, sendo todas necessárias e, portanto, dedutíveis do lucro real apurado, defende a impugnante que não há o que se falar em cobrança de multa por ausência de pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tampouco, Contribuição Social sobre o lucro líquido incidentes sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme exigido no Auto de infração.
- o) Requereu preliminarmente, a restituição do prazo que lhe foi tolhido, resultante do cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, conforme exposto.
- p) Requer no mérito, pelos motivos apresentados na impugnação, requer que seja declarado totalmente improcedente o presente Auto infração.
- q) Alternativamente, caso se entenda necessário, requer-se a realização de diligência/perícia fiscal nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72 de acordo com os quesitos apresentados na impugnação.
- r) Às fls. 797 a 826, a Impugnante requereu a juntada de perícia produzida pela empresa KPMG relativa ao Auto de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal.

O Acórdão (16-76.037 - 3ª Turma da DRJ/SPO) ora recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É incabível a defesa baseada no cerceamento do direito de defesa se os Autos de Infração e os Termos que o acompanham, lavrados com observância das formalidades legais, foram regularmente cientificados e entregues ao

contribuinte, o qual teve o prazo regulamentar de 30 dias para apresentação de sua defesa.

GLOSA DE DESPESAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado.

SUBVENÇÃO CONTABILIZADA COMO DE INVESTIMENTO. NATUREZA NÃO COMPROVADA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTAÇÃO.

Verificado no caso concreto que o desconto obtido sobre o saldo devedor de contrato de financiamento, concedido como benefício fiscal ao contribuinte, não se revestiu das características de subvenção de investimento, mas sim de subvenção de custeio, o valor da operação deve ser tributado como receita operacional.

TESTE DE *IMPAIRMENT*. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não existe previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de *Impairment*” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período. Além disso, por determinação do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, essa despesa não terá reflexo fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. JUNTADA DE PERÍCIA AOS AUTOS. PERDA DO OBJETO.

Perde o objeto o requerimento de diligência/perícia feito pelo contribuinte quando ele mesmo, antes do julgamento administrativo, anexa aos autos do processo documento com o fim pretendido.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, conforme entendimento da Turma julgadora, (...) “*embora a empresa tivesse contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão. Por essa razão, não haveria que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos dos períodos autuados, tendo em vista que*

os mesmos foram devidamente quitados em seguida”. (...) “demonstrar que a empresa “possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos das intimações” não significa possuir e muito menos apresentar um conjunto probatório apto a demonstrar a improcedência da autuação. E de qualquer forma, já mencionamos que o próprio profissional assentou na conclusão do trabalho que elaborou que a empresa não apresentou todos os documentos, além de ter apurado diferenças entre valores que constam das declarações apresentadas e a contabilidade da Jaepel. De qualquer maneira, o termo pericial não afeta a análise da autuação bem como o resultado da decisão, eis que as questões defendidas na impugnação foram devidamente apreciadas e motivadamente decididas”.

Cientificada em 22 de fevereiro de 2017 (fls. 911), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24 de março de 2017 (fls. 929), alegando em síntese:

- i. DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DO CERCEAMENTO DE DEFESA DECORRENTE DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA: Requereu que a decisão recorrida seja anulada, determinando-se a realização da diligência/prova pericial requerida, devendo o perito responder aos quesitos formulados pela Recorrente em sua impugnação administrativa.
- ii. A Recorrente também requer que seja determinada a realização de novo julgamento pela DRJ/SP, com base nas diligências a serem realizadas, bem como no exame de todos os documentos constantes dos autos, inclusive daqueles anexados juntamente com esse recurso, dando-se assim efetividade ao princípio da verdade material.
- iii. DOS EQUÍVOCOS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL: Aduz que o efetuar o cálculo do IRRF para fins do lançamento, a d.autoridade fiscal, considerou como base, todos os pagamentos realizados em 2010 e 2011, sem expurgar os valores referentes aos contratos que tiveram sua efetividade reconhecida, nos quais não há que se falar em pagamento sem causa. Ora, a incorreta quantificação dos tributos representa vício material no lançamento, em desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), que impõe, no dever vinculado do lançamento fiscal, a adequada quantificação da matéria tributável, bem como ao princípio da estrita legalidade, que norteia as obrigações tributárias (art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e art. 97 do CTN);
- iv. EQUÍVOCOS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL: Aduz que “embora a Recorrente tenha juntado, como amostragem, dezenas de notas fiscais que somavam aproximadamente R\$ 3 milhões, a DRJ se limitou a pinçar algumas notas fiscais que indicariam que as aquisições não se refeririam a máquinas e equipamentos para daí concluir que a totalidade dos documentos não endossariam as alegações da Recorrente.

Ora, tal generalização não tem respaldo legal, antes viola o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa”. (...) desta forma, não basta que a DRJ tenha feito uma alusão genérica ao Termo de Constatação e aos demais documentos juntados aos autos pela Recorrente. Seria imprescindível que tivesse, de fato, analisado esses documentos, demonstrando de maneira fundamentada porque esses documentos e as conclusões apresentadas no Termo de Constatação não lhe persuadiram a julgar procedente a defesa apresentada”.

- v. **POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS: DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL:** Destaca-se que a falta da juntada anterior desses documentos ocorreu devido a um manifesto engano do antigo patrono da Recorrente. No entanto, considerando que havia uma referência expressa a esses documentos no laudo anexado, caberia à DRJ/SP, como modo de viabilizar a busca da verdade material, ter determinado a intimação da Recorrente para corrigir o erro, complementando o laudo apresentado com os documentos que dele faziam parte integrante e lhe serviram de suporte, ainda mais porque considerou que referido laudo substituiria a perícia requerida na Impugnação.
- vi. **INEXISTÊNCIA DE DEPRECIACÃO EM DUPLICIDADE DE IMÓVEIS:** Afirma que “o equívoco do agente fiscal decorreu de uma informação incorreta prestada pela Recorrente no curso da fiscalização, que acabou fornecendo planilha de depreciação já contendo o valor de R\$ 252.924,00 como parte integrante da conta Imóvel, que teria, então, o montante de R\$ 13.844.413,12 em 2008, quando o correto teria sido informar que o saldo da referida conta em 2008, base para a depreciação daquele mesmo ano, era de R\$ 13.591.489,25, ou seja, R\$ 252.924,00 menor, exatamente porque esse valor ainda figurava como ativo em construção, não integrando a conta Imóvel, o que só veio a acontecer em 31/12/2010, por isso é que só a partir de 2011 é que se valor passou a ser depreciado”.
- vii. **DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO NA CONTA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS:** Diz que “o caso é apenas um exemplo, mas que bem ilustra o caminho seguido pela DRJ, que ao invés de aprofundar a questão, preferiu simplesmente desconsiderar os documentos juntados como amostragem e que representavam 83,77% (ver acima), assumindo que tudo era edificação, o que acabou levando à conclusão equivocada sobre a depreciação. Mesmo em relação às notas fiscais cuja descrição dos serviços envolve engenharia, é preciso considerar que tais serviços se explicam como estando vinculados às máquinas e equipamentos, pois como é cediço, máquinas e equipamentos de grande porte normalmente requerem obras civis para sua instalação e tais gastos incorporam-se ao próprio valor dos respectivos ativos para fins de depreciação, não sendo tratados como edificações pelo simples fato de serem obras de engenharia”.

- viii. **DA ADIÇÃO CORRETA DA DEPRECIÇÃO CONTÁBIL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL:** Repise-se, “a diferença ajustada pela fiscalização, R\$ 1.354.836,15, é uma conta credora no resultado, redutora da conta de depreciação. Em outras palavras, é uma conta que diminui a despesa do período, e, conseqüentemente, aumenta o lucro líquido tributável. Ora, o registro do valor de R\$ 1.354.836,15 como crédito no resultado, aliado à adição do valor integral da depreciação societária, como fez a fiscalização, implicaria na consideração do mesmo valor duas vezes, o que, não se pode admitir, sob pena de majoração indevida do Lucro Real de base de cálculo da CSLL”.
- ix. **DESPESAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE MÚTUOS COM OS SÓCIOS:** Afirma que “os contratos, já fornecidos ao longo do processo de fiscalização, e agora apresentados novamente neste recurso, em conjunto com um trabalho de auditoria independente contratado pela Recorrente, estabeleciam que os valores seriam disponibilizados mediante transferência bancária a favor da Recorrente, quitação direta de duplicadas e demais títulos mercantis ou aquisição de bens, mercadorias ou serviços. Como contrapartida, ficou estabelecido que, a partir do exercício de 2014, a Recorrente pagaria aos sócios mutuantes, o valor do principal, correção monetária do período e juros à taxa de 1% ao mês (o valor dos juros foi ajustado ao longo dos anos, passando para 1,7% ao mês em 2010 e 2,2% ao mês em 2011)”.
- x. **A NECESSÁRIA REUNIÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS:** A Recorrente postula a reunião entre o presente processo e o processo n.º 10120.721691/2015-61. Conforme exposto linhas acima, o processo n.º 10120.721691/2015-61 versa sobre a exigência do IRRF, à alíquota de 35%, sobre as despesas com juros, registradas nos anos de 2010 e 2011, em razão da alegada não comprovação da efetividade dos mútuos realizados. Como se vê, em ambos processos administrativos discute-se a efetiva comprovação dos mesmos contratos de mútuo, aqui, para que a despesa seja considerada dedutível, e lá, para que não incida o IRRF sobre essas mesmas despesas”.
- xi. **DA COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS MÚTUOS:** Aduz que “por um lapso, os anexos ao Termo não foram juntados, de modo que a Recorrente pede vênias para apresentar novamente a íntegra do trabalho desenvolvido pela KPMG, agora com os anexos que faziam parte integrante e indissociável do referido trabalho da KPMG, qual comprova a efetividade e necessidade dos mútuos contraídos (vide docs. 02 a 106)”.
- xii. **DO ATENDIMENTO AO ART 299 DO RIR/99. A NECESSIDADE DAS DESPESAS DECORRENTES DOS MÚTUOS:** A seu turno, a despesa será considerada *normal* e *usual* quando for habitual no exercício da atividade econômica da pessoa jurídica, sendo incorrida com frequência nas transações e operações realizadas naquele segmento econômico. Observe-se que o critério legal não exige que a despesa seja usualmente incorrida pelo contribuinte. Ao contrário, a despesa pode ser excepcional

ou esporádica, desde que possa ser considerada usual ou normal do contexto dos negócios, operações ou atividades do contribuinte”.

- xiii. **INAPLICABILIDADE DO ART. 299 DO RIR/99 À CSLL:** Afirma que “com efeito, sabe-se que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 prevê que a base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes de adições ou exclusões prescritos ou autorizados pela legislação tributária correspondente. Assim, o traço comum entre o IRPJ e a CSLL, que ratifica a semelhança substancial entre os citados tributos, repousa justamente no lucro líquido contábil que serve de suporte para os ajustes fiscais. Isso não significa, obviamente, que há identidade entre as bases de cálculo dos dois tributos, pois os ajustes prescritos para cada exação decorrem de normas jurídicas específicas. Logo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não são idênticas, pois existem regras específicas de adições e exclusões que são exclusivas para cada tributo”.
- xiv. **DESPESAS OPERACIONAIS E CUSTOS NÃO COMPROVADOS:** Aduz que: “Cabe destacar que, em relação a essas despesas/custos ("Comissões de venda" (notas fiscais doc. 122), "Energia elétrica" (notas fiscais doc. 123), "Frete de Vendas" (notas fiscais doc. 124), "Frete Despesas" (notas fiscais doc. 125), "Locação de máquinas e equipamentos" (notas fiscais doc. 126); "Telefone" (notas fiscais doc. 127) e "Lenha" (notas fiscais doc. 128)), pela própria natureza desses gastos resta claro que são gastos necessários à atividade da Recorrente, por serem insumos e despesas normais e corriqueiras, não sendo necessário tecer comentários adicionais para salvaguardar sua dedutibilidade. Ademais disso, em nenhum momento a fiscalização questionou a necessidade dessas despesas e custos, tão somente exigiu a comprovação da sua existência”.
- xv. **DA PROVISÃO PARA PERDAS:** Afirma que “o art. 340 do Regulamento do Imposto de Renda, estipula os critérios para a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos na apuração do IRPJ. Em seu parágrafo 1º, inciso II, letra "c", constam as regras para a dedutibilidade de créditos sem garantia de valor superior a R\$ 30 mil, como é o caso dos créditos glosados. Para créditos desse valor, exige-se o seguinte para admitir a dedutibilidade: "c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento”.
- xvi. **VARIAÇÃO CAMBIAL:** “Aduz que as despesas de variação cambial se referem a importações do fornecedor estrangeiro Voith Paper Fabrics, que exportou para a Recorrente os produtos denominados tela formadora e feltro, para uso na máquina de papel, principal ativo da fábrica da Recorrente. Anexas seguem as notas fiscais de entrada, os invoices emitidos pela empresa exportadora e os contratos de câmbio respectivos (doc. 130)”.

- xvii. **VIAGENS E ESTADIAS e RAS DESPESAS OPERACIONAIS DESNECESSÁRIAS:** Afirma que “em outros casos, mesmo não havendo previsão expressa para o reembolso das despesas, por se tratarem de prestação de serviços de terceiros no interesse da Recorrente, é prática comum no mercado que os dispêndios relacionados a esses serviços de instalação de equipamentos e aparelhos ou prestação de serviços realizados na sede da contratante, que demanda o deslocamento de uma equipe de funcionários, sejam custeados pela própria contratante, no caso a Recorrente”.
- xviii. **DO BENEFÍCIO DO PRODUZIR - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO:** Afirma que “o beneficiário do desconto do Produzir possui o prazo legal de 20 anos para aplicar o valor correspondente ao desconto obtido na ampliação ou modernização do seu parque industrial. Desta forma, tendo o benefício em questão sido obtido pela Recorrente no ano-calendário de 2011, também se verifica que, encontrando-se largamente dentro do prazo legal, é completamente absurda a afirmação do Agente Fiscal de que a Recorrente teria descumprido a obrigação de investimento. Neste ponto, adianta-se que a legislação tributária federal, ao tratar das subvenções para investimento, não estabelece o prazo mínimo dentro do qual o investimento deve ser realizado, regendo-se a questão, portanto, em conformidade com a legislação estadual. Novamente, o que se percebe é que o agente fiscal simplesmente parte da ideia preconcebida de que a Recorrente irá descumprir a sua obrigação, estabelecendo uma presunção de fraude ou de inadimplência, sem que tenha apresentado qualquer prova ou indício que apontem nesse sentido”.
- xix. **DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO:** Afirma que para fins de análise da incidência do IRPJ e da CSLL, a distinção entre subvenções para investimento e subvenções de custeio é importante, pois a legislação desses tributos somente admite a exclusão da sua base de cálculo das subvenções para investimento (RIR/99, art. 443). Por outro lado, as subvenções para custeio, assim como as recuperações de custo, devem ser computadas na determinação do lucro operacional (RIR/99, art. 392). Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o tratamento das subvenções para investimento como "receitas" faz sentido, pois, considerando que os custos e despesas "reembolsados" por meio das subvenções para custeio são debitados ao lucro líquido, as subvenções para custeio também devem ser adicionadas ao lucro operacional, com o objetivo de neutralizar o impacto das despesas recuperadas na sua apuração”.
- xx. **DA NATUREZA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DO DESCONTO RECEBIDO NO PROGRAMA PRODUZIR:** “A caracterização do desconto concedido como uma modalidade de subvenção para investimento encontra-se expressamente prevista no art. 20, VII, da Lei n. 13.591/00, desde que observadas as seguintes condições: (i) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, dentro do prazo de até 15 anos,26 a contar

da quitação do saldo devedor respectivo; e (ii) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do financiamento, ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro”.

- xxi. **SUBSIDIARIAMENTE — SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO NÃO CONSTITUI RECEITA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS:** Afirma que “e acordo com o art. 392 do RIR/99, as subvenções para custeio, assim como as recuperações de custos em geral, devem ser computadas como "receitas" para fins de determinação do lucro operacional e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, esse tratamento encontra justificativa, pois, considerando que os custos e despesas "reembolsados" por meio das subvenções para custeio são debitados ao lucro líquido, o valor do benefício também deve ser adicionado ao lucro operacional, tendo em vista neutralizar o impacto das despesas recuperadas na sua apuração”.
- xxii. **DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS DE IRPJ/CSLL:** A interpretação que o Auditor Fiscal confere ao art. 44, II, alínea "h" da Lei nº 9.430/96, é completamente equivocada. Na verdade, as multas previstas nos incisos I e II não podem ser cobradas cumulativamente. A multa isolada de 50% prevista no inciso II somente pode ser aplicada antes do encerramento do ano-calendário, não podendo ser exigida juntamente com a multa de 75% aplicada sobre o valor do tributo efetivamente devido, calculado após o encerramento do ano-calendário”.
- xxiii. **DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO:** (...) embora o fato gerador do IRPJ e da CSLL somente ocorra em 31 de dezembro de cada ano calendário, a Recorrente deve efetuar pagamentos mensais antecipados. Com o encerramento do período de incidência, ao final do ano-calendário, apura-se o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos, compensando-se os valores pagos mensalmente a título de antecipação. Se for apurado saldo devedor, o contribuinte tem o dever de efetuar o recolhimento da diferença; se for apurado saldo credor, os valores pagos antecipadamente tornam-se indevidos, podendo o contribuinte pleitear a sua restituição ou compensação com débitos relativos a períodos seguintes”.
- xxiv. **DA IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA SOBRE UM MESMO FATO GERADOR:** Afirma que “não há como se desvincular o pagamento das estimativas mensais do recolhimento do valor final do tributo no período base, pois o pagamento mensal das estimativas nada mais é do que a antecipação do

valor pago no final de cada ano-calendário, ou seja, um ato preparatório para a apuração e recolhimento dos tributos; por outro lado, a falta de recolhimento das antecipações culmina com a insuficiência do pagamento ao cabo do exercício”.

- xxv. ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE AS MULTAS: Afirma que “a interpretação conjunta do §30, do artigo 61, da Lei n.º 9.430/96, com o caput do mesmo artigo 61, assim como com o artigo 3º, do CTN, leva à conclusão de que os juros de mora somente incidem sobre os débitos relativos a tributos. *A contrario sensu*, não há que se falar em incidência de juros de mora sobre multas, eis que tais débitos não se enquadram no conceito legal de tributo, pois correspondem a sanções pela prática de atos ilícitos”.
- xxvi. Requereu o provimento do recurso voluntário interposto para cancelamento integral da exigência fiscal.

Em 5 de abril de 2018 a Recorrente apresentou memoriais (fls. 27.841/27871) bem como petição para "informar que o Estado de Goiás cumpriu corretamente com o cronograma estabelecido pelo Convênio ICMS n.º 190/2017, que previa a data de 28/03/2017 para a publicação no Diário Oficial do Estado da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, sendo evidente que também será cumprida a data de 29/06/2018 para o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, não havendo dúvidas de que o benefício fiscal referente ao PROGRAMA PRODUZIR será convalidado." (fls. 27.808-27.838).

Às fls. 27872 dos autos - Resolução n.º 1401-000.517 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária- CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA:

- i. aguarde-se o julgamento até 29/12/2018, data após a qual deverá ser intimado
- ii. o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª, 3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017; e, enquanto isso:
- iii. a unidade de origem (a) confirme quanto os valores tratados como subvenção, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do artigo 30 da LEI 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195- A da Lei número 6.404/1976, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidos as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (a.ii) aumento do capital social, e se pronuncie sobre o laudo da KPMG e sobre os documentos acostados aos autos pela contribuinte (inclusive em sede recursal), indicando, em parecer conclusivo se e em que medida tais informações respondem aos quesitos formulados na impugnação e transcrições no início deste voto.

Às fls. 27901 dos autos – Documentos apresentados pelo Contribuinte.

Às fls. 28013 dos autos – Petição do contribuinte, alegando que “a outra conclusão não se pode chegar senão a de que as despesas com o custeio de viagens e hospedagem foram incorridas e reembolsadas no contexto das prestações de serviços contratados junto a terceiros, reunindo, portanto, os requisitos que autorizam a sua dedutibilidade, por serem efetivamente necessárias, usuais e normais no desenvolvimento das atividades industriais da PETICIONÁRIA. Dessa forma, demonstra-se que as despesas de reembolso de gastos com viagens e hospedagem de prestadores de serviço possuem todos os critérios necessários para a sua dedutibilidade, quais sejam, a necessidade, usualidade e normalidade das despesas dentro do contexto operacional da recorrente, não merecendo prosperar a autuação fiscal quanto aos valores efetivamente comprovados e justificados”.

Às fls. 28143/ 28167 dos autos - RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, concluindo que: “tendo sido verificado, quanto aos valores tratados como subvenção pela interessada, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do art.30 da Lei 12.973/2014, analisado os documentos acostados ao processo pela empresa em fase de impugnação e recurso, pronunciado sobre o laudo da KPMG e respondido aos quesitos formulados na impugnação, conclui-se que foi atendida a solicitação da 4ª Câmara/1º Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, expressa na Resolução de fls. 27872 a 27888 do presente processo”. Trazendo as seguintes considerações:

- i. Conclui-se, portanto, que o contribuinte registrou em Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, o valor do desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao programa PRODUZIR obtido no ano-calendário de 2011 o qual foi por ele denominado;
- ii. O contribuinte registrou em Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, o valor do desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao programa PRODUZIR obtido no ano-calendário de 2011 o qual foi por ele denominado “Subvenção Governamental”, não tendo utilizada para qualquer fim no ano-calendário de 2011, cumprindo, assim, os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;
- iii. (...) “a análise da KPMG foi conduzida a partir das solicitações efetuadas pela fiscalização no Termo de Início de Procedimento Fiscal relacionadas nos itens 1.1 a 1.5, sendo relatada no tópico IV do seu Termo de Constatação e concluída no tópico V. O laudo, por vezes, versa sobre aspectos que não foram objeto do auto de infração e, portanto, não fazem parte do litígio, de sorte que não foram considerados no escopo da diligência fiscal”;
- iv. (...) Efetuou-se nova apuração da depreciação fiscal referente ao ano-calendário de 2011, considerando a parcela de R\$ 2.568.607,19 na conta “Imóveis” e R\$ 1.266.333,96 na conta “Maquinas e Equipamentos”, conforme planilha “Diligência Análise de Depreciação Fiscal 2011”;
- v. (...) “Quanto ao valor de depreciação contábil adicionado pelo contribuinte no LALUR (R\$ 5.010.525,14) em valor menor que o registrado na conta 530201101 - “Depreciação”

- (R\$ 6.365.361,30), mostrou-se que a diferença se refere ao imposto (IR e CSLL) diferido sobre a parcela da reavaliação dos bens ocorrida em 31/12/2008 (R\$ 1.354.836,15)”;
- vi. (...)Foi efetuada nova apuração do valor excluído indevidamente na apuração do lucro real, que se resumiu na diferença entre a nova depreciação fiscal apurada e aquela excluída pelo contribuinte no LALUR (planilha “Diligência Análise Depreciação 2011”);
- vii. (...) “O laudo da KPMG concluiu que a JAEPEL possui todos os contratos de mútuo com sócios, cujas operações foram todas escrituradas contábil fiscalmente de acordo com a legislação aplicável, e que mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais de forma a comprovar os recursos disponibilizados”;
- viii. (...) “da despesas de viagens, várias outras foram justificadas pelo contribuinte como sendo referentes a prestadores de serviço mas não foram apresentados os respectivos contratos (em alguns casos meramente pedidos de compra não assinados pelas partes) e não há indicação em qualquer documento de quem seria o prestador de serviço (o que inviabiliza a conferência do vínculo entre o beneficiário constante no documento e a prestadora de serviço) e tampouco de que a responsabilidade pelo seu pagamento seria do contribuinte. Nesses casos, concluiu-se que os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar a necessidade das respectivas despesas e foram consideradas desnecessárias;
- ix. (...) “ressalta-se que a amortização dos mútuos ocorrida em 2010 e 2011 foi considerada para a apuração dos juros referentes aos mútuos contraídos no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 não influenciando, portanto, os juros passivos referentes aos mútuos contraídos no período de dezembro de 2010 e ano-calendário de 2011 considerados como não necessários pela fiscalização”;
- x. (...)Ficou constatado pela autoridade fiscal no curso da ação fiscal, devidamente comprovada por lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, de que os mútuos foram desnecessários eis que a empresa assumiu dívida de seu fornecedor (JARI) com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que , nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor;
- xi. (...) Conclui-se, pois, que foi comprovada grande parte dos mútuos contraídos pela empresa com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 tendo sido apurados os correspondentes juros passivos no período fiscalizado (2010 e 2011) e que os mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 foram desnecessários, motivo pelo qual os respectivos juros passivos tão bem o são;
- xii. (...) “uma vez analisados os documentos acostados aos autos e o laudo da KPMG, constatou-se que, salvo a infração referente à subvenção cujo julgamento está suspenso, todas as infrações restaram confirmadas, embora em valores reduzidos, conforme devidamente relatado anteriormente no item correspondente à sua análise e nova apuração efetuada na diligência demonstrada em planilhas anexas ao presente processo”;
- xiii. (...) “tendo em vista o julgamento ainda por acontecer a respeito da subvenção referente aos descontos obtidos pela empresa no programa PRODUZIR, a apuração da nova base de cálculo do IRPJ e CSLL deu-se de duas formas distintas: uma considerando indevida a

exclusão da subvenção e, portanto, incluindo-a nos “ajustes”; e outra não considerando indevida referida exclusão e portanto, não a incluindo nos “ajustes (exclusão subvenção autorizada)”;

- xiv. Ante o exposto, conclui que “tendo sido verificado, quanto aos valores tratados como subvenção pela interessada, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do art.30 da Lei 12.973/2014, analisado os documentos acostados ao processo pela empresa em fase de impugnação e recurso, pronunciado sobre o laudo da KPMG e respondido aos quesitos formulados na impugnação, conclui-se que foi atendida a solicitação da 4ª Câmara/1º Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, expressa na Resolução de fls. 27872 a 27888 do presente processo”.

Às fls. 28178/ 28211 dos autos – MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE, alegando em síntese:

- a) DA SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL: “não obstante o cumprimento de todos os requisitos suficientes para a caracterização dos valores deduzidos como subvenção para investimento, como bem ressaltado pelo v. acórdão do CARF, “o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito presumido de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou (ii) aumento do capital social”.
- b) DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E DOS IMÓVEIS: (...) “Em relação às notas fiscais que contém indicação de serviços, há que se mencionar que diversos desses serviços se referem à instalação e montagem de equipamentos, como por exemplo a - Nota Fiscal Prestação de Serviços Nº 3321, emitida em 01/02/2010 por Sanches e Gomes Ltda. Relativa a “Montagem do Tanque para estocagem de massa (modelo MLTMI) em regime de empreitada global” (fl. 26543), que evidentemente deve ser classificada juntamente com o ativo tanque, pois diz respeito aos serviços necessários para colocá-lo em funcionamento, não podendo, em hipótese alguma, ser enquadrado como edificação”.
- c) DA INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE NAS DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DOS IMÓVEIS: Em que pese não ter havido qualquer manifestação da i. Auditora Fiscal sobre esse ponto, fato é que em seus cálculos finais não houve o cômputo desse valor, razão pela qual se conclui que foi confirmada a sua incorreta inclusão à cobrança ora em

análise, tendo sido exonerada a exigência fiscal sobre tal item de depreciação”.

- d) DA ADIÇÃO CORRETA DA DEPRECIÇÃO CONTÁBIL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL: “a i. Auditora reconheceu que “mesmo na ocorrência de possível distorção nos valores contábeis de depreciação registrados na ECD, em termos fiscais não houve reflexo haja vista que foi adicionado na apuração do lucro real o valor efetivamente considerado na ECD/DRE como despesa de depreciação, eliminando o efeito dessa parcela no lucro contábil, e posteriormente procedeu-se à exclusão da depreciação fiscal chegando ao lucro real”.
- e) ANO-CALENDÁRIO 2010 E 2011- DESPESAS COM JUROS S/ MÚTUOS C/ SÓCIOS: Diante da análise dos documentos apresentados pela REQUERENTE quando da resposta aos Termos de Intimação expedidos no dossiê nº 10010.009951/1118-25, os quais demonstravam que já havia conjunto probatório suficiente acostado aos autos, a i. Auditora Fiscal reconheceu a comprovação de grande parte dos mútuos contraídos com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009, desconsiderando, entretanto, parte da documentação apresentada, conforme justificativas apresentadas na planilha que acompanhou o Relatório da Diligência denominada “APURAÇÃO MÚTUOS COM SÓCIOS E JUROS PASSIVOS - DILIGENCIA”. Porém, os valores mantidos pela i. Auditora Fiscal, decorreram de equívoco quando da análise da documentação apresentada”. (...) “Consequentemente, não há como se admitir que os fundamentos relativos à necessidade das despesas com juros e do emprego dos valores captados nas atividades da REQUERENTE sejam aplicados à CSLL, eis que o dispositivo no qual se fundamenta a autuação não se aplica a essa contribuição”.
- f) Ano-Calendarário 2010 e 2011 – Outras Despesas Operacionais e Item 1.5 – Custo de Produtos Vendidos: “Ora, verifica-se justamente que a conclusão para que tais documentos não fossem aceitos repousa apenas na conclusão de que o “documento não comprova a responsabilidade da despesa de viagem de prestador de serviço a cargo da JAEPEL”, porém, não se discute aqui a efetividade do serviço contratado, a qual foi devidamente comprovada, mas apenas essa ausência de previsão específica”.
- g) Assim requereu:
- (i) seja reconhecido que os valores decorrentes do programa PRODUZIR tratam de subvenções para investimentos, ante a evidente comprovação e confirmação pela i. Auditora Fiscal de que a REQUERENTE cumpriu com os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, afastando-se a cobrança perpetrada quanto a esse ponto;
 - (ii) em relação à depreciação, seja reconhecida a higidez da classificação adotada pela REQUERENTE, mesmo em relação aos

serviços de engenharia que compõem o montante glosado, os quais foram incorridos para a instalação de máquinas e equipamentos, e por isso devem ser classificados da mesma forma, de modo que não há como se admitir qualquer ajuste na depreciação contabilizada pela REQUERENTE;

- (iii) diante de todos os documentos localizados referente aos mútuos de 2004 a 2009, e que foram em parte desconsiderados, bem como diante da explicação dos mútuos dos juros dos anos de 2010 e 2011, para os quais não há como se admitir a glosa por mera alegação de desnecessidade da despesa, se impõe o cancelamento da glosa fiscal admitindo-se apenas a manutenção do montante de R\$ 691.651,05, conforme já demonstrado para fins de cobrança do IRPJ, mas, não há como se admitir que os fundamentos relativos à necessidade das despesas com juros e do emprego dos valores captados nas atividades da REQUERENTE sejam aplicados à CSLL, eis que o dispositivo no qual se fundamenta a autuação não se aplica a essa contribuição;
- (iv) seja reconhecido que não há como se admitir a obrigatoriedade de que o contrato de prestação de serviço preveja que o contratante que arque com as despesas para a realização do serviço, já que se trata do usual, de modo que os únicos valores que poderiam ser considerados como base em referido item seria o montante de R\$ 303.327, 30.

Às fls. 28414 dos autos - Despacho s/nº – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária para que o presente processo (ou seja, que o processo n. 10120.721691/2015-61):

- (i) seja apensado por conexão ao processo 10120.730.937/2014-12;
- (ii) seja vinculado com o processo 10120.730.937/2014-12, o qual se encontra atualmente sobrestado, de forma que retorne para julgamento apenas em conjunto com este.

Às fls. 28420 e seguintes junta Memoriais que basicamente repetem e reafirmam as matérias de defesa já apresentadas.

É o relatório do essencial.

Fl. 28.464 do Acórdão n.º 1401-004.122 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.730937/2014-12

Voto Vencido

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como já bem delineado na Resolução de Diligência n. 1401-000.517 a unidade de origem apesar de entender preclusa a juntada do laudo, a DRJ acabou sobre ele se manifestando e analisando seu objeto para concluir que a perícia restaria prejudicada, bem como o laudo apenas se prestaria a dizer que os documentos solicitados pela fiscalização existiriam, sem adentrar ao mérito da correta classificação, da natureza jurídica e da necessidade. Senão vejamos trecho da referida decisão:

*Há também outra razão para a conversão deste julgamento em diligência. Não obstante o laudo da KPMG tenha sido analisado pela DRJ a qual, inclusive, mencionou a apresentação de tal documento como argumento para refutar o pedido de perícia da contribuinte entendo que a análise, pela unidade de origem, de referido laudo, dos documentos a ele pertinentes e dos demais juntados com o Recurso também se faz necessária para a correta orientação quanto à presente lide, **oportunizando-se ao fisco se pronunciar sobre os quesitos formulados pela Recorrente por ocasião de sua impugnação.***

Neste sentido, vale lembrar que, no caso em questão, excepcionalmente a juntada dos documentos em sede recursal merece ser aceita e estes analisados, considerando que a própria perícia em primeira instância foi indeferida sob o argumento de que o laudo traz sim provas e que os documentos apresentados em sede recursal consistem em um diálogo com a decisão de primeira instância.

Assim é que entendeu essa TO por unanimidade que a análise do laudo e dos documentos apresentados pelo contribuinte, neste momento, consistiriam em verdadeiro diálogo com a decisão recorrida, razão pela qual o processo foi convertido em diligência e a autoridade diligente realizou um trabalho extremamente detalhado nos milhares de documentos apresentados pela Recorrente.

Desta forma, como já exposto na análise da preliminar que defendia a possibilidade de apresentação das referidas provas, entendo que a questão resta prejudicada.

Possível depreender ainda que do trecho em destaque acima citado, a então relatora entendeu que deveria ser oportunizado ao Fisco se pronunciar sobre os quesitos formulados pela Recorrente, os quais foram respondidos no Relatório de diligência.

Ademais, levando-se em consideração que a diligência apenas confirmou que o laudo teve por objeto constatar a existência de documentos, os quais foram objeto de longa análise durante todo o curso de fiscalização, entendo ser desnecessário, nesse momento, nova conversão em diligência para essa finalidade. De toda forma, de início coloco tal posição para análise da turma.

Ultrapassada tal questão, passo à análise do Recurso Voluntário.

Inicialmente, antes de adentrar ao mérito analiso as preliminares de nulidade arguidas pela Recorrente.

A primeira delas se refere a suposta nulidade por cerceamento do direito de defesa em razão da DRJ não ter deferido seu pedido de conversão em diligência. Tal preliminar não é nova neste Conselho, que tem jurisprudência firme no sentido de entender que a diligência é prerrogativa dos julgadores, apenas sendo necessária a sua conversão quando os mesmos possuam alguma insegurança ou incerteza quanto ao fato em análise.

Nesse ponto, é importante notar que o processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Em caso de eventual necessidade de aprofundamento da análise dos fatos apresentados, o julgador pode solicitar a realização de diligência, a ser efetuada pela autoridade autuante ou outra de mesma competência, ou de exame pericial, quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. Em qualquer caso, é certo que as diligências e perícias não têm por finalidade suprir as deficiências probatórias das partes.

Assim é que estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

Ademais, o contribuinte trouxe aos autos elementos de prova junto ao Recurso que foram apreciados e objeto de conversão em diligência, razão pela qual não houve qualquer prejuízo ao exercício do seu direito de defesa. Pelo contrário, apenas demonstra que a produção da prova poderia ter sido feita pelo próprio contribuinte.

Face ao exposto, não acolho a preliminar arguida.

Quanto à segunda preliminar de nulidade, ela se funda em suposto vício decorrente da falta de análise de todos os documentos apresentados nos autos. Igualmente carece razão ao contribuinte.

A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa.

Cumprе ressaltar que o procedimento fiscal levou praticamente 01 ano para ser concluído, tendo tido o contribuinte a oportunidade de promover a juntada de provas e razões defensivas que lhe cabiam.

Por sua vez o TVF é absolutamente concatenado e fundamentado, promovendo uma análise minuciosa do procedimento de fiscalização. A DRJ também, por sua vez, apreciou as razões de defesa apresentadas e produziu decisão consistente com a análise probatória realizada.

O que se verifica é que o contribuinte, praticamente, tentou fazer com que a autoridade fiscal refizesse todo o procedimento de fiscalização e apuração, defendendo que a DRJ deveria se manifestar sobre todos os elementos de prova dos autos, os quais atualmente contam com quase 30 mil páginas! Nada mais absurdo.

A Recorrente também alega preliminar de nulidade em razão de ausência de fundamentação quanto ao laudo da KPMG. Ocorre que, conforme se depreende do trecho transcrito abaixo, a decisão recorrida traz sim fundamentação neste sentido. Novamente, aqui, concordar ou não com as conclusões ali extraídas não é causa de nulidade mas de mérito.

Assim, face ao exposto, também deixo de acolher a referida preliminar.

No que se refere à juntada posterior de provas, entendo que tal análise restou prejudicada pela conversão em diligência já deferida, isto porque entendeu esta TO que os novos documentos juntados foram feitos em diálogo com a decisão recorrida, senão vejamos a decisão da então Conselheira Relatora Livia Di Carli:

Há também outra razão para a conversão deste julgamento em diligência. Não obstante o laudo da KPMG tenha sido analisado pela DRJ a qual, inclusive, mencionou a apresentação de tal documento como argumento para refutar o pedido de perícia da contribuinte entendendo que a análise, pela unidade de origem, de referido laudo, dos documentos a ele pertinentes e dos demais juntados com o Recurso também se faz necessária para a correta orientação quanto à presente lide, oportunizando-se ao fisco se pronunciar sobre os quesitos formulados pela Recorrente por ocasião de sua impugnação.

Neste sentido, vale lembrar que, no caso em questão, excepcionalmente a juntada dos documentos em sede recursal merece ser aceita e estes analisados, considerando que a própria perícia em primeira instância foi indeferida sob o argumento de que o laudo traz sim provas e que os documentos apresentados em sede recursal consistem em um diálogo com a decisão de primeira instância.

Esta Turma já decidiu pela possibilidade de juntada de documentos em caso semelhante, exatamente em alusão ao princípio da verdade material e à necessidade de formação do convencimento do julgador:

Vê-se, portanto, que tal pedido resta prejudicado vez que já foi analisado e deferido por esta TO.

Passo à análise do mérito.

Como relatado, trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, referentes aos anos calendários de 2010 e 2011, em razão das despesas financeiras não comprovadas relativas aos mútuos e das seguintes supostas infrações mencionadas abaixo: Vejamos:

- a) Exclusão a título de doações e subvenções para investimento na apuração do lucro real do ano-calendário de 2011, conforme linha 57 da ficha 09A "Demonstração do Lucro real - PJ em geral DIPJ/2012;
- b) Exclusão elevada referente a ajuste do Regime tributário de Transição RTT no ano-calendário de 2011, informada na linha 2, ficha 09A Demonstração do Lucro Real, PJ em geral da DIPJ2012;
- c) Valores expressivos referentes a Outras despesas Financeiras no ano-calendário de 2011 informados na linha 51 da ficha 06A, - Demonstração do Resultado PJ em Geral da DIPJ 2012.
- d) Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano calendário de 2010 informado na linha 32 da ficha 05-A - Despesas operacionais PJ em Geral da DIPJ 2011.
- e) Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano- calendário de 2011 informado na linha 34 da ficha 05-A, - Despesas Operacionais –PJ em Geral" da DIP 2012;
- f) Valores elevados de compra de insumos referentes aos ano-calendário de 2010 e 2011 informados na linha 4 das fichas 05-A - Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos da DIPJ2011 e DIPJ2012.

Início a análise do Recurso Voluntário quanto à infração que trata da exclusão a título de doações e subvenções para investimento na apuração do lucro real do ano-calendário de 2011.

Tal tema já foi objeto de análise por esta TO, a exemplo da manifestação feita pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira por oportunidade da Resolução 1401-000.672 de 19 de setembro de 2019:

Em apertada síntese, conforme relatado, duas são as matérias de mérito devolvidas para apreciação da segunda instância de julgamento administrativo, a saber, (i) a caracterização dos créditos de ICMS como subvenções para investimento e (ii) o direito à redução do IRPJ conforme benefício fiscal relativo à SUDENE.

Subsidiariamente, a recorrente insurge-se contra a multa de ofício por ausência de culpa.

Entretanto, impende destacar que a matéria relativa aos créditos de ICMS não pode ser julgada de imediato, sendo necessário converter o presente julgamento em diligência, conforme passo a expor.

A Lei Complementar nº 160/2017, que é posterior à ocorrência dos fatos jurídicos tributários e aos lançamentos de ofício sob exame, trouxe forte inovação ao tratamento tributário dos incentivos concedidos pelos entes federados por meio de créditos de ICMS, no que diz respeito à apuração das bases de cálculo dos tributos de competência da União,

Para que se compreenda a inovação da lei complementar, basta dizer que ela fixou que todos os incentivos, benefícios fiscais ou financeiros fiscais de ICMS passam a pertencer à classe das subvenções para investimento.

A meu sentir, o que fez a Lei Complementar foi impedir que a União, ao examinar as subvenções dadas pelos entes federados sob a forma de créditos de ICMS, para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, analise se as condições e requisitos exigidos pelos entes configuram efetivamente, em seu entendimento, estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

Dito em outras palavras, o ente federado pode considerar de forma ampla o que seja estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Portanto, não haveria mais a necessidade de a lei estadual dirigir os recursos exclusivamente para a aquisição de ativos permanentes (que irão produzir lucros no futuro).

Com essa alteração, as subvenções feitas pelos entes federados sob a forma de créditos presumidos de ICMS poderão afetar os lucros

líquidos das pessoas jurídicas beneficiárias. Com isso, fica evidente o caráter isentivo da norma que exclui esses valores do lucro real e, portanto, da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Entretanto, a norma veiculada pela Lei Complementar nº 160/2017 não afasta a possibilidade de exame do fiel cumprimento, por parte da entidade beneficiária, dos requisitos e condições para o recebimento da subvenção de ICMS. Ou seja, caso a pessoa jurídica desvie e não utilize os créditos recebidos do Estado na implantação ou expansão do empreendimento econômico, conforme as regras estabelecidas pelo ente federado, não terá direito à fruição do benefício fiscal concedido pela União, em relação ao IRPJ e à CSLL.

Também não isenta a contribuinte de cumprir os requisitos para a fruição da isenção das subvenções para investimento conforme artigo 18 da Lei nº 11.941/2009, que se encontrava em vigor na época dos fatos jurídicos tributários, verbis:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I – reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

II – excluir do Livro de Apuração do Lucro Real o valor decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real;

III – manter em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a parcela decorrente de doações ou subvenções governamentais, apurada até o limite do lucro líquido do exercício;

IV – adicionar no Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de apuração do lucro real, o valor referido no inciso II do caput deste artigo, no momento em que ele tiver destinação diversa daquela referida no inciso III do caput e no § 3º deste artigo.

§ 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de:

I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese

em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 2º O disposto neste artigo terá aplicação vinculada à vigência dos incentivos de que trata o § 2º do art. 38 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não se lhe aplicando o caráter de transitoriedade previsto no § 1º do art. 15 desta Lei.

§ 3º Se, no período base em que ocorrer a exclusão referida no inciso II do caput deste artigo, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e subvenções governamentais, e neste caso não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do inciso III do caput deste artigo, esta deverá ocorrer nos exercícios subsequentes.

Ademais, é de se registrar que, na espécie, há mais uma condicionante para a fruição da isenção concedida pela União.

O artigo 10 da LC 160/2017 também incluiu na classe das subvenções para investimento os benefícios e incentivos de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar. Salvo melhor juízo, este é o caso do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba – FAIN.

Todavia, nesse caso, a fruição do benefício exige que o Estado cumpra os requisitos de publicação, registro e depósito de atos e documentos conforme artigos 3º e 10 do citado diploma legal:

Art. 3º O convênio de que trata o art. 1º desta Lei Complementar atenderá, no mínimo, às seguintes condicionantes, a serem observadas pelas unidades federadas:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais abrangidos pelo art. 1º desta Lei Complementar;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou

financeiro-fiscais mencionados no inciso I deste artigo, que serão publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária, que será instituído pelo Confaz e disponibilizado em seu sítio eletrônico.

[...]

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar.

Os prazos para os Estados, bem como o próprio CONFAZ, cumprirem as determinações do artigo 3º da LC 160/2017 estão estabelecidos no Convênio ICMS 190, de 15 de dezembro de 2017. Portanto, para solucionar a lide ora submetida ao julgamento deste Conselho, é preciso verificar a implementação das exigências legais mencionadas.

No mesmo sentido, esta TO também se manifestou favorável ao acolhimento da tese recursal no Acórdão 1401-003.494 de 11 de junho de 2019, de relatoria do Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, onde a decisão tomada por unanimidade recebeu a seguinte ementa:

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. LEI COMPLEMENTAR 160, de 2017. LEI 12.973/2014, ART. 30, §4º E §5º. PUBLICAÇÃO, REGISTRO E DEPÓSITO DE BENEFÍCIO. RIO GRANDE DO SUL. CONFAZ. SINCRONIA ENTRE INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO.

A Lei Complementar nº 160, de 2017, inseriu o §5º no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

Com a publicação, registro e depósito do incentivo do Rio Grande do Sul em discussão nos autos, perante o CONFAZ, não são exigíveis outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30. A sincronia entre investimento e subvenção não é exigida por lei.

TRIBUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos tributos reflexos a conclusão quanto ao IRPJ.

Veja portanto que, o ponto central de análise para acolhimento ou não da tese recursal está no cumprimento dos requisitos da Lei Complementar n.º 160, de 2017, que inseriu o §5º no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes. Ademais, esta Lei inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30.

E neste particular é que a diligência realizada foi suficiente para demonstrar o cumprimento de todos os requisitos, senão vejamos alguns trechos das conclusões do diligente:

A partir dos lançamentos relacionados acima, verifica-se que na data de quitação dos saldos devedores do financiamento mediante desconto de 100% concedido pela GOIASFOMENTO, o contribuinte:

1) deu baixa no financiamento em contrapartida a receita de subvenção governamental e

2) constituiu antecipadamente reserva de lucros em contrapartida a prejuízos acumulados.

Ao final do exercício, em 31/12/2011, o contribuinte incorporou ao resultado do exercício (Prejuízo Acumulado) o valor constituído antecipadamente da Reserva de Incentivos Fiscais, creditando o valor da receita de subvenção governamental.

Não houve utilização da Reserva de Incentivos Fiscais no ano-calendário de 2011.

Conclui-se, portanto, que o contribuinte registrou em Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, o valor do desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao programa PRODUZIR obtido no ano-calendário de 2011 o qual foi por ele denominado “Subvenção Governamental”, não a tendo utilizada para qualquer fim no ano-calendário de 2011, cumprindo, assim, os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei n.º 12.973/2014.

No caso, muito embora o Estado de Goiás tenha cumprido com o cronograma estabelecido pelo Convênio ICMS n.º 190/2017, que previa a data de 28.03.2017 para a publicação no Diário Oficial do Estado da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual (fl. 27.808-27.836), ainda não se tinha notícia de que tenha havido o registro e o depósito dos atos na Secretaria Executiva do CONFAZ.

Esse foi o segundo ponto da Resolução n. 1401000.517 que, em que pese não tenha sido cumprida, entendo que agora pode ser sanada. Isto porque, conforme é possível consultar no sitio eletrônico do CONFAZ (<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/certificado-registro-deposito-cv-icms-190-17->

[1/goias/2018/sei_mf-0649343-certificado-de-registro-e-deposito-03-18.pdf](#)), o certificado de depósito faz menção ao Decreto Estadual publicado no DOE/GO n. 22.774 informando:

Que o Estado de Goiás, representado pelo seu Secretário de Fazenda Manoel Xavier Ferreira Filho, efetuou o depósito nesta Secretaria Executiva do CONFAZ, nos termos do inciso II da cláusula segunda do Convênio ICMS 190/17, da planilha dos atos normativos dos benefícios fiscais e da correspondente documentação comprobatória, cuja relação dos atos normativos foi publicada no Diário Oficial do Estado de Goiás, por meio do Decreto n.º 9.193, de 20 de março de 2018, no dia 22 de março de 2018.

Assim é que, entendo ser possível correlacionar e confirmar com a devida certeza que os atos relativos ao benefício objeto de análise no presente PAF, e que consta da relação do Decreto Estadual n. 9.193/2018 (fl. 27.808-27.836), foram efetivamente depositados como atesta o CONFAZ, restando assim cumpridos todos os requisitos legais para enquadramento do referido benefício como subvenção para investimentos.

Entendo que o legislador deu um recado muito claro, e a redação dada pela Lei Complementar n.º 160, de 2017, é expressa. Ela inseriu o §5º no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, determinando que seria aplicável aos processos pendentes e inseriu o §4º, no artigo 30, da Lei n.º 12.973/2014, para impedir a exigência de outros requisitos ou condições, além daqueles estabelecidos pelo próprio artigo 30. Trata-se de vontade do legislador que não pode ser desrespeitada por este Conselho.

Assim, conforme pudemos constatar do acórdão n.º 9101-004.108, proferido pela 1ª Turma da CSRF, a exigência foi afastada, em apertada síntese, por força da aplicação da Lei Complementar n.º 160/2017, que teria inserido os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei n.º 12.973/2014; por sua vez, tais dispositivos determinam ser vedada a exigência de outros requisitos ou condições, além dos previstos no artigo 30, para se considerar os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal como subvenções para investimento.

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. (Incluído pela Lei Complementar n.º 160, de 2017)

Entendo que cumpridos os requisitos de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte do Estado de Goiás, não mais restariam exigíveis quaisquer outros requisitos para o reconhecimento da subvenção para investimento, além dos enumerados pelo artigo 30.

Com o advento da Lei Complementar nº 160/2017, quis o legislador, para além de resolver inúmeros problemas gerados pela chamada "guerra fiscal" entre as unidades da federação brasileira, dar um ponto final à discussão acerca da natureza aos incentivos, isenções e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais. São inúmeros os processos em tramitação neste Tribunal Administrativo que versam sobre a real natureza de tais benefícios (lato sensu), se subvenção para investimento ou para custeio. A partir do novel dispositivo legal, essa discussão foi soterrada, haja vista que a opção legislativa foi de considerá-los como subvenção para investimento. Daí em diante, a discussão se restringirá aos requisitos que continuaram a ser exigidos pelo art. 30 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência

será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

Verifica-se, portanto, que a norma exige tão somente o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404/76. Os requisitos afetos à contabilização e destinação/utilização, foram considerados como cumpridos em diligência fiscal.

Resta, portanto, a identificação nos presentes autos, da questão relativa às exigências de registro e depósito dos atos normativos relativos às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais objetos de discussão nos presentes autos, perante o CONFAZ, por parte de Goiás também foi cumprido.

Cumprido ressaltar que da análise do art. 30 da Lei 12.97/2014 é possível verificar que o caput do citado artigo conceitua o que seria subvenção para investimento e define suas condições para não serem computadas na apuração do lucro real nos incisos I e II e no respectivo § 1º.

Por sua vez, o §4º inserido pela Lei Complementar nº 160/2017 é claro e expresso a equiparar os benefícios fiscais ou financeiros-fiscais relativos ao ICMS são considerados subvenções para investimentos, vedada a exigência de outros requisitos e condições não previstos neste artigo.

Ressalte-se, mais uma vez, que as restrições ou requisitos para exclusão da subvenção estão previstos nos incisos I, II e §1º do art. 30. O que o caput traz é o conceito de subvenção para investimento, e o novel §4º equipara os benefícios estaduais às subvenções para investimento. Interpretar ou pensar de forma diversa é negar a clara vontade do legislador e criar novo e inesgotável contencioso perante este conselho administrativo.

Assim é que, quanto a este ponto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

Passo à análise dos demais pontos da autuação.

Como já bem delineado na Resolução de Diligência n. 1401-000.517 a unidade de origem apesar de entender preclusa a juntada do laudo, a DRJ acabou sobre ele se manifestando e analisando seu objeto para concluir que a perícia restaria prejudicada, bem como o laudo apenas se prestaria a dizer que os documentos solicitados pela fiscalização existiriam, sem adentrar ao mérito da correta classificação, da natureza jurídica e da necessidade. Senão vejamos trecho da referida decisão:

*Há também outra razão para a conversão deste julgamento em diligência. Não obstante o laudo da KPMG tenha sido analisado pela DRJ a qual, inclusive, mencionou a apresentação de tal documento como argumento para refutar o pedido de perícia da contribuinte entendo que a análise, pela unidade de origem, de referido laudo, dos documentos a ele pertinentes e dos demais juntados com o Recurso também se faz necessária para a correta orientação quanto à presente lide, **oportunizando-se ao fisco se pronunciar sobre os quesitos formulados pela Recorrente por ocasião de sua impugnação.***

Neste sentido, vale lembrar que, no caso em questão, excepcionalmente a juntada dos documentos em sede recursal merece ser aceita e estes analisados, considerando que a própria perícia em primeira instância foi indeferida sob o argumento de que o laudo traz sim provas e que os documentos apresentados em sede recursal consistem em um diálogo com a decisão de primeira instância.

Desta forma, como já exposto na análise da preliminar que defendia a possibilidade de apresentação das referidas provas, entendo que a questão resta prejudicada.

O procedimento fiscal iniciou-se em 07/03/2014 (Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 2 a 7), culminando com a lavratura do Auto de Infração em 06/03/2015. Nesse intervalo de tempo de 1 ano, diversas intimações (12) e outros termos fiscais foram feitos ao Contribuinte, que, por sua vez, ao lado de vários pedidos de prorrogação de prazo para atendimento, apresentou diversos elementos solicitados que foram analisados pela Autoridade Fiscal.

O presente processo possui quase 30 mil páginas de documentos pagináveis, além de milhares de não pagináveis. O agente diligente trabalhou brilhantemente na análise de quase 28 mil documentos pagináveis, garantindo a absoluta ampla defesa e verdade material. Tanto assim que o resultado da diligência foi parcialmente favorável ao contribuinte.

No mais, cumpre ressaltar que o tão citato “Termo de Constatação da KPMG” não passa disso, e teve por objetivo de demonstrar, mediante análise das documentações fiscais, contábeis, contratos e movimentações bancárias e demais documentos suportes fornecidos pela administração da empresa que a JAEPEL possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos de intimação que resultaram na autuações acima mencionadas.

Tanto assim é que em sua manifestação à diligência o Recorrente por algumas vezes alegou a ocorrência de erros da referida empresa de auditoria na reprodução de valores e tabelas. Entretanto, não houve uma análise de mérito das infrações.

Em resumo, o agente diligente acabou por, praticamente, refazer todo o procedimento de fiscalização, desta vez em um contexto probatório mais amplo, e enfrentando

diversas dificuldades como a apresentação de um volume enorme de documentos sem nenhuma explicação de sua pertinência ou composição.

No presente caso, reiterar o já citado trecho do voto do Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que, no Acórdão 103-23.534 (de 13/08/2008), assim tratou da questão:

“ Nesse passo, é oportuno destacar as palavras de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no direito tributário, Editora Noesis, 2005):

Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento.

Ou seja, a prova não se confunde com os elementos probatórios, ela é constituída a partir deles. Uma nota fiscal, um contrato, uma página da escrituração contábil não são prova, mas sim elementos de prova. A prova corresponde à articulação lingüística que relacione os documentos apresentados com o objeto da refrega jurídica no sentido de confirmar o que se alega. Alegar genericamente e juntar papéis não é prova.

O equívoco entre os dois conceitos tem conduzido a muitas confusões e até mesmo a situações de completa indecidibilidade, levando o Conselho a anular indevidamente decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento.

Essa situação é absolutamente análoga à resolução de um quebra-cabeça. Ao adquirir uma caixa com um jogo de 5.000 peças, só terei certeza de haver, de fato, ali uma imagem repartida em pedaços, se os re-agrupar. Todavia, e se não for possível, com as peças disponíveis, montar a figura estampada na tampa da caixa? E se as peças corresponderem à outra imagem, ou pior, forem, por erro de fabricação, um amontoado de peças providas de recortes parciais de diversas outras figuras? Deverei, para obter ressarcimento do valor pago, provar ao comerciante, que as partes não formam um todo harmônico? Como é possível fazer essa demonstração? Mediante a apresentação de todas as possíveis combinações entre as peças?

Certamente não! O vendedor é que deve provar que elas podem ser reunidas de tal forma a constituir a figura retratada na caixa.

O mesmo se dá na juntada de documentos ao processo.

Não cabe à autoridade julgadora de primeiro grau, diante de um sem par de documentos apresentados na impugnação, demonstrar que cada um deles não possibilita comprovar o que a defesa alega. Isso seria o mesmo que comprovar que não existe possibilidade de montar as peças de um quebra-cabeça. No caso de os documentos

não serem aptos a comprovar o alegado (no caso específico, existência das despesas e preciso valor), por mais que se esforçasse, a outra parte sempre poderia alegar genericamente que não foram analisados com "olhos de ver". Cabe à defesa constituir a prova pela precisa articulação dos elementos e não o contrário.

Repito: provar não é juntar documentos; é articulá-los; e isso não foi realizado pela recorrente."

Pois bem, feitas tais considerações, no que se refere às demais infrações encaminho meu voto por acolher, quase que integralmente o relatório de diligência fiscal. Passo a analisa-lo na ordem da sua realização, com exceção da questão relativa à subvenção para investimentos já analisada no presente voto.

Em tempo, desde já indefiro o novo pedido de diligência formulado pela Recorrente quando da manifestação ao relatório. Entendo que todos os documentos e informações necessárias ao deslinde do feito encontram-se nos autos. Tudo o quanto já descrito demonstra o a análise dos documentos foi feita de forma absolutamente exaustiva. Ademais, tal pedido mais parece insatisfação com a parte da diligência que não lhe foi favorável, já que nas partes favoráveis o contribuinte anuiu de maneira incondicional.

Item 1.1 Ano-Calendarário 2011- Fichas 05A e 05D – Despesas Operacionais

Refere-se à análise das fichas 05A- Despesas Operacionais – PJ em Geral e 05D – Despesas Operacionais – Critérios em 31/12/2007 - PJ em Geral da DIPJ/2012 entregue pelo contribuinte à RFB, onde os encargos de depreciação pelo critério fiscal (R\$ 10.888.098,63 – linha 22, ficha 5D) são substancialmente superiores aos mesmos encargos pelo critério contábil (R\$ 4.970.854, 56 – linha 22, ficha 5A), o que repercutiu no lucro real apurado, cuja diferença está inserida no Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT (linha 02, ficha 09A – Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral).

Segue o relatório fiscal: *Analisando as notas fiscais apresentadas (Anexo VII, fls. 1511), confirmou-se que a maioria se trata de gastos com edificações, corretamente lançadas pela JAEPEL na conta contábil 130101213 - "Construção Expansão Galpão Papeis".*

Para então concluir que:

Adicionalmente a essas notas fiscais, foram apresentadas outras que se referem a aquisição de peças e equipamentos usualmente utilizados em máquinas industriais, assim escrituradas no livro Razão:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Histórico
11/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	11.767,39	ENTRADA NF 016458/3 SUPPORT-COM. DE EQUI
21/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	30.160,73	ENTRADA NF 004258/1 ALPINE CORRUGATED MA
22/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	16.560,61	ENTRADA NF 016570/3 SUPPORT-COM. DE EQUI
22/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	13.707,66	ENTRADA NF 017263/1 KADANT JOHNSON LATIN
22/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	38.423,70	ENTRADA NF 017276/1 KADANT JOHNSON LATIN
29/01/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	90.000,00	ENTRADA NF 023076/51 ATLAS COPCO BRASIL
09/02/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	19.584,97	ENTRADA NF 016739/3 SUPPORT-COM. DE EQUI
17/03/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	540.228,90	ENTRADA NF 005764/1 PROFIT USA INVESTMEN
22/03/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	400.000,00	ENTRADA NF 048814/4 VOITH PAPER MAQUINAS
28/10/2010	130101213	CONSTRUCAO EXPANSAO GALPAO PAPEIS	D	105.900,00	ENTRADA NF 000025/1 AT INDUSTRIA E COMER
Total				1.266.333,96	

Diante de tal constatação, entende-se que os gastos acima (R\$ 1.266.333,96) escriturados na conta 130101213 “Construção Expansão Galpão Papeis” podem ser considerados melhoria de máquina de papel e classificados na conta 130101105 - “Máquinas e Equipamentos”, ao contrário dos demais gastos que são, de fato, referentes a edificações e devem ser classificados como imóveis.

Desta forma, do saldo em 31/12/2010 da conta 130101213 “Construção Expansão Galpão Papeis”, no valor de R\$ 3.834.941,15, a empresa haveria de ter transferido para a conta 130101109 - “Imóvel” o valor de R\$ 2.568.607,19 e para a conta 130101105 - “Máquinas e Equipamentos” o valor de R\$ 1.266.333,96.

E reside nesse exato ponto, minha única divergência do relatório fiscal. Isto porque, como muito bem defendido na manifestação à diligência, entendo que algumas das notas fiscais consideradas pelo agente diligente como gastos com Imóvel, em verdade, se referem à gastos com Máquinas e Equipamentos, são elas:

Nº NOTA FISCAL	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO DA MERCADORIA	VALOR DA NOTA FISCAL R\$
000025	METALURGICA LUBECK LTDA.	CONJUNTO DO TANQUE PARA ESTOCA	796.465,27
000203	METALURGICA LUBECK LTDA.	TANQUES PARA ESTOCAGEM DE MASSA	644.000,00
005764	PROFIT USA INVESTMENTS. LLC	CORTADEIRA BOBINADEIRA P/PAPEL	540.228,90
048814	VOITH PAPER MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA	MULTIFRATOR MSF	400.000,00
003321	SANCHES E GOMES LTDA	MONTAGEM DO TANQUE PARA ESTOCAGEM DE MASSA EM REGIME DE EMPREITADA GLOBAL	128.000,00
000025	AT INDUSTRIA E COMERCIO DE MAQUINAS E EQ	ROSCA ENGROSSADORA INCLINADA	105.900,00
017039	KADANT JOHNSON LATIN AMERICA S/A	UNIAO ROTATIVA 9750 PTX AUTOS (UR 9750 AFYSCPTXM 10 DN 3.1/2)	95.676,00
023076	ATLAS COPCO BRASIL LTDA	COMPRESSOR DE AR GA 90 VSD P (COMPR. ESTAC. GA 90 VSD AP)	90.000,00
017039	KADANT JOHNSON LATIN AMERICA S/A	CJ. INSTALAÇÃO DO TURBULATOR (CJTO BARRAS DE TURBULENCIA)	68.392,80
017039	KADANT JOHNSON LATIN AMERICA S/A	CJTO SIFAO ESTACIONARIO CANTILEVE	51.155,12
TOTAL			2.919.818,09

Como bem destacado na manifestação à diligência, tais notas correspondem a 76% do valor glosado, e delas o agente diligente considerou como relativas a equipamentos as notas destacadas em amarelo (além de outras em menores valores).

De fato, preciso concordar com a Recorrente de que não há como classificar as NFs 25, 203, 3321 e 17039 (os 3 itens indicados) como gastos em edificações. Tais despesas totalizam R\$ 1.783.689,19 (um milhão setecentos e oitenta e três mil seiscentos e oitenta e nove reais e dezenove centavos), valores que devem ser imobilizados na conta 130101105 – Máquinas e Equipamentos, além dos R\$ 1.266.333,96 (hum milhão duzentos e sessenta e seis mil trezentos e trinta e três reais e noventa e seis centavos) já reconhecidos pelo agente diligente.

Por sua vez, o valor do saldo em 31/12/2010 da conta 130101213 – Construção Expansão de Galpões a empresa deveria ter transferido para a conta 130101109 – Imóvel o valor de R\$ 784.918,00 (setecentos e oitenta e quatro mil novecentos e dezoito reais), e para a conta 130101105 – Máquinas e Equipamentos o valor de R\$ 3.050.023,15 (três milhões cinquenta mil e vinte e três reais e quinze centavos).

Ante o exposto a unidade de origem deverá ajustar a apuração feita pela autoridade diligente neste ponto.

No mais, o restante da diligência e apurações realizadas pelo agente fiscal são acatadas por este Relator vez que trata-se de questão meramente fática e documental e a diligência enfrentou as alegações recursais e analisou os documentos dos autos de maneira técnica e adequada.

Trata-se de laudo técnico consistente e que deve ser acolhido por este relator com os ajustes acima realizados.

Item 1.2 Ano-Calendarário 2010 e 2011- Despesas com Juros s/ Mútuos c/ Sócios

Neste ponto o Recorrente discorre tremendo esforço para tentar comprovar a existência dos mútuos, e logrou êxito em comprovar sua quase totalidade, o que acarretou nos ajustes realizados pelo agente fiscal, os quais desde já acato.

Cumprе ressaltar tais trechos do relatório:

O laudo da KPMG concluiu que a JAEPEL possui todos os contratos de mútuo com sócios, cujas operações foram todas escrituradas contábil e fiscalmente de acordo com a legislação aplicável, e que mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais de forma a comprovar os recursos disponibilizados. Acrescentou que os Anexo XV – Transferências Bancárias e Anexo XVI- Comprovantes de Pagamento de Duplicatas e Borderos comprovam os referidos mútuos.

Ao verificar os documentos acima mencionados apensados ao processo em questão, constatou-se tratar de uma quantidade

exorbitante (aproximadamente 10.000 documentos) e que os mesmos não foram relacionados ao correspondente lançamento a que se pretendia comprovar.

*Como a empresa assim não o fez, intimou-se a mesma, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar planilha de composição de cada valor lançado nas contas contábeis “Mutuo c/ Sócios – 2201012” no período de agosto de 2004 a dezembro de 2011, indicando o documento comprobatório correspondente (coincidente em data e valores, com indicação da origem e o efetivo ingresso das quantias supridas ao contribuinte) e sua localização **exata** (fls.) nos autos do processo 10120.730937/2014-12, referenciando cada lançamento ao respectivo contrato de mútuo. Foi intimada, ainda, a apresentar planilha de controle mensal dos valores de mútuo recebidos de cada sócio relacionando-o á composição analítica correspondente.*

Uma vez atendida o TIF01, passou-se a analisar os documentos conforme indicação de sua correspondência informada na “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa.

Constatou-se que houve algumas retificações dos valores disponibilizados pelos sócios em meses específicos formalizadas em documentos nominados “Instrumento Particular de Re-Ratificação de Aditivo de Contrato de Mútuo” assinados pelo sócio e pela empresa, não apresentados por ocasião da ação fiscal, cujas atualizações compuseram a “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa em atendimento ao TIF01-Diligência. Verificou-se que os mútuos foram disponibilizados por meio de transferências bancárias TED e/ou pagamentos de despesas da JAPEL relacionadas em borderos com indicação da participação de cada sócio no montante dos mesmos.

Confrontando os valores relacionados na referida planilha como os correspondentes documentos comprobatórios, foi confirmada a disponibilização da grande maioria dos valores de mútuo registrados pela empresa em sua contabilidade. Em alguns casos, porém, os documentos apresentados/indicados não correspondem ao total do lançamento que se pretende comprovar ou são insuficientes como elemento de prova, conforme relatado na coluna “observação” da subplanilha correspondente a cada sócio na planilha “Apuração Mútuos com sócios e Juros Passivos - Diligência” Ressalta-se que, adicionalmente aos documentos indicados referentes a cada lançamento, foram analisados aqueles relativos a transferências bancárias constantes nos Anexos C e D (fls. 668 a 691) não relacionados na planilha da empresa mas que contribuíram para comprovação total ou parcial dos correspondentes mútuos. Em relação aos pagamentos relacionados nos borderos, a orientação da planilha da empresa, algumas vezes, indica apenas o próprio bordero com a respectiva participação no pagamento de cada sócio, o que seria insuficiente

para sua comprovação. Foram então analisados os extratos bancários de cada sócio incluídos no processo (dezembro de 2005 a julho de 2007) para a comprovação da disponibilização do correspondente montante em data e valor, logrando êxito em vários casos.

Ao final, compôs-se a planilha “Apuração Mútuos com Sócios e Juros Passivos- Diligência”, com a análise individual por sócio dos comprovantes de mútuos informados pela empresa e respectiva consolidação; apuração dos juros correspondentes aos mútuos comprovados; comparação dos juros apurados com os registrados na contabilidade e, por fim, apuração dos juros não comprovados. Nessa apuração não foram incluídos os mútuos referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011 pois, conforme mencionado anteriormente, os mesmos foram considerados não necessários e, conseqüentemente, as respectivas despesas de juros.

Entretanto, quanto ao lançamento que trata da necessidade dos empréstimos entendo que a análise do agente fiscal diligente mais uma vez foi absolutamente precisa.

Ressalta-se que o laudo da KPMG, em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, não faz análise específica quanto à necessidade dos mútuos, mas tão somente relata que foi observado pelos balancetes analisados, de igual forma aos do período de 2004 a 2007, que a empresa não dispunha de recursos financeiros para efetuar investimentos como construção do parque fabril, aquisição de máquinas e equipamentos, entre outros, concluindo que tais recursos tiveram que ser obtidos perante terceiros (pessoas físicas). Em outras palavras, diante de tal constatação acabou por confirmar serem necessários os mútuos de 2004 a 2007.

Essa constatação diverge daquela efetuada pela autoridade fiscal no curso da ação fiscal, devidamente comprovada por lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, de que os mútuos foram desnecessários eis que a empresa assumiu dívida de seu fornecedor (JARI) com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que, nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor.

Nesse ponto (mútuos de 2004 a 2007) discordo do agente lançador e concordo com o agente diligente que chegou à seguinte conclusão após analisar mais de 10 mil documentos:

Conclui-se, pois, que foi comprovada grande parte dos mútuos contraídos pela empresa com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 tendo sido apurados os correspondentes juros passivos no período fiscalizado (2010 e 2011) e que os mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 foram desnecessários, motivo pelo qual os respectivos juros passivos tão bem o são.

Especialmente no que se refere aos mútuos contraídos nos anos de 2010 e 2011 a contribuinte insiste que eles eram necessários e mais vantajosos na medida em que os juros passivos pagos eram inferiores aos rendimentos de aplicações financeiras. E neste ponto o agente diligente respondeu pergunta específica:

Mês	Receita Aplicação Financeira - Razão	Juros Mutuos Sócios Apurados Diligencia
01/2011	319.012,15	5.725,87
02/2011	357.606,24	19.141,53
03/2011	400.284,38	29.642,86
04/2011	371.423,98	30.295,00
05/2011	458.591,30	33.917,08
06/2011	441.427,27	37.572,94
07/2011	462.590,00	46.039,25
08/2011	601.926,53	37.836,89
09/2011	502.215,64	42.949,18
10/2011	527.239,81	48.441,45
11/2011	541.808,71	49.264,95
12/2011	553.664,30	50.102,46
Total	5.537.790,31	430.929,47

Ocorre que, como muito bem assinalado pelo agente fiscal, tal comparação apenas pode ser feita de maneira correta quando se analisa a mesma base de cálculo.

No período em análise, no mês de janeiro (31/01/2011) em que foi contraído o maior valor de mútuo mensal (R\$ 604.076,75) o Recorrente possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 37.500.342,05, isto significa que o contribuinte tomou empréstimo de 1,61% do montante que tinha aplicado e defende que o mesmo foi necessário.

No mês seguinte (28/02/2011) o contribuinte contraiu mútuos da ordem de R\$ 458.191,50 ao passo que possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 41.336.238,63. Não há como defender que tais mútuos eram necessários!

Por sua vez, não se desconsidera a existência deles ou a liberalidade do contribuinte se endividar da forma que bem entender. Entretanto, não é possível imputar contra a receita o resultado fiscal desses mútuos uma vez que absolutamente desnecessários.

Assim, acolho o resultado da diligência nesse ponto.

Item 1.4 Ano-Calendário 2010 e 2011 – Outras Despesas Operacionais e Item 1.5 – Custo de Produtos Vendidos

Na ação fiscal o contribuinte, em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, discriminou a composição de “outras despesas operacionais” informadas nas

linhas 32 da Ficha 05 A da DIPJ2011 e 34 da Ficha 05A da DIPJ2012, bem como dos valores informados nas linhas 04 da Ficha 04A das DIPJ2011 e DIPJ2012 a título de compra de insumos. Posteriormente, por meio dos TIF 04, 05 e 12 foram solicitados documentos comprobatórios de tais despesas/gastos, o que foi atendido apenas parcialmente. A parcela não comprovada foi lançada no auto de infração como “Outras Despesas Operacionais e Custos Não Comprovados”.

Quanto ao laudo da KPMG, neste ponto, o mesmo se limitou a comparar os valores informados nas referidas linhas das DIPJ 2011 e DIPJ 2012 com aqueles escriturados na ECD quando apurou certas diferenças, alertando que a JAEPEL não as justificou.

No curso da diligência o agente fiscal analisou todos os documentos comprobatórios e enfrentou as alegações do contribuinte, chegando à seguinte conclusão:

Ocorre que o resultado contábil apurado nas DIPJs entregues pela empresa correspondem àqueles obtidos a partir da ECD, demonstrados nos respectivos Demonstrativo de Resultado do Exercício – DRE. Há que se considerar que, devido à limitação das linhas componentes das fichas da DIPJ, as empresas, por vezes, informam as despesas em descrição diversa daquelas escrituradas na ECD, o que não traz qualquer prejuízo desde que, ao final, o resultado informado na DIPJ corresponda àquele da ECD.

Conclui-se, portanto, que as diferenças apuradas pela KPMG não influenciaram o resultado contábil da JAEPEL nos respectivos anos calendários.

Analisando a documentação acostada no processo em comento referente à infração “Outras Despesas Operacionais e Custos Não Comprovados” (fls. 27.008 a 27.764), foram comprovadas diversas dessas despesas/custos, restando sem comprovação aquelas relacionadas na planilha “Diligência Análise de Glosa de Outras Despesas”.

Em relação às despesas de viagens e estadias que compuseram referida infração cujos documentos comprobatórios foram apresentados, cabe alguns esclarecimentos:

Em resposta a intimação efetuada no curso da diligência fiscal (TIF02), o contribuinte relacionou os documentos comprobatórios aos respectivos lançamentos de despesas de viagens cujos valores foram glosados na ação fiscal por falta de comprovação (sendo que para algumas delas não foram apresentados quaisquer documentos). Verificou-se que alguns se referem a não funcionários da empresa, porém foram apresentados contratos de prestação de serviço com previsão expressa de que o contribuinte, na qualidade de contratante dos serviços, deveria arcar com as despesas dos gastos de viagens. Nesses contratos foram identificados os respectivos prestadores de serviço e as correspondentes despesas foram consideradas comprovadas e dedutíveis.

Ocorre que, ademais dessas despesas de viagens, várias outras foram justificadas pelo contribuinte como sendo referentes a prestadores de serviço mas não foram apresentados os respectivos contratos (em alguns casos meramente pedidos de compra não assinados pelas partes) e não há indicação em qualquer documento de quem seria o prestador de serviço (o que inviabiliza a conferência do vínculo entre o beneficiário constante no documento e a prestadora de serviço) e tampouco de que a responsabilidade pelo seu pagamento seria do contribuinte. Nesses casos, concluiu-se que os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar a necessidade das respectivas despesas e foram consideradas desnecessárias.

O demonstrativo da análise das despesas de viagem não comprovada está na planilha “Diligência Análise Despesas Viagens 2010 e 2011 Não Comprovada”, em anexo.

Em resumo, as “outras despesas operacionais” não comprovadas lançadas no auto de infração foram parcialmente comprovadas com documentação acostada aos autos, sendo que algumas, apesar de comprovadas, foram consideradas não necessárias conforme relatado acima.

Desta feita, tratando-se de matéria eminentemente probatória e tendo o diligente feito a análise técnica adequada, acolho o resultado da diligência nesse ponto.

Item 2.1 Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) – Não Comprovação e Demonstração da Origem dos Recursos Disponibilizados pelos Sócios Através dos Contratos de Mútuos

Esse item não se refere aos autos em questão, mas sim a matéria objeto de lançamento formalizado no processo administrativo 10120.721.691/2015-61.

Quanto aos quesitos formulados pelo contribuinte e respondidos pelo agente diligente eles apenas confirmam o resultado da diligência e em nada afetam o voto deste relator.

Da Multa ou Juros Isolados. Da Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada e da Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo Estimada.

Da impossibilidade de cumulação da multa de ofício e isolada

Quanto a este ponto cumpre ressaltar que não se exigem as estimativas não recolhidas, ou ainda, os juros, mas sim a multa pela diferença das estimativas não recolhidas.

A Recorrente alega inicialmente a impossibilidade de exigência de multa após o encerramento do ano calendário, tese com a qual discordo vez que isso restringiria a atuação de um dispositivo legal ao próprio ano calendário.

O que não se pode exigir após o encerramento é a própria estimativa, e isso aqui não ocorreu.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade da duplicidade da multa isolada e de ofício, também concordo com as razões do Recorrente. Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

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 a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, 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 regrada 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.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda que a questão é objeto de Súmula do CARF n.º 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei n.º 11.488/07 *in verbis*:

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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária, seja pela aplicação do princípio da consunção (também aplicável ao caso), seja pela própria impossibilidade de cumulação.

Assim, entendo assistir razão ao recorrente quanto a este ponto.

Conclusões

Ressalte-se que conforme tese majoritária deste Conselho bem como do Judiciário, o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões de defesa quando encontra elementos e fundamentos suficientes para infirmar sua posição, senão vejamos:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do [CPC/2015](#), não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Assim é que, os argumentos de mérito enfrentados no presente voto, ainda mais se tratando de lançamento decorrente de questão absolutamente probatória e diante das provas técnicas produzidas, entendo restar absolutamente convencido do encaminhamento do meu voto.

Face ao exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para: (i) não acolher as preliminares de nulidade; (ii) dar provimento ao Recurso para entender como preenchidos os requisitos do art. 30 da Lei n. 12.973/2014 e caracterizado o benefício fiscal como subvenção para investimento; (iii) dar provimento ao Recurso quanto à impossibilidade de cumulação de multa isolada e de ofício; (iv) dar parcial provimento ao recurso quanto aos demais itens, acolhendo o resultado da diligência com os ajustes propostos no voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Nelso Kichel - Redator Designado

Discordo do nobre Relator na parte que afastou a exigência da multa isolada com base na tese de vedação de exigência concomitante de multa de ofício por falta de pagamento de tributo devido e multa de ofício por falta de antecipação de pagamento de tributo com base em estimativa mensal.

As multas de ofício e isolada incidem acerca de materialidades distintas.

Da Multa Isolada até o advento da Medida Provisória nº 351/2007

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, foi aprovada súmula CARF impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, Lei nº 9.430/96.

Verbete da Súmula CARF n.º 105, *in verbis*:

"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."

A Medida Provisória n.º 351/2007, que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/1996 – foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007), inaugurou novo tratamento jurídico.

Apenas as multas isoladas cujos recolhimentos de estimativa mensal deveriam ter sido realizados antes da sua edição devem ser exoneradas.

Ou seja:

Como o vencimento para pagamento da estimativa mensal é o último dia útil do mês subsequente, ficam extintas as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2006 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

Contudo, no caso concreto, os fatos geradores ocorreram todos após o advento da MP n.º 351/2007, legislação que passo a analisar.

Da Multa Isolada após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007

Com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento jurídico, como já dito.

No caso concreto houve lançamento relativo às estimativas não recolhidas atinentes aos anos-calendário 2010 e 2011, com fulcro no art. 44, inciso II,

da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF n.º 105.

Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

Art. 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 inexata;

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

a) na forma do art. 8º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

(...)

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta.

A Lei n.º 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral.

Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 transcrito antes: uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses “de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”.

Essa penalidade está valorada em 75% “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos (caráter de mera antecipação de pagamento do devido no ajuste anual), porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário.

Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração.

E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido com base na receita bruta ou com base em balancete de suspensão/redução.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas.

Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observa-se que os critérios material e temporal são completamente distintos.

O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de suspensão/redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento §§ 1º e 2º do art. 44).

No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa.

Veja.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está cominada no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas.

Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável, pois tornaria a lei "letra morta". A lei não tem palavras inúteis.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, assim não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, em relação à redação vigente anteriormente, afastou-se o caráter de bis in idem, pois a multa isolada e a multa de ofício passaram a ter base de cálculo distintas e percentuais distintos.

A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%).

Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Desse modo, após o advento da MP nº 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva.

Tal conclusão decorre da constatação de que se está perante penalidades distintas, com objeto jurídico tutelado diverso, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diversas e distintas. A

legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

O princípio da consunção não se aplica, a partir do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, pois não existe relação de subordinação entre os objetos jurídicos tutelados. Não há relação de meio e fim. Também não se trata de mero descumprimento de dever instrumental na falta de antecipação de pagamento de estimativa mensal.

A violação do dever de antecipar pagamento de estimativa mensal subsiste ainda que inexistente tributo devido no ajuste anual.

Embora a matéria seja polêmica neste CARF, colaciono precedentes pela exigência concomitante das citadas penalidades:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 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 nº 9101 - 002.777 Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. *Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas.*

Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a

possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada. (Acórdão nº 9101-003.597 Sessão de 10 de maio de 2018).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem.

A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.611 Sessão de 5 de junho de 2018).

Por tudo que foi exposto, voto pela manutenção das multas isoladas, exigência concomitante com a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel