



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.725256/2017-12
ACÓRDÃO	1401-007.280 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RIO AMAZONAS ENERGIA S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Não se cogita de nulidade por ausência de motivação do ato administrativo de lançamento quando, devidamente descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento, o sujeito passivo demonstra pleno conhecimento das infrações ao contestar a exigência.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – BENS DO ATIVO PERMANENTE CONTABILIZADOS COMO CUSTOS E DESPESAS CORRENTES. CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. AMORTIZAÇÃO DO INVESTIMENTO. DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os dispêndios efetuados com a compra de peças e equipamentos utilizados na manutenção/reforma das instalações e equipamentos, cuja vida útil seja superior a um exercício ou cujo valor unitário não exceda a R\$326,61, conforme o disposto nos arts. 301 e 346 do RIR/99, têm características de natureza permanente, devendo ser ativados, não sendo admitida sua apropriação como custo ou despesas.

Os contratos de arrendamento mercantil devem observar as normas estabelecidas pelo Banco Central do Brasil para serem assim considerados. Não há nos autos prova de que o contrato de prestação de serviço de geração de energia teria a natureza de um arrendamento mercantil, nem tampouco existe demonstração de que as despesas glosadas se refeririam a amortizações de investimentos feitos na construção da usina, mesmo que sob a alcunha de despesas com leasing financeiro.

Não comprovado pela Contribuinte, com documentação hábil e idônea, conforme o exigido pela legislação de regência (arts. 264 e 923 do RIR/99), o valor efetivamente incorrido com o pagamento de despesas financeiras, não resta outra alternativa senão manter a glosa dos valores apurados pela Fiscalização.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento da CSLL os mesmos fundamentos adotados em relação à decisão tomada para o IRPJ, haja vista a intrínseca relação entre todos os tributos ora exigidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que albergam o presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida naquilo que nos interessa à apreciação do presente recurso.

Em nome da interessada foi lavrado auto de infração referente a ausência de declaração ou declaração inexata e/ou incompleta, que lhe exige um crédito tributário totalizado R\$ 35.201.791,93, decorrente do confronto dos dados escriturados no SPED, Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela interessada, bem como nas respostas postuladas através das intimações em confronto com os valores declarados na DIPJ, gerando insuficiência de recolhimento do imposto. A

autoridade fiscal entendeu pela inconsistência na apuração do Lucro Líquido e conseqüentemente, por não ter realizado os ajustes necessários, incorrendo na apuração incorreta do Lucro Real, deixando de pagar corretamente o IRPJ e a CSLL, assim especificado:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cont. Exatidão LRF 2917	11.423.613,88
JUROS DE MORA (Calculado até 12/31/12)		6.105.921,61
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		8.567.710,41
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		26.097.245,90
VINTE E SEIS MILHÕES, NOVENTA E SETE MIL, DUZENTOS E QUARENTA E CINCO REAIS E NOVENTA CENTAVOS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cont. Exatidão LRF 2973	3.985.356,11
JUROS DE MORA (Calculado até 12/31/12)		2.130.172,84
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		2.989.017,08
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		9.104.546,03
NOVE MILHÕES, CENTO E QUATRO MIL, QUINHENTOS E QUARENTA E SEIS REAIS E TRÊS CENTAVOS		

A autoridade fiscal deflagrou o presente feito com o fito de apurar a liquidez e certeza do crédito tributário oriundo de SALDO NEGATIVO DE IRPJ/CSLL – Ano Calendário 2012 – pleiteado nos PER/DCOMP Nº 19636.41106.141114.1.3.02-8883 e 10866.59819.250416.1.3.03-0544.

A interessada foi intimada a explicitar o conteúdo constante na Linha 04, da Ficha 04A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno” – no montante de R\$15.503.295,52, mencionando, segundo a autoridade fiscal, que se trata de um conjunto de 04 (quatro) contas contábeis assim divididas:

Sob o título “Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno”, totalizando o montante de R\$2.904.501,26, a autoridade fiscal constatou motivos que conduziram a glosa dos valores constantes nas contas contábeis nºs 6.1.5.01.1.01.12.05 – Material de Consumo e 6.1.5.01.1.01.12.07 – Material de Consumo – Conversão a Gás, pelo fato de as mercadorias não serem, na realidade, materiais de consumo, mas de PEÇAS DE REPOSIÇÃO para o ativo imobilizado da companhia.

Ademais, a autoridade tributária sustenta que tais compras não representam a compra de INSUMOS a serem utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica, bem como as aquisições não se realizaram no mercado interno, juntando a informação contida na DIPJ/2013 ficha 36A – linha 42 – equipamentos, máquinas e instalações industriais –que apresenta saldo igual a zero (0).

Como resultado e conclusão do procedimento fiscal, foi elaborado demonstrativo denominado: “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO LUCRO REAL / IRPJ / CSLL”, onde se procura explicitar os valores constantes na DIPJ nº0001527030 – anº calendário 2012 – em contraposição aos valores apurados pela Fiscalização e a conseqüente apuração dos valores objeto da Autuação Fiscal.

O segundo item verificado foi o constante na Linha21, da Ficha 04A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “Outros Custos” – no montante de R\$23.261.620,00.

A autoridade fiscal constatou que o valor declarado pela interessada, representa o somatório de 3 (três) contas contábeis. Sob o título “Outros Custos”, o montante foi na ordem de R\$24.010,09.

Os motivos que conduziram a Fiscalização a glosar os valores constantes na conta contábil nºs 6.1.1.01.1.01.01.06 – (-) Leasing Financeiro, se deu em razão da ausência do CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

O terceiro item verificado foi o constante na Linha04, da Ficha 06A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “Receita da Revenda de Mercadorias nº Mercado Interno” – no montante de R\$102.292.404,89, que quando comparado ao apurado pelo sistema SPED- Notas Fiscais Eletrônicas, emitidas pela interessada, apresentou o montante de R\$106.156.268,83.

A autoridade fiscal entendeu por glosar as deduções elencadas pela interessada, por não encontrarem amparo legal. Ainda assim, mencionou que não se trata de deduções da Receita Bruta, nem tampouco de despesas dedutíveis que pudessem influenciar a apuração do Lucro Real, pois em análise à escrituração contábil, corroborada pelas respostas consignadas pela interessada e da leitura do Contrato de Fornecimento de Energia celebrado com a Manaus Energia, as contas contábeis, apresenta natureza de multa contratual.

Por fim, o último item verificado foi o constante na Linha 51, da Ficha 06A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “(-) Outras Despesas Financeiras” – nº montante de R\$72.782.299,94, de modo que a autoridade fiscal identificou divergências quanto à efetiva apropriação das DESPESAS FINANCEIRAS INCORRIDAS, sendo reconhecido pela Fiscalização à título de DESPESAS FINANCEIRAS a importância de R\$10.289.750,00, relativas às CCB's, promovendo a glosa das demais.

Em contrapartida, a interessada promoveu a peça impugnatória, alegando preliminarmente a ausência de fundamentação lastreada no aspecto documental, concluindo pela impossibilidade de deduzir as despesas incorridas pela Impugnante.

Nesse ponto, ressalta-se que as notas fiscais que compunham a Ficha 04A - Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno, da DIPJ do ano-calendário 2012, esclareceu alguns pontos relacionados aos saldos dessas contas, bem como apresentou a respectiva documentação suporte, declarado em aproximadamente R\$ 15,5 milhões, cuja a interessada indicou que uma parte se referia às aquisições de óleo lubrificante e óleo diesel, e outra parte aos materiais de consumo, conforme se depreende da tabela juntada em sua impugnação:

Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral	
04.Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	15.503.295,52
ÓLEO LUBRIFICANTE	2.883.621,26
ÓLEO DIESEL	20.880,00
MATERIAL DE CONSUMO	12.387.515,21
MATERIAL DE CONSUMO - CONVERSAO A GAS	211.279,05

No primeiro caso, a interessada alega que só pode ser verificada se a suposta peça de reposição adquirida possuir valor unitário superior a R\$ 326,61 e aumentar a vida útil do ativo em que for aplicada, conforme apontam os artigos. 301 e 346, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda). Ademais, sustenta que a mera alegação nº sentido de que determinada mercadoria é uma peça de reposição e deveria ser imobilizada, sem base investigativa e sem identificação precisa das mercadorias, que supostamente não atenderiam aos requisitos legais para terem sido classificadas como material de consumo, representa clara preterição ao direito do contraditório e ao direito de defesa.

Quanto à alegação fiscal inserta no segundo, alega que o simples fato da Impugnante ter classificado na DIPJ uma determinada despesa como sendo decorrente de "aquisição no mercado interno" por si só, não retira a natureza dedutível dessa mercadoria. E necessário que exista algum outro argumento, além da classificação da despesa na DIPJ, para levar à conclusão de sua indedutibilidade.

Por fim, a interessada menciona que a fiscalização cita que as mercadorias não seriam insumos, também sem explicar o motivo dessa conclusão ou a razão que tornaria essa despesa indedutível na apuração do IRPJ e CSLL, justificando que a atividade da interessada é gerar energia, por óbvio que peças de reposição são necessárias à consecução de suas atividades, ainda que não propriamente "insumos", portanto, de qualquer forma, dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL.

Outro ponto contemplado pela interessada se refere à preterição do direito de defesa verificada no procedimento fiscal atinente ao questionamento da apropriação das despesas de juros de algumas Cédulas de Crédito Bancário (CCB), onde a Impugnante figura como devedora.

A Impugnante foi intimada para explicitar quais as despesas que tinham sido classificadas na Linha 51 - Ficha 06A - (-) Outras Despesas Financeiras - no valor de R\$72.782.299,94, da DIPJ. Em resposta, apresentou documentos e o quadro com a composição do valor que foi classificado na referida linha:

Assentamentos Contábeis - Outras Despesas Financeiras		
6.3.5.01.1.01.02.01	CCBS 1ª EMISSÃO	19.138.339,26
6.3.5.01.1.01.02.02	CCBS 2ª EMISSÃO	17.194.896,62
6.3.5.01.1.02.01	CCB 1ª EMISSÃO	3.579.176,52
6.3.5.01.1.02.02	CCB 2ª EMISSÃO	1.391.424,60
6.3.5.01.1.03.01.99	OUTROS	3.249,15
6.3.5.01.1.03.02.02	CCBS 2ª EMISSÃO	13.356.840,85
6.3.5.01.1.03.02.03	CCBS 1ª EMISSÃO - DND	14.544.339,87
6.3.5.01.1.09.01	DESPESAS BANCÁRIAS	5.507,27
6.3.5.01.1.09.02	MULTAS SIMP. E CONTRIBUIÇÕES	15.927,18
6.3.5.01.1.09.03	MULTAS CONTRATUAIS	153.607,54
6.3.5.01.1.09.04.01	IMPOSTOS/CONTRIBUIÇÕES	248.168,94
6.3.5.01.1.09.07	DESCONTOS	0,06
6.3.5.01.1.09.10	PROJETOS EM P&D	135.617,41
6.3.5.01.1.09.14	IOF & IOC	1.999.288,65
6.3.5.01.1.09.16	JUROS CONTRATUAIS	1.015.916,02
Total		72.782.299,94

Alega que o fundamento adotado é dirigido tão somente à metodologia de cálculo dos juros referentes às CCB's, sem considerar que na linha 51 - Ficha 06A (-) Outras Despesas Financeiras, da D1PJ, constam diversas outras despesas (acima indicadas), sendo refutadas de plano sem apresentação de qualquer motivo e fundamentação pela fiscalização.

Preliminarmente, portanto, a interessada pleiteia, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração e Multa ora combatido por falta de fundamentação, caracterizando evidente preterição ao direito à defesa da Impugnante, bem como suscita o erro na apuração do valor do lançamento procedido pela Fiscalização, uma vez que não foi processada a necessária compensação dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa acumulados em anos anteriores, quando da apuração dos valores supostamente devidos, o que reduziria o valor lançado, conforme se depreende da tabela confeccionada pela própria interessada:

Auto de Lançamento (sem prejuízos fiscais e base de cálculo negativa na apuração)

	Principal	Multa	Juros	Total
IRPJ	11.423.613,88	8.567.710,41	6.105.921,61	26.097.245,90
CSLL	3.985.356,11	2.989.017,08	2.130.172,84	9.104.546,03
				35.201.791,93

Com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa na apuração

	Principal	Multa	Juros	Total
IRPJ	6.434.970,23	4.826.227,67	3.442.709,07	14.703.906,97
CSLL	2.267.000,09	1.700.250,07	1.212.845,05	5.180.095,21
				19.884.002,18

Quanto ao aspecto meritório, inicialmente a interessada alega que o tratamento contábil da operação é de um arrendamento mercantil financeiro, visto que ao final do contrato de suprimento de energia, deverá entregar a Usina Termelétrica para a Amazonas Energia na sua integralidade.

Do que se extrai do contrato de suprimento de energia, nos termos da lei e das normas contábeis, existem algumas características a seguir descritas que a interessada trouxe à baila para a presente discussão:

- i) Há previsão de reembolso de todas as despesas incorridas pela Impugnante a serem pagas pela Amazonas Energia SA;
- ii) Ao final do período do contrato de 20 anos, o empreendimento será transferido integralmente à Amazonas Energia, sem qualquer indenização ou pagamento devido, sendo que somente a Amazonas Energia poderá operar esse ativo;
- iii) Há previsão de que a venda de energia produzida pelo empreendimento deve ser única e exclusivamente para a Amazonas Energia, o que demonstra que o ativo de fato é utilizado por esta;

Além disso, acrescentou:

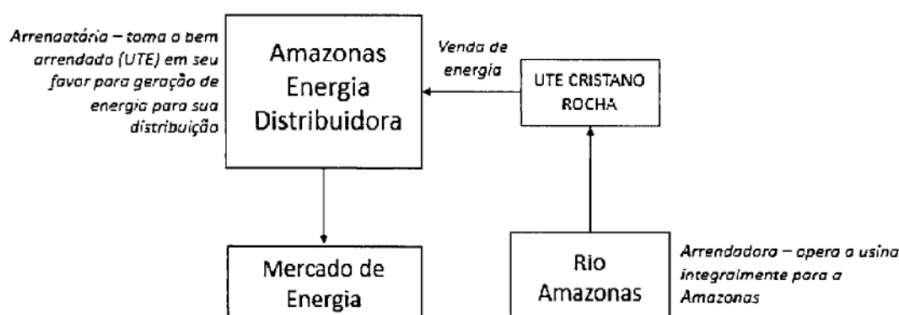
- a) A Impugnante é a responsável contratual pela construção e operação da usina geradora de energia, contudo, somente pode vender a energia para a Amazonas Energia.

Caso qualquer outra empresa do mercado busque comprar energia da Impugnante, isso não é permitido» visto que o contrato de suprimento de energia OC 1819/2005 prevê a exclusividade na aquisição da energia pela Amazonas Energia;

- b) O ato constitutivo da Impugnante aponta ser uma sociedade com propósito específico, para o fornecimento de energia nos termos do referido contrato (OC 1819/2005) e o prazo de duração coincide com aquele previsto para o fim da operação de arrendamento. Ou seja, ao final do prazo do contrato, a sociedade perde sua razão de existir que é suprir a geração de energia do referido contrato.

- c) No contrato em questão, vê-se que substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade legal são da Impugnante (arrendadora). Assim, o pagamento do arrendamento mercantil financeiro recebido é tratado pela Impugnante como receita financeira para reembolsá-la e recompensá-la pelo investimento e serviços prestados, sendo feita a amortização do capital investido.

Diante dessas considerações, a operação em questão pode assim ser assim representada:



Nesse contexto, a Impugnante tratou como um arrendamento mercantil financeiro, ainda que a denominação dada ao contrato tenha sido de suprimento de energia.

A Impugnante ainda esclarece que realizou o investimento inicial para construção da Usina Termelétrica responsável pela geração da energia vendida a Amazonas Energia. A partir disso, a Impugnante constituiu um ativo, com o reconhecimento dos gastos para a construção da Usina e, desse modo, vem realizando a amortização desse ativo, à medida que auferir a receita da venda de energia, em contrapartida de uma conta de resultado devedora (débito-despesa) que, no caso foi enquadrada como uma redutora das receitas auferidas. Essa conta (lançamentos de amortização do investimento) é a aquela questionada pela fiscalização, de número 6.1.1.01.1.01.01.06 (-) LEASING FINANCEIRO e que em 2012 teve registrado o valor de R\$ 23.237.609,91.

Além do reconhecimento dessa despesa, é também reconhecido nº resultado uma receita decorrente da receita decorrente da operação de arrendamento, lançamento esse registrado na conta 6.3.1.01.1.09.07.01 - JUROS LEASING FINANCEIRO(CPC06/CPC03) que, em 2012, encerrou o ano com o valor de R\$ 17.121.237,57.

Nesse cenário, considerando que em no ano de 2012 ainda vigorava o RTT, analisando a DIPJ, a interessada menciona que, na Ficha 09A, na linha 02, consta o ajuste de RTT feito pela Impugnante, na monta de R\$ 5.253.206,51, conforme se depreende:

CNPJ 07.394.094/0001-05		DIPJ 2013 Ano-calendário 2012 Pag. 11 de 38	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral			
Discriminação			Valor
01.Lucro Líquido antes do IRPJ			-21.790.643,01
02.Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT			-5.253.206,51
03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT			-27.043.849,52

Nesse sentido, a interessada acrescenta que o ajuste de RTT acima indicado, decorre justamente do seu reconhecimento quanto a sua operação com a Amazonas Energia, para fins contábeis, como um arrendamento mercantil financeiro, buscando, nº entanto, manter, par fins fiscais, o tratamento anterior às mudanças na contabilidade promovidas pela lei 11.638.

Nesse sentido, alega que o questionamento fiscal é totalmente descabido, uma vez que considerou somente o valor contábil registrado, sendo que o devido ajuste, para fins fiscais, foi realizado pelo lançamento realizado na Linha 02 da Ficha 09A, da DIPJ.

Logicamente, como a Impugnante possui outros ajustes de RTT, o valor lá registrado está influenciado também por receitas e outras despesas que também se referem aos ajustes, por esse motivo não coincide com o valor questionado nesse ponto, sendo que a Impugnante demonstra todos esses ajustes no anexo ora trazido aos autos.

Portanto, conforme sustentado, tais comprovações haviam sido realizadas e o devido ajuste na apuração do lucro real das despesas questionadas para fins fiscais, não há que se falar em dedutibilidade ou não desses valores, uma vez que devidamente anulado o seu efeito na DIPJ do ano de 2012, argüindo o cancelamento do lançamento.

Quanto ao item de peças de reposição, a interessada afirma que nº contexto operacional de uma empresa, com as diversas aquisições e operando com grandes máquinas e equipamentos, há necessidade de reposição de alguns componentes, bem como reparos, reformas e manutenções diversas nos itens que compõem o ativo imobilizado.

Entretanto, seria totalmente inviável que, a toda aquisição de componentes mínimos, fosse necessária a imobilização para respectiva depreciação e apropriação das despesas ao longo do tempo de vida útil.

Nesse sentido, por expressa disposição do art. 301, do Regulamento do Imposto de Renda, a glosa relacionada a essas mercadorias não prospera, na medida em que não ultrapassam o limite legal de R\$ 326,61. Portanto, a Impugnante, desde já, pugna para que sejam excluídos do auto de lançamento os valores lançados e decorrentes da apropriação de despesas com materiais para consumo que não ultrapassem o citado limite legal.

Em relação a diferença de receita identificada no curso da fiscalização, a interessada alega que o entendimento da Autoridade Fiscal não merece prosperar, na medida em que a rubrica referente a multa contratual se refere à penalidade pela disponibilização da potência inferior à inicialmente contratada e, portanto, são despesas operacionais dedutíveis do Lucro Real.

Dessa forma, a interessada trouxe precedentes que admitem a dedução de multas por inadimplemento contratual, bem como aponta na própria legislação fiscal que prevê a possibilidade de dedução de multas compensatórias e multas que não resultam na falta de recolhimento de tributo conforme artigo 7, §5º da Lei 8.541/92.

A partir das considerações acima, e como já citado, o objeto do contrato questionado pela Autoridade Fiscal, firmado entre a Impugnante e a Amazonas Distribuidora de Energia SA é o fornecimento de energia, sendo a Impugnante arrendadora dos ativos em favor da Amazonas Energia SA, que os utiliza para obter energia e suprir o seu mercado.

Nesse contexto contratual, caso a Impugnante não disponibilize a potência contratada, há a expressa previsão de pagamento de penalidade mediante desconto da fatura de energia do mês em que ocorreu o evento, a ser paga no mês subsequente, conforme se depreende do parágrafo único da Cláusula 22a do Contrato abaixo:

CLÁUSULA 22 DA PENALIDADE POR INDISPONIBILIDADE DE POTÊNCIA CONTRATADA

A PARTIR DA DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL, o PIE deverá disponibilizar a POTÊNCIA CONTRATADA.

Parágrafo Primeiro Caso a POTÊNCIA GARANTIDA do MÊS seja menor que a POTÊNCIA CONTRATADA, o PIE pagará Penalidade por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA, correspondente a:

$$PIPC = PPC \times (PC - PG) \times F_m$$

Onde:

PIPC = Penalidade por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA

PPC = Preço da POTÊNCIA CONTRATADA

PC = POTÊNCIA CONTRATADA

PG = POTÊNCIA GARANTIDA do MÊS

Fm = Fator de multiplicação em função do número de ocorrências obtido pela seguinte fórmula:

$$F_m = 1, \text{ se } n \leq 3$$

$$F_m = 1 + 0,2n/11, \text{ se } n > 3$$

Sendo: n = Número de horas no MÊS em que a POTÊNCIA GARANTIDA for menor que a POTÊNCIA CONTRATADA

n = Número total de horas do MÊS

Parágrafo Segundo O valor das Penalidades por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA será deduzido da Fatura de Suprimento de Energia, do MÊS no qual o evento ocorreu, a ser paga no MÊS subsequente ao evento.

Alega ainda, que tal sistemática de pagamento da referida penalidade é corroborada pelo disposto na Cláusula 33a do contrato, que preconiza os descontos dos valores das penalidades por indisponibilidade da potência contratada, da fatura de suprimento de energia, conforme se depreende da própria peça impugnatória:

CLÁUSULA 33 DO PAGAMENTO DA FATURA DE SUPRIMENTO DE ENERGIA

A MANAUS ENERGIA pagará ao PIE o valor devido mensalmente, apurado nos termos da Cláusula Anterior, na DATA DE VENCIMENTO DA FATURA, que se dará no primeiro DIA ÚTIL BANCÁRIO após o DIA 5 (cinco) do MÊS subsequente ao MÊS de emissão da fatura, devidamente descontado dos seguintes valores, se houver:

- a) os valores devidos pelo PIE no MÊS, pelo pagamento de penalidades por indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA;
- b) os valores eventualmente devidos pelo PIE referente a faturas/notas fiscais anteriores, outras penalidades e indenizações por perdas e danos, conforme estipulado neste CONTRATO, informados pela MANAUS ENERGIA até o 15º (décimo quinto) DIA de cada MÊS

Por fim, quanto a esse aspecto, a interessada pleiteia o direito de dedução de tais despesas do lucro real por serem despesas operacionais nos termos do art. 299 do RIR/99 e, por conseqüência, deve ser cancelado o lançamento nesse ponto. Ademais, tais regras são balizadoras e igualmente aplicáveis a CSLL por força do disposto no artigo 57 da Lei n. 8.981/1995.

Quanto às despesas financeiras, por fim, a interessada alega que a premissa fiscal se mostrou equivocada, visto que não considerou outras despesas que compõe o valor total informado para a linha 51, da Ficha 06A, da DIPJ de 2012, bem como desconsiderou por completo o reconhecimento dos juros contratuais pelo regime de competência e a metodologia contratualmente prevista e, ainda, não

contemplou no seu cálculo a totalidade das CCB's que compõem o valor das contas contábeis indicadas.

Ademais, cumpre citar que a interessada elencou em sua peça impugnatória, o apontamento de despesas claramente dedutíveis, e inclusive relacionadas aos contratos financeiros, tais como: IOF sobre as operações, despesas bancárias gerais (Taxas de TEDs, DOCs, etc), dentre outras. Ainda, há nessa composição outras despesas que, apesar de não necessariamente serem despesas decorrentes de operações financeiras, são despesas da operação da interessada, como o pagamento de ICMS (conta 6.3.5.01.1.09.04.01), patentemente dedutíveis.

Há de se ressaltar que a interessada alega que promoveu a juntada do razão contábil de todas essas contas, onde há o detalhamento das despesas incorridas, numa tentativa de demonstrar a possibilidade de dedução da base do IRPJ e CSLL.

Nesse contexto, sobre as despesas diversas que compõe o valor informado na Linha 51 - Ficha 06A - (-) Outras Despesas Financeiras, que não aquelas relacionadas aos juros das CCB's, requereu que sejam reconhecidas como dedutíveis.

Para fins de demonstração dos cálculos feitos mensalmente pela Impugnante, juntam-se à presente Impugnação as planilhas de cálculo dos valores mensalmente devidos por todas as CCBs em que a Impugnante figura como devedora, requerendo o seu acolhimento para fins de reconhecer o valor das despesas incorridas no ano de 2012, da forma como foram lançadas contabilmente.

Ao final, por derradeiro, ainda que se entenda pela correção do absurdo cálculo realizado pela Fiscalização, o que se admite apenas em prol de argumentação, deveria ser considerado os valores decorrentes das CCB's que não foram imputadas no cálculo apresentado pela Fiscalização. Nesse sentido, teríamos uma planilha fiscal assim representada:

CCB Consideradas no Auto	Valor emissão	Juros (a.a)	Juros Potenciais	Juros Efetivos
4851	6 000 000,00	10,00%	600 000,00	600 000,00
4859	6 000 000,00	10,00%	600 000,00	600 000,00
4880	15 000 000,00	10,00%	1.500.000,00	250 000,00
4881	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250.000,00
4882	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250 000,00
4883	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250 000,00
4884	15 000 000,00	10,00%	1.500 000,00	250 000,00
4885	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250 000,00
4886	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250 000,00
4887	15 000 000,00	10,00%	1.500 000,00	1.500 000,00
4888	15 000 000,00	10,00%	1.500 000,00	1.500 000,00
4894	3 000 000,00	10,00%	300 000,00	300 000,00
4897	5 100 000,00	10,00%	510 000,00	85 000,00
4898	5 100 000,00	10,00%	510 000,00	510 000,00
4900	5 100 000,00	10,00%	510 000,00	510 000,00
4901	7 000.000,00	10,00%	700 000,00	700 000,00
4926	15 000 000,00	10,00%	1 500 000,00	250 000,00
4935	5 000 000,00	10,00%	500 000,00	500 000,00
4936	5 000 000,00	10,00%	500 000,00	500 000,00
4938	5 000.000,00	10,00%	500 000,00	500 000,00
4947	27 700 000,00	10,50%	2 908 500,00	484 750,00
			23.138.500,00	10.289.750,00

CCBs não consideradas	Valor emissão	Juros (a.a)	Juros Potenciais	Juros Efetivos
4956	4 000 000,00	9,00% a	360 000,00	360 000,00
4957	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4958	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4960	2 000 000,00	9,00% a	180 000,00	180 000,00
4961	2 000 000,00	9,00% a	180 000,00	180 000,00
4963	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4964	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4965	1 500 000,00	9,00% a	135 000,00	135 000,00
4966	1 500 000,00	9,00% a	135 000,00	135 000,00
4974	12 000 000,00	10,00% a	1 200 000,00	1 200 000,00
4977	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4982	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4984	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4985	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4986	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4991	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4992	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
4993	5 000 000,00	9,00% a	450 000,00	450 000,00
4994	1 500 000,00	9,00% a	135 000,00	135 000,00
4995	2 500 000,00	9,00% a	225 000,00	225 000,00
4996	12 000 000,00	10,00% a	1 200 000,00	1 200 000,00
4997	1 500 000,00	9,00% a	135 000,00	135 000,00
4998	2 000 000,00	9,00% a	180 000,00	180 000,00
4999	6 500 000,00	9,00% a	585 000,00	585 000,00
5000	6 090 000,00	9,00% a	548 100,00	548 100,00
5043	6 000 000,00	9,00% a	540 000,00	540 000,00
5044	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
5198	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
5199	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
5200	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
5101	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
5102	1 000 000,00	9,00% a	90 000,00	90 000,00
			7.718.100,00	7.718.100,00

Requer por fim, que caso não se acate o argumento relacionado à insubsistência integral do lançamento nesse ponto, o que se admite apenas em prol de argumento, além do reconhecimento da dedutibilidade das despesas registradas nas contas contábeis não consideradas pela fiscalização deveriam ser reconhecidas as despesas na monta de R\$ 30.856.000,00, acima representada pelos "juros potenciais" de todas as CCB's relativas ao período de 2012.

Ao final, a interessada requer que o julgamento da presente Impugnação seja convertido em diligência, nos termos do art. 2º, parágrafo único, inciso X da Lei nº 9.784/998 e do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a fim de que se apure, nos termos já requeridos, a correção da apuração de prejuízo no ano-calendário em questão.

Por fim, após a instauração do litígio administrativo, a Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora, a fim de dirimir a dúvida que se instaurou quanto a matéria contemplada no feito fiscal, ultimou no pedido de diligência fiscal, alegando que a autoridade fiscalizadora pudesse comprovar, **"dentre os valores listados nas fls. 1181 a 1241, a segregação e o expurgo dos valores de glosas constantes nas planilhas que não satisfizessem os requisitos dos artigos citados, bem como procedesse no recálculo dos tributos exigidos"**.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora – DRJ/JFA, que proferiu o acórdão nº 09-69.837 – 1ª Turma, de 21 de fevereiro de 2019. A ementa do referido julgado está abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade quando o lançamento, realizado por autoridade competente, atende a todos os requisitos formais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

IRPJ E CSLL. GLOSA DE CUSTOS. BENS DO ATIVO PERMANENTE.

Dada a natureza e a expressividade dos valores unitários dos bens adquiridos e não tendo a recorrente trazido qualquer evidência de que os mesmos seriam meras peças de reposição para manutenção e reforma de outros itens do seu ativo, as aquisições devem ser consideradas bens do ativo permanente, sujeitos à depreciação, não podendo ser deduzidos diretamente como custos.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS -CONTRAPRESTAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

Somente serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil, quando a aquisição de bens pelo arrendatário, for feita em desacordo com as disposições da legislação em regência, caso contrário, será considerada operação de compra e venda a prestação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PROCEDIMENTO PRESCINDÍVEL NO CASO CONCRETO. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia quando este se mostrar prescindível para a solução do litígio.

MULTA CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.

A multa indenizatória suportada por empresa produtora, prevista em cláusula de contrato de fornecimento de energia elétrica firmado com concessionária estatal, ajusta-se ao conceito de despesa operacional dedutível.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. CONTRATO FIRMADO COM EMPRESA PÚBLICA. MULTA CONTRATUAL. DESPESA OPERACIONAL.DEDUTIBILIDADE.

As multas originárias de violação de instrumentos particulares e pactos mercantis, referentes à atividade da empresa, podem ser deduzidas da base tributável, vez que se apresentam como despesas inerentes à sua operação corriqueira, diferentemente daquelas aplicadas pela Administração Pública por condutas antijurídicas ou fruto do poder estatal de regulamentação setorial.

PROCEDIMENTO FISCAL - *Os atos preparatórios à formalização do lançamento devem ser dirigidos no sentido de caracterizar perfeitamente a infração com o devido aprofundamento da investigação fiscal. Se o auditor fiscal abdicar dessa investigação aprofundada e a infração não restar claramente tipificada, há que se cancelar a exigência tributária.*

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

A decisão recorrida concluiu pela manutenção/exoneração parcial do crédito tributário lançado nos seguintes termos:

- a) manter a exigência da IRPJ, no valor de **R\$ 2.183.595,26** com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes;
- b) exonerar as exigências dos valores do IRPJ, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes, **cancelando o valor de R\$ 9.240.018,62.**
- c) manter a exigência da CSLL, no valor de **R\$ 693.185,27**, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes;
- b) exonerar as exigências dos valores do CSLL, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes, **cancelando o valor de R\$ 3.292.170,84.**

Ainda descontente com os termos da decisão de piso, a Contribuinte protocolou o recurso voluntário de e-fls. 3.100/3.126, onde alega, em apertada síntese, o seguinte:

- 1) Nulidade dos autos de infração por violação ao art. 142 do CTN, ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e aos arts. 2º e 50, da Lei nº 9.784/99 – No recurso voluntário a Recorrente inova, apesar de arguir, novamente, a nulidade dos lançamentos, pois, desta feita, alega a ausência de motivação dos respectivos atos administrativos para justificar o seu pedido. Isso porque, segundo a Recorrente, os autos de infração seriam carentes “de adequada fundamentação, (ii) não identificam adequadamente os dispositivos legais supostamente infringidos, e, ainda, (iii) são corrompidos pela inexatidão da exigência fiscal, seja em virtude de erros nos critérios de quantificação ou mesmo pelos equívocos nas premissas que embasaram o lançamento”. Já na impugnação, as razões aventadas para defender a nulidade do lançamento seriam decorrentes de suposta preterição ao contraditório e à ampla defesa pela ausência de fundamentação e efetiva análise pela Fiscalização de parte das despesas que foram glosadas.

Arremata, no ponto, que *“Não obstante, à luz de tudo o que foi exposto, resta claro que a violação ao artigo 142, do CTN; ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72; e aos artigos 2º e 50, da Lei nº 9.784/99 ensejam, sim, a nulidade dos Autos de Infração. E é justamente esse o reconhecimento que pleiteia a Recorrente neste caso. **Como isso não foi reconhecido pela DRJ/JFA, é improcedente a decisão de piso**”*. (grifei)

- 2) **Aquisição de insumos a prazo no mercado interno (peças de reposição)** – Neste ponto, de mérito, a Recorrente alega que *“a decisão da DRJ/JFA não*

merece prevalecer. Em primeiro lugar, porque, nos processos decorrentes de lançamentos de ofício, o ônus de prova é da própria fiscalização. Deste modo, é inequívoco que caberia à DRF/MNS justificar, individual e minuciosamente a alegação de que as mercadorias relacionadas no relatório de fls. 1181 e 1241 deveriam ser incorporadas ao ativo imobilizado para amortização no prazo de vida útil.”

Também argumenta, no ponto, que a Autoridade Fiscal não teria fundamentado a glosa em um dispositivo legal válido, bem assim, sequer teria admitido como despesa dedutível o encargo de depreciação proporcional ao ano calendário de 2012.

Assim, com relação a esse ponto questionado pela Fiscalização, com base nos argumentos acima expostos, deve ser reconhecida a improcedência do lançamento, uma vez que as mercadorias adquiridas, em parte, são itens com preço inferior ao legalmente previsto para imobilização e, na totalidade, não são itens que aumentam a vida útil dos bens do imobilizado em período superior a um ano.

- 3) **Do Leasing Financeiro** – Neste ponto, alega que a classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Assim, ainda que o contrato não contenha expressamente a denominação da operação como sendo um arrendamento mercantil, se, na sua essência, for essa a operação praticada pelas partes, esse deverá ser o tratamento contábil da operação. E, no caso da Recorrente, de fato esse foi o tratamento dado à operação de suprimento de energia contratada com a Amazonas Energia, pois, segundo o contrato de fornecimento de energia firmado com a referida empresa, (i) haveria previsão de reembolso de todas as despesas incorridas pela Impugnante a serem pagas pela Amazonas Energia S/A; (ii) ao final do período do contrato de 20 anos, o empreendimento seria transferido integralmente à Amazonas Energia, sem qualquer indenização ou pagamento devido, sendo que somente a Amazonas Energia poderia operar esse ativo; e (iii) haveria a previsão de que a venda da energia produzida pelo empreendimento deveria ser única e exclusivamente para a Amazonas Energia, o que demonstraria que o ativo de fato é utilizado por esta. **Tais elementos, apontam para a natureza do contrato ser de arrendamento mercantil financeiro.**

Em adição, a Recorrente esclarece que realizou um investimento inicial para a Construção da Usina Termelétrica responsável pela geração de energia vendida à Amazonas Energia. A partir disso, a Impugnante constituiu um ativo, com o reconhecimento dos gastos para a construção da Usina e, desse modo, vem realizando a amortização de tal ativo, à medida em que auferir a receita da

venda de energia, em contrapartida de uma conta de resultado devedora (débito-despesa) que foi enquadrada como uma redutora das receitas auferidas. Essa conta (lançamentos de amortização do investimento) é aquela questionada pela fiscalização, de número 6.1.1.01.1.01.01.06 (-) LEASING FINANCEIRO e que em 2012 teve registrado o valor de R\$ 23.237.609,91 (vide doc. 07 da Impugnação).

Além do reconhecimento dessa despesa, é também reconhecido no resultado uma receita decorrente da receita de operação de arrendamento, lançamento este registrado na conta 6.3.1.01.1.09.07.01 – JUROS LEASING FINANCEIRO (CPC 06/CPC 03) que, em 2012, encerrou o ano com o valor de R\$ 17.121.237,57. Nesse cenário, considerando que no ano de 2012 ainda vigorava o RTT, analisando a DIPJ da Recorrente, nota-se que, na Ficha 09-A, linha 02, consta o ajuste de RTT feito pela Impugnante, na monta de R\$ 5.253.206,51:

CNPJ 07.395.098/0001-05		DIPJ 2013 Ano-calendário 2012		Pag. 11 de 38	
Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral					
Discriminação			Valor		
01. Lucro Líquido antes do IRPJ			-21.790.643,01		
02. Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT			-5.253.206,51		
03. Lucro Líquido Após Ajuste do RTT			-27.043.849,52		

O ajuste de RTT acima indicado decorre justamente do reconhecimento da operação da Recorrente com a Amazonas Energia, para fins contábeis, como um arrendamento mercantil financeiro que busca, no entanto, manter, para fins fiscais, o tratamento anterior às mudanças promovidas pela Lei nº 11.638/07 na contabilidade.

Ademais, mesmo que não se considere que o contrato ora discutido tenha natureza de um arrendamento financeiro e refira-se a um contrato de fornecimento de energia, é indiscutível que os ativos em tela são imprescindíveis para a geração das receitas objeto de tributação, de forma que é indisputável a dedução das despesas com a sua depreciação.

Portanto, o lançamento, neste particular, é totalmente descabido, uma vez que considerou somente o valor contábil registrado pela Recorrente, sendo que, o devido ajuste, para fins fiscais, foi realizado pelo lançamento efetuado na linha 02 da ficha 09-A da DIPJ. Evidentemente, como a Recorrente possui outros ajustes de RTT, o valor lá registrado está influenciado também por receitas e outras despesas que também se referem aos ajustes, de modo que não coincidem com o valor questionado. A correlação exata foi efetuada por meio do demonstrativo correspondente ao doc. 08 da Impugnação apresentada.

Em síntese, portanto, tendo sido comprovado que já havia sido feito o devido ajuste na apuração do lucro real das despesas questionadas para fins fiscais, não há que se falar em dedutibilidade ou não dos valores glosados, haja vista que foi

devidamente anulado o seu efeito na própria DIPJ 2013, devendo ser cancelado o lançamento deste item do TVF.

- 4) **Outras despesas financeiras** – Em relação a este item do Auto de Infração, a DRJ/JFA acolheu parcialmente os argumentos trazidos quando da impugnação, afastando exigência um total de R\$30.856.600,00 relativos às Cédulas de Crédito Bancários (CCBs). Remanesceu, portanto, a glosa de R\$41.925.699,94, que segundo a motivação fiscal, não teria sido objeto de comprovação documental.

Sem embargo, ao exigir que a Recorrente trouxesse aos autos todos os documentos em questão, a DRJ/JFA inverteu o ônus da prova, condicionando a dedutibilidade de tais despesas financeiras à apresentação de uma prova que a doutrina processualista mais autorizada classifica como *probatio diabólica*, isto é, uma prova de tal complexidade que, na prática, é quase impossível de ser produzida nos autos. Isso, de outro lado, não significa que a Recorrente não disponha de documentos hábeis e idôneos para fazer a comprovação das outras despesas financeiras glosadas pela fiscalização.

Tanto é assim que a Recorrente tratou de carrear aos autos os elementos principais da comprovação das despesas glosadas (isto é, demonstrativo da composição do valor glosado, bem como a escrituração contábil das despesas), pleiteando, na sequência, a realização de uma diligência fiscal, a fim de que um auditor fiscal pudesse analisar à saciedade os documentos mantidos nos arquivos da Recorrente. **Tais documentos, nos termos do artigo 923, do Decreto nº 3.000/99, fazem prova das despesas neles indicadas.**

Ocorre que a DRJ/JFA optou por simplesmente ignorar os elementos comprobatórios carreados aos autos, ao revés do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo. Todavia, isso jamais poderia ter sido feito pelo colegiado julgador, na medida em que há nos autos, indiscutivelmente, elementos comprobatórios da integralidade das despesas financeiras glosadas.

Assim, **caso a DRJ/JFA não tivesse, num primeiro momento, se convencido da comprovação das despesas após o cotejo dos elementos de prova que constavam dos autos, deveria, no mínimo, converter o julgamento em diligência fiscal, a fim de atestar a existência das despesas apropriadas pela Recorrente, sobretudo considerando que, como visto, a Fiscalização não cumpriu com o seu ônus de provar a ocorrência de qualquer infração por parte da Recorrente.** Como isso não foi feito, está demonstrada a improcedência do acórdão recorrido neste particular.

De toda forma, *ad argumentandum*, caso este colegiado entenda que pode inverter o ônus da prova em desfavor da Recorrente, bem como que não estão

satisfatoriamente comprovadas as despesas financeiras em discussão, deverá, ao menos, **converter o julgamento em diligência fiscal, a fim de que as autoridades fiscais diligenciem à sede da Recorrente para conferir a documentação que suporta a escrituração contábil apresentada, e, após isso, responda aos seguintes quesitos** (Decreto 70.235/72, art. 16, IV):

Quesito nº 01: Os valores lançados pela Recorrente na Linha 51 da Ficha 06-A da DIPJ 2013 (ano- calendário 2012), no valor total de R\$ 72.782.299,94, guardam relação com a escrituração contábil carreada aos autos?

Quesito nº 02: Além do valor de R\$ 30.856.600,00, cuja dedutibilidade já foi restabelecida pela DRJ/JFA, a Recorrente dispõe de documentos hábeis e idôneos que suportam a parcela remanescente pendente, no valor de R\$ 41.925.699,94?

Quesito nº 03: Do total de R\$ 72.782.299,94, lançado pela Recorrente na Linha 51 da Ficha 06-A da DIPJ 2013 (ano-calendário 2012), há algum valor pendente de comprovação documental?

A resposta das autoridades fiscais aos quesitos acima listados não deixará dúvidas quanto à efetividade das (já comprovadas) outras despesas financeiras incorridas pela Recorrente ao longo do ano-calendário de 2012. Deste modo, também quanto a este item do TVF, caso, *ad argumentandum*, não sejam anulados, de plano, os Autos de Infração de IRPJ e CSLL, deverá haver o cancelamento do lançamento.

Após, vieram os autos a este Conselheiro para relatar e votar.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente processo trata de autos de infração de IRPJ e CSLL que tem origem na verificação, por parte da Autoridade Fiscal, de inconsistências existentes entre os dados escriturados no SPED, nas Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela Interessada e a respectiva DIPJ no ano calendário de 2012. Após ultimar o procedimento de fiscalização, a Autoridade Fiscal entendeu restar caracterizadas inconsistências na apuração do Lucro Líquido do exercício e, conseqüentemente, do Lucro Real, o que teria importado na incorreção do pagamento do IRPJ e da CSLL. Para tanto, efetuou, basicamente, quatro glosas de custos/despesas, conforme abaixo:

- 1) Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno – no montante de R\$15.503.295,52, relativas a peças de reposição. Entendeu a Autoridade Fiscal que tais compras deveriam ter sido ativadas, sendo, portanto, objeto de depreciação, e não deduzidas a título de despesas correntes;
- 2) Outros Custos – no montante de R\$23.261.620,00 - a Fiscalização glosou os valores constantes na conta contábil nº 6.1.1.01.1.01.01.06 – (-) Leasing Financeiro, haja vista não ter sido comprovada a existência de contrato de arrendamento mercantil que desse suporte à referida despesa;
- 3) Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno – enquanto a DIPJ informava o montante de R\$102.292.404,89, o somatório das notas fiscais constantes do SPED importava em R\$106.156.269,00. A diferença exigida pela Fiscalização, resultante de multas contratuais incorridas perante a empresa AMAZONIA ENERGIA S/A, foram consideradas indedutíveis pela Autoridade Fiscal.
- 4) Outras Despesas Financeiras – Tais despesas constavam da DIPJ no valor de R\$72.782.299,94, entretanto a Autoridade Fiscal reconheceu tão somente R\$10.289.750,00. A diferença foi glosada, segundo a Autoridade Fiscal, devido à falta de apresentação dos respectivos comprovantes, mesmo após a Recorrente ter sido intimada e reintimada para tanto.

Do recurso de ofício

A decisão recorrida cancelou boa parte da exigência, razão pela qual a Autoridade Julgadora de primeira instância recorreu de ofício ao CARF. A parcela exonerada refere-se (i) às deduções da Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno, no importe de R\$3.863.864,11, relativas às multas contratuais, consideradas dedutíveis pela decisão recorrida; (ii) o restabelecimento de R\$20.566.850,00 relativos às glosas de “Outras Despesas Financeiras” (CCBs – Cédulas de Créditos Bancários) e; (iii) R\$12.625.360,39 relativos a prejuízos de exercícios anteriores compensados pela Autoridade Julgadora e que não haviam sido considerados pela Fiscalização.

Não vejo reparo na decisão recorrida que pudesse ensejar o provimento do recurso de ofício. A decisão primeva foi precisa e pontual nas questões que envolveram as exonerações levadas a efeito pelo julgamento. Assim, adoto como minhas as razões da decisão recorrida, que reproduzo abaixo, para negar provimento ao recurso de ofício.

3. Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno

O terceiro item abordado na constituição do crédito tributário seu deu através da análise da Linha04, da Ficha 06A, da DIPJ nº0001527030 - ano calendário 2012 -

"Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno" - no montante de R\$102.292.404,89.

A fiscalização identificou, através das verificações do conjunto de NFE (Notas Fiscais Eletrônicas), um montante de R\$106.156.268,83 - registre-se que o valor apurado pela Fiscalização já extraiu as Notas Fiscais Canceladas, considerando tão somente a soma das Notas Fiscais válidas.

Entretanto, a fiscalização assentou a sua lavratura, consubstanciada na análise as deduções aplicadas pela interessada, afastando-a por não encontrar amparo legal. Assevera ainda, que não se trata de deduções da Receita Bruta, nem tampouco de despesas dedutíveis que pudessem influenciar a apuração do Lucro Real, pois em análise à escrituração contábil, corroborada pelas respostas do Contribuinte aos termos de Intimação Fiscal, e da leitura do Contrato de Fornecimento de Energia celebrado com Manaus Energia, as contas contábeis, apontadas pelo Contribuinte, têm **natureza de multa contratual**, sendo portanto indedutíveis, conforme o art. 7º da Lei nº 8541.

Na verdade, o § 5º do art. 7º da Lei nº 8.541/92, destacado no relatório fiscal, trata da dedutibilidade ou não de "multas por infrações fiscais" e não da situação em análise.

O Contrato de Suprimento de Energia nº OC-1819-2005 apresentado em sede de impugnação, exprime uma transação comercial de fornecimento de potencial energético, que, por sua vez, é o objeto de produção da interessada.

Os instrumentos são longos e complexos, trazendo nomenclatura e especificações técnicas, além de todas as disposições típicas sobre seu objeto, preço, prazo, penalidades e foro, possuindo até a previsão de prestação de garantias, reforçando a relação mercantil lá firmada.

Observe-se que a motivação das multas foi à falta de entrega, na data apazada, do potencial energético contratado, que está assentado no parágrafo terceiro da cláusula 02, que requer uma potência da usina de 65 MW, especificamente delimitado e objetivado no Contrato de Suprimento, e não a violação de normas ou regras setoriais.

Consoante o parágrafo segundo da cláusula 22, "*O valor das Penalidades por Indisponibilidade da POTÊNCIA CONTRATADA será deduzido da Fatura de Suprimento de Energia [...]*". O que denota que a contribuinte receberá apenas pelo valor da potência entregue, quando esta for menor que a potência contratada.

Exemplificativamente, observe trecho depreendido do próprio contrato e já contemplado nesse relatório, com suas respectivas alterações:

CLÁUSULA 22 DA PENALIDADE POR INDISPONIBILIDADE DE POTÊNCIA CONTRATADA

A partir da DATA DE OPERAÇÃO COMERCIAL, o PIE deverá disponibilizar a POTÊNCIA CONTRATADA.

Parágrafo Primeiro Caso a POTÊNCIA GARANTIDA do MÊS seja menor que a POTÊNCIA CONTRATADA, o PIE pagará Penalidade por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA, correspondente a:

$$PIP' = PFC' \cdot (PC' - PG) \cdot F_m$$

Onde:

PIP' = Penalidade por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA

PPC = Preço da POTÊNCIA CONTRATADA

PC = POTÊNCIA CONTRATADA

PG = POTÊNCIA GARANTIDA do MÊS

F_m = Fator de multiplicação em função do número de ocorrências obtido pela seguinte fórmula:

$$F_m = 1, \text{ se } n \leq 3$$

$$F_m = 1 + 0,2n/h, \text{ se } n > 3$$

Sendo: n = Número de horas no MÊS em que a POTÊNCIA GARANTIDA for menor que a POTÊNCIA CONTRATADA

h = Número total de horas do MÊS

Parágrafo Segundo O valor das Penalidades por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA será deduzido da Fatura de Suprimento de Energia, do MÊS no qual o evento ocorreu, a ser paga no MÊS subsequente ao evento.

9.1. As PARTES acordam que, a partir da hora zero do primeiro dia do mês subsequente ao da assinatura deste TERMO ADITIVO, a CLÁUSULA 22 – DA PENALIDADE POR INDISPONIBILIDADE DA POTÊNCIA CONTRATADA passará a vigorar com a seguinte redação:

"Cláusula 22 - DA PENALIDADE POR INDISPONIBILIDADE DA POTÊNCIA CONTRATADA:

O PIE deverá disponibilizar mensalmente a POTÊNCIA CONTRATADA.

Parágrafo Primeiro Caso a POTÊNCIA GARANTIDA do MÊS, considerando o efeito da INDISPONIBILIDADE INVOLUNTÁRIA, seja menor que a POTÊNCIA CONTRATADA, o PIE pagará Penalidade por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA, correspondente a:

Se

$$(PG + IIM) < PC$$

$$PIP' = \{(PC \times n \times 24) - (EF + IIM)\} \times PLD$$

Onde:

PIP': Penalidade por Indisponibilidade da POTÊNCIA CONTRATADA (R\$)

PC: POTÊNCIA CONTRATADA (MWh)

n: número de dias no MÊS

EF: ENERGIA FORNECIDA (MWh)

IIM: INDISPONIBILIDADE INVOLUNTÁRIA no MÊS

PLD: É o Preço de Liquidação das Diferenças médio mensal, divulgado pela CCEE, para o SUBMERCADO NORTE, utilizado para valorar a energia comercializada no mercado de curto prazo ou outro que venha a sucedê-lo ou substituí-lo (R\$/MWh).

Parágrafo Segundo O valor das Penalidades por Indisponibilidade de POTÊNCIA CONTRATADA será deduzido da Fatura de Suprimento de Energia, do MÊS no qual o evento ocorreu."

Observa-se que o contrato pactuado se deu em relação à interessada, a Manaus Energia S/A e as Centrais Elétricas do Norte do Brasil - Eletronorte, tratando-se sua disposição apenas de *norma entre as partes*, individual e concreta. Nenhum normativo, legal ou infralegal, é invocado para a aplicação dessas penalidades, sendo a mesma decorrente da própria atividade mercantil.

Desse modo, no que tange à sua dedutibilidade, diferente das multas administrativas, uma pena por violação de cláusula contratual, está diretamente ligada ao desenvolvimento das atividades dos contribuintes, sendo uma figura onipresente nos ambientes de qualquer setor da economia, sobretudo nesse setor em tela.

Frise-se, mais uma vez, que o fato que dá ensejo à deflagração das multas é a "*Indisponibilidade da POTÊNCIA CONTRATADA*", situação que não é incomum nesse tipo de contrato.

Corroborando com o já assentado, a doutrina de Hiromi Higushi (Imposto de Renda das Empresas. 41ª Ed. São Paulo : IR Publicações, 2106. p. 300.) assevera que:

É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que obrigue o representante comercial, o mandatário ou comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias (PN CST nº 50/76).

O PN nº 66/76 definiu também que são dedutíveis do lucro operacional as perdas em benefício do vendedor, quando originárias do inadimplemento de obrigação assumidas pelo comprador em contrato de compra e venda mercantil, desde que decorrentes de cláusula contratual.

Sendo assim, a multa contratual guarda correlação com a fonte produtora de rendimento da contribuinte (fornecimento de energia), além de ser usual na espécie de negócio contratado, no qual as partes buscam, com a sanção pecuniária convencionada, ressarcir-se de eventuais perdas ou danos porventura ocorridos em decorrência do descumprimento de cláusulas do acordo de fornecimento celebrado.

Os gastos da espécie, portanto, são de natureza operacional, habituais no tipo de negócio, e, como tal, dedutíveis na apuração do resultado. A propósito, não é diverso o entendimento externado pelo Conselho de Contribuintes, no Acórdão 1º. CC 103-19527, assim ementado:

“MULTA CONTRATUAL - DEDUTIBILIDADE - A multa contratual prevista para as hipóteses de desfazimento do negócio, assim como as cláusulas de indenização por perdas e danos, ajustam-se ao conceito de despesa operacional dedutível”.

Em outro julgado mais recente, 2ª Turma Ordinária, por meio do Acórdão nº 140200.394, de relatoria do I. Conselheiro Antônio José Praga de Souza, publicado em 27/01/2011, sustentou a mesma posição. Confira-se a ementa de tal julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS NECESSÁRIAS. MULTA CONTRATUAL.

Cabível a dedução de dispêndio com multa contratual ou perda em atividades operacionais. Outrossim, devem ser adicionados na apuração do IRPJ e CSLL os dispêndios incorridos por liberalidade do contribuinte.

DESPESAS. CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES DE CLASSE.

CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS.

Inadmissível a dedução de contribuições a entidades de classe não compulsórias, que não se enquadrarem nas hipóteses de exceção do inciso V, do art.13, da Lei nº 9.249/95.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS DEDUTIBILIDADE

Não tratando, a situação fática, de perdas provisórias, isto é, a créditos para os quais não foi dada quitação ao devedor, mas que já estejam vencidos há um ou dois anos, conforme previsto no art. 9º da Lei 9.430/96, não há que se falar em esgotamento das possibilidades e meios de cobrança. Os abatimentos concedidos ao devedor na liquidação de operações de crédito classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro operacional.

Recurso Voluntário Provido em Parte .

Em outro julgado, também a 2ª Turma Ordinária, por meio do Acórdão nº 1402002.405, de relatoria do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, em sessão datada em 16/02/2017, coadunou com as mesmas posições anteriormente mencionadas. Confira-se a ementa de tal julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA. INOCORRÊNCIA.

A ocorrência de nulidades em decisões recorridas devem ser especificamente demonstradas, não bastando a alegação genérica de ausência de fundamentação ou incongruência da base legal adotada.

MULTAS ADMINISTRATIVAS. CONTRATO FIRMADO COM EMPRESA PÚBLICA. MULTA CONTRATUAL. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

As multas originárias de violação de instrumentos particulares e pactos mercantis, referentes à atividade da empresa, podem ser deduzidas da base tributável, vez que se apresentam como despesas inerentes à sua operação corriqueira, diferentemente daquelas aplicadas pela Administração Pública por condutas antijurídicas ou fruto do poder estatal de regulamentação setorial. O simples fato de determinado contrato de natureza comercial ser firmado com empresa pública não é capaz de revestir as penas lá previstas de multas administrativas.

ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. OBSERVÂNCIA DO PRAZO DECADENCIAL.

A alteração pelo Fisco da base de cálculo de um determinado tributo apurado pelo contribuinte, ou mesmo a aplicação da correta alíquota, deve ocorrer por meio de lançamento de ofício (auto de infração), ainda que não haja exigência de crédito tributário, procedimento esse limitado ao prazo decadencial. Mesmo que oposto ao contribuinte, por outras vias, novo cálculo de sua base tributável, tal manobra ainda deverá observar o devido prazo quinquenal.

Posto isso, entende-se, então, que multas advindas do descumprimento de cláusulas contratuais, como as apresentadas pela interessada, são dedutíveis como despesas operacionais.

Quanto à comprovação da efetiva ocorrência das despesas, o Contrato e outros documentos juntados e firmados em relação às multas sofridas foram juntados aos autos, apresentando-se, o conjunto probatório robusto e bastante satisfatório.

Diante de todo o exposto, não merece prosperar as alegações sustentadas pela fiscalização.

4. Outras Despesas Financeiras

Por fim, o último item verificado foi o constante na Linha 51, da Ficha 06A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “(-) **Outras Despesas Financeiras**” – no montante de **R\$72.782.299,94**, de modo que a autoridade fiscal identificou divergências quanto à efetiva apropriação das DESPESAS FINANCEIRAS INCORRIDAS, sendo reconhecido pela Fiscalização à título de DESPESAS FINANCEIRAS a importância de R\$10.289.750,00, relativas às CCB's, promovendo a glosa das demais, sob a seguinte alegação:

No relatório denominado “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DOS JUROS INCIDENTES SOBRE CCB” (fls.1278) foram elencados os números das Cédulas com os respectivos vencimentos, valor do principal e taxas de juros. Em razão das taxas aplicadas foram calculadas os “Juros Potenciais” e “Juros Efetivos”.

- Juros Potenciais são aqueles previstos na face das CCB's, obtidos tão somente pela aplicação da taxa de juro anual sobre o valor do principal.

- Juros Efetivos são aqueles calculados observando-se a postergação de pagamentos, constantes dos respectivos aditivos às CCB's. Onde se constata que as prestações relativas ao período compreendido entre março/2012 a dezembro/2012 foram postergadas, portanto tais despesas financeiras não poderiam ser apropriadas ao ano calendário sob análise. A título de exemplo do cálculo dos juros efetivos, a CCB de número 4880, que tem como valor principal a importância de R\$15.000.000,00 e taxa de juros de 10%a.a., resultando como juros potenciais o valor de R\$1.500.000,00 (R\$15.000.000,00 x 10%). Ocorre que a pessoa jurídica apenas incorreu em 2 meses de apropriação (Janeiro e Fevereiro/2012), portanto o cálculo dos juros efetivos se deu da seguinte forma = $(R\$1.500.000,00 / 12) \times 2 = R\$250.000,00$. Esta mesma metodologia foi aplicada também às CCB's de números 4881/4882/4883/4884/4885/4886/4897/4926/4947.

A Fiscalização reconheceu as DESPESAS FINANCEIRAS relativas às CCB's elencadas no relatório acima mencionado, ainda que mesmo Intimada e Reintimada a Pessoa Jurídica não fez prova do efetivo pagamento dos juros.

As demais DESPESAS FINANCEIRAS elencadas pelo Contribuinte em resposta à Intimação, não foram consideradas haja vista que apesar de Intimado e Reintimado a apresentar os devidos comprovantes não o fez até a presente data.

A Lei nº 10.931/2004, no seu artigo 26, disciplinou o conceito de cédula de crédito bancário (CCB), assim disposto:

Art. 26. A Cédula de Crédito Bancário é título de crédito emitido, por pessoa física ou jurídica, em favor de instituição financeira ou de entidade a esta equiparada, representando promessa de pagamento em dinheiro, decorrente de operação de crédito, de qualquer modalidade.

Com base na autuação conforme descrita na autuação fiscal e evidenciada no relatório, verifica-se como ponto central da questão que, na oportunidade, a fiscalização, ainda que elaborou intimações e reintimações, a interessada não disponibilizou todos os contratos, tendo a autoridade fiscal criado uma metodologia própria para a elaboração do cálculo dos juros.

O artigo 28 do referido diploma normativo, disciplina sua forma de apuração, asseverando sobre a possibilidade de identificar as CCB's, através de extratos emitidos pelas próprias instituições financeiras, conforme se estabelece:

Art. 28. A Cédula de Crédito Bancário é título executivo extrajudicial e representa dívida em dinheiro, certa, líquida e exigível, seja pela soma nela indicada, seja pelo saldo devedor demonstrado em planilha de cálculo, ou nos extratos da conta corrente, elaborados conforme previsto no § 2o.

§ 2o Sempre que necessário, a apuração do valor exato da obrigação, ou de seu saldo devedor, representado pela Cédula de Crédito Bancário, será feita pelo credor, por meio de planilha de cálculo e, quando for o caso, de extrato emitido pela instituição financeira, em favor da qual a Cédula de

Crédito Bancário foi originalmente emitida, documentos esses que integrarão a Cédula, observado que:

I - os cálculos realizados deverão evidenciar de modo claro, preciso e de fácil entendimento e compreensão, o valor principal da dívida, seus encargos e despesas contratuais devidos, a parcela de juros e os critérios de sua incidência, a parcela de atualização monetária ou cambial, a parcela correspondente a multas e demais penalidades contratuais, as despesas de cobrança e de honorários advocatícios devidos até a data do cálculo e, por fim, o valor total da dívida; e

II - a Cédula de Crédito Bancário representativa de dívida oriunda de contrato de abertura de crédito bancário em conta corrente será emitida pelo valor total do crédito posto à disposição do emitente, competindo ao credor, nos termos deste parágrafo, discriminar nos extratos da conta corrente ou nas planilhas de cálculo, que serão anexados à Cédula, as parcelas utilizadas do crédito aberto, os aumentos do limite do crédito inicialmente concedido, as eventuais amortizações da dívida e a incidência dos encargos nos vários períodos de utilização do crédito aberto.

Dessa forma, havia a possibilidade de a fiscalização ter aprofundado o trabalho, mediante uma diligência própria, ainda que a interessada não tivesse apresentado os documentos solicitados.

Acrescento que, no caso, para ser confirmada a infração teria sido necessário que o auditor autuante tivesse aprofundado a investigação fiscal, isto é, verificado nos registros contábeis e extratos das instituições financeiras.

Como abdicou dessas prerrogativas, sou de parecer que devem ser acatadas as ponderações da interessada, cancelando essa parte, restabelecendo a despesa financeira, relativas a CCB's, **no montante de R\$ 30.856.600,00**, tendo em vista os documentos juntados pela interessada e o exposto no curso da ação fiscal.

Quanto às **outras despesas financeiras**, há de se considerar que a interessada foi intimada a apresentar a documentação fiscal (vide Termo de Constatação Fiscal 0280/2017 - fls. 1167 a 1180) que lastreasse a glosa promovida, descumprindo, em parte, a medida formulada pela autoridade fiscal.

Entretanto, havia a possibilidade da fiscalização ter aprofundado o trabalho, mediante uma diligência própria a instituição financeira (Banco BVA S.A) ou até mesmo atestasse que houve o embaraço a fiscalização mediante o termo devido, ainda que a interessada não tivesse apresentado os documentos solicitados.

De outro lado, ainda que a fiscalização aprofundasse na fase investigatória, haveria uma dificuldade por parte da mesma, de evidenciar o conjunto de despesas financeiras mencionados pela impugnante, em razão da carência da indispensável prova.

Noutro giro, é obrigação da contribuinte “*conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial*” (RIR/99, art. 264 – destaquei).

Era esperado, então, que a interessada mantivesse em sua guarda toda documentação probante até o desfecho do contencioso administrativo e, quiçá, de um eventual contencioso judicial.

De acordo ainda com o art. 923 do RIR/99, invocado pela própria interessada, “*a escrituração mantida com observância das disposições legais faz **prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais***” [grifei].

Portanto, a escrituração do Diário, Razão e Livro de Entrada só faz prova a favor da contribuinte quando respaldada pelos documentos em que se baseia, de sorte que o mero registro contábil sem documentos hábeis e idôneos que o lastreie não constitui prova suficiente em seu favor. Consoante bem esclarecido por Luiz Henrique Barros de Arruda, em Processo Administrativo Fiscal, Ed. Resenha Tributária Ltda, 2ª ed., 1994, p. 32, “...o ônus da prova também recairá sobre o contribuinte quando os lançamentos contábeis não estiverem amparados por documentos hábeis segundo o tipo de transação, como se infere, a contrario sensu, do art. 223, § 1º, do RIR/94 [art. 923 do RIR/99 então vigente– acrescentei] e tem sido consagrado por remansosa jurisprudência do Conselho de Contribuintes ...”.

Sobre o valor probante dos livros empresariais, diz ainda o CPC (Lei 13.105/2015):

*Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, **todavia, demonstrar**, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

*Art. 418. Os livros empresariais **que preenchem os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários**. [Destaquei.]*

Dessarte, tendo em vista os valores escriturados nos Livros Razão Analítico e Diário e a ausência de documentos hábeis a comprovar as informações prestadas em DIPJ, **não restou comprovado as outras despesas financeiras no montante de R\$ 41.925.689,94.**

Do recurso voluntário

O recurso voluntário, então, centrou nas demais teses não acatadas pela decisão recorrida, mais especificamente aquelas relativas a (i) nulidade dos autos de infração; (ii) glosas de custos de aquisição de insumos no mercado interno, de R\$12.598.794,26; (iii) glosa de despesas

com leasing financeiro, no valor de R\$23.237.609,91; (iv) outras despesas financeiras, não comprovadas, no importe de R\$41.925.699,94.

Em todos esses casos, também não merece melhor sorte o recurso da Recorrente. A decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos, razão pela qual a adoto como minhas razões de decidir. Após reproduzi-la, faço as minhas considerações a respeito de cada um dos temas.

1. Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno

Registra-se que o presente feito apresentou com fulcro de instruir, bem como apurar a liquidez e certeza do crédito tributário oriundo de **SALDO NEGATIVO DE IRPJ/CSLL - Ano Calendário 2012 - pleiteado nos PER/DCOMP N° 19636.41106.141114.1.3.02-8883 e 10866.59819.250416.1.3.03-0544.**

Após a instauração do litígio administrativo, a Delegacia de Julgamento em Juiz de Fora, a fim de dirimir a dúvida que se instaurou quanto a matéria contemplada no feito fiscal, ultimou no pedido de diligência fiscal, alegando que a autoridade fiscalizadora pudesse comprovar, **"dentre os valores listados nas fls. 1181 a 1241, a segregação e o expurgo dos valores de glosas constantes nas planilhas que não satisfizessem os requisitos dos artigos citados, bem como procedesse no recálculo dos tributos exigidos"**.

Há de se fixar, que a diligência supramencionada tinha como objetivo apenas a segregação e o expurgo dos valores de glosas constantes nas planilhas que não satisfizessem os requisitos dos artigos citados, bem como procedesse no recálculo dos tributos exigido, pois os assentamentos com a natureza de registro de bem adquirido para o ativo imobilizado contendo o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) 3551, atendendo aos requisitos do disposto no artigo 346 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), já havia sido atendido na fase anterior a instauração do litígio administrativo fiscal.

Sendo assim, em resposta ao formulado pelo julgamento, a fiscalização informou que procedeu à segregação dos valores referentes a R\$326,61 – conforme relatório anexado ao presente Processo Administrativo Fiscal, às fls. 2964 a 3021 – onde se apurou o valor total dos itens nesse espectro no montante de R\$59.250,07.

Quanto aos itens remanescentes, com valores acima de R\$326,61, a fiscalização informou que também estão listados no mesmo relatório, e os mesmos somam o montante de R\$17.473.008,13.

Ademais, a fiscalização informou que o valor constante na DIPJ sob o título de "material de consumo" é de R\$12.387.515,21. Portanto, muito menor que o saldo remanescente extraído das Notas Fiscais Eletrônicas no valor de R\$17.473.008,13.

De forma que, mesmo separando os itens de valores abaixo de R\$326,61 que somam R\$59.250,07, se conclui que não há que se refazer o Auto de Infração,

tendo em vista que o saldo remanescente de R\$17.473.008,13 é superior ao valor constante na DIPJ no montante de R\$12.387.515,21.

Impugnando os termos elaborados pela fiscalização, a interessada se manifestou nos seguintes termos:

Ocorre que a autoridade fiscalizadora, ainda que identificando o valor de aproximadamente R\$ 59 mil, ainda assim continuou irreductível no seu equivocado argumento fiscal, não tendo expurgado do lançamento os valores que foram por si identificados. Ou seja, havendo o reconhecimento pelo autuante de diversos itens que possuem um valor inferior a R\$ 326,61, deve, minimamente, expurgar esses itens do lançamento fiscal, nos termos em que determinado pela I. Turma Julgadora.

Outro ponto que deve aqui ser ressaltado decorre do fato de que a norma legal traz alguns requisitos para **que seja necessária a imobilização dos itens adquiridos**, quais sejam: i) o valor seja superior a R\$ 326,61; e ii) o item adquirido para reposição reparos, conservação ou substituição de partes e peças **auente a vida útil do ativo em prazo superior a um ano.**

Ou seja, importante ressaltar que, o critério do item possuir valor inferior a R\$ 326,61 não é a única condição para sua não imobilização, sendo imprescindível para cumprimento da norma legal que referido item também auente a vida útil do ativo em prazo superior a um ano. Assim, ressalta-se novamente que esse ponto em nenhum momento foi abordado/explorado pela Fiscalização, tanto no lançamento originário, como agora na resposta à diligência fiscal. Portanto, se trata de um ponto que **SE MANTÉM NÃO ANALISADO PELA FISCALIZAÇÃO.**

Dessa forma, existe um mandamento objetivo vigente, que perfaz duas condicionantes, quais sejam, a suposta peça de reposição adquirida possuir valor unitário superior a **R\$ 326,61** e auentar a vida útil do ativo em que for aplicada, conforme apontam os artigos. 301 e 346, do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), nos termos abaixo especificados:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

O Parecer Normativo CST nº 100/78, dispõe que o direito à dedução deverá ser manifestado no momento em que se completar a aquisição e se exteriorizará pelo correspondente lançamento contábil. Custo de aquisição compreende o valor da aplicação de capital mais as despesas normais à integração do bem ao patrimônio da pessoa jurídica. O direito à dedução não se legitima se o bem adquirido, na prestação de sua utilidade, deixar de conservar sua individualidade.

Há de se ressaltar, que todos os assentamentos com a natureza de registro de bem adquirido para o ativo imobilizado contém o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) 3551. O ativo imobilizado, com fulcro no inciso IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 (redação dada pela Lei nº 11.638/07), dispõe que serão classificadas da seguinte forma:

"Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens."

Segundo prevê a legislação, tais aquisições deveriam ter sido incorporadas, ao suposto ativo imobilizado, às máquinas e equipamentos, e por consequência depreciados no decurso de sua vida útil, o que não ocorreu.

Dentro desse escopo, a fiscalização elaborou, conforme relatório anexado ao presente Processo Administrativo Fiscal, às fls. 2964 a 3021, o expurgo dos valores não superiores a R\$ 326,61.

Ademais, o valor constante na DIPJ formulada pela interessada registrou sob o título de “material de consumo”, o montante de **R\$12.387.515,21**, conforme se depreende da ficha 4A. Não obstante, conforme se extraiu do relatório anexado, fls. 2964 a 3021, tais compras não representam a compra de **INSUMOS**, que apresenta **saldo zerado**, conforme se depreende da **ficha 36A - linha 42 - equipamentos, máquinas e instalações industriais - DIPJ 2013**.

Nesse ponto, portanto, não merece prosperar as alegações da interessada.

Ficha 04A - Custo dos Bens e Serviços Vendidos - PJ em Geral	
04.Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	15.503.295,52
ÓLEO LUBRIFICANTE	2.883.621,26
ÓLEO DIESEL	20.880,00
MATERIAL DE CONSUMO	12.387.515,21
MATERIAL DE CONSUMO - CONVERSAO A GAS	211.279,05

2. Outros Custos

Quanto ao segundo item, a autoridade fiscal identificou o constante na Linha21, da Ficha 04A, da DIPJ nº0001527030 – ano calendário 2012 – “**Outros Custos**” – no montante de **R\$23.261.620,00**, cujos motivos que conduziram a Fiscalização a glosar os valores constantes na conta contábil nºs 6.1.1.01.1.01.01.06 – (-) Leasing Financeiro, se deu em razão da ausência do **CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL**.

De início, cabe mencionar que as alegações abordadas pela interessada, embora o contrato de arrendamento mercantil não adote essa nomenclatura, existem elementos agregados ao próprio contrato de suprimento de energia OC 1819/2005 (fls. 2088 a 2132), que corroboram com esse substrato contábil/jurídico, se fazendo necessário remontar a construção normativa do termo leasing financeiro e suas nuances.

Com vistas ao melhor entendimento do convencimento acima, mister se faz historiar inicialmente que a prática do *leasing* foi disciplinada pela Lei nº. 6.099/74, alterada pela Lei nº. 7.132/83, que, com o escopo de dispor sobre o seu tratamento tributário, designou-o **arrendamento mercantil**, devendo ser salientado que, como o *leasing* envolve direta ou indiretamente uma operação de crédito, o Banco Central do Brasil o controla através da Resolução BACEN nº. 2.309/96, revogadora da Resolução BACEN nº. 980/84, mediante normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional.

A Resolução do Banco Central nº 2309/96, através do seu artigo 8º estabelece que no caso do arrendamento mercantil financeiro são necessários 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última

contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos.

Por fim, em consonância com a supracitada lei, existe a necessidade de serem escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora, os bens destinados a arrendamento mercantil.

A legislação fiscal dispõe, através do artigo 356 do Decreto nº 3000/99, que:

Art. 356. Serão consideradas, como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária, as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.

§ 1º A aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei nº 6.099, de 1974, com as alterações da Lei nº 7.132, de 26 de outubro de 1983, será considerada operação de compra e venda a prestação.

§ 2º O preço de compra e venda, no caso do parágrafo anterior, será o total das contraprestações pagas durante a vigência do arrendamento, acrescido da parcela paga a título de preço de aquisição (Lei nº 6.099, de 1974, art. 11, § 2º).

§ 3º Na hipótese prevista no § 1º, as importâncias já deduzidas, pela adquirente, como custo ou despesa operacional, serão adicionadas ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, no período de apuração em que foi efetuada a respectiva dedução (Lei nº 6.099, de 1974, art. 11, § 3º).

§ 4º O imposto devido, na hipótese do parágrafo anterior, será recolhido com acréscimo de juros e multa, observado o disposto no art. 874, quando for o caso (Lei nº 6.099, de 1974, art. 11, § 4º).

§ 5º As contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando o bem arrendado estiver relacionado intrinsecamente com a produção e comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso II).

A Resolução do Banco Central do Brasil nº 2309, no seu art. 7º e 33º, dispõe:

CAPÍTULO IV

Dos Contratos de Arrendamento

Art. 7º Os contratos de arrendamento mercantil devem ser formalizados por instrumento público ou particular, devendo conter, no mínimo, as especificações abaixo relacionadas:

- I - a descrição dos bens que constituem o objeto do contrato, com todas as características que permitam sua perfeita identificação;
- II- o prazo de arrendamento;

III - o valor das contraprestações ou a fórmula de cálculo das contraprestações, bem como o critério para seu reajuste;

IV - a forma de pagamento das contraprestações por períodos determinados, não superiores a 1 (um) semestre, salvo no caso de operações que beneficiem atividades rurais, quando o pagamento pode ser fixado por períodos não superiores a 1 (um) ano;

V- as condições para o exercício por parte da arrendatária do direito de optar pela renovação do contrato, pela devolução dos bens ou pela aquisição dos bens arrendados;

VI - a concessão à arrendatária de opção de compra dos bens arrendados, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação;

VII - as despesas e os encargos adicionais, inclusive despesas de assistência técnica, manutenção e serviços inerentes à operacionalidade dos bens arrendados, admitindo-se, ainda, para o arrendamento mercantil financeiro:

- a previsão de a arrendatária pagar valor residual garantido em qualquer momento durante a vigência do contrato, não caracterizando o pagamento do valor residual garantido o exercício da opção de compra;

- o reajuste do preço estabelecido para a opção de compra e o valor residual garantido;

VIII - as condições para eventual substituição dos bens arrendados, inclusive na ocorrência de sinistro, por outros da mesma natureza, que melhor atendam às conveniências da arrendatária, devendo a substituição ser formalizada por intermédio de aditivo contratual;

IX - as demais responsabilidades que vierem a ser convencionadas, em decorrência da Resolução nº2.309, de 28 de agosto de 1996:

a) uso indevido ou impróprio dos bens arrendados;

b) seguro previsto para cobertura de risco dos bens arrendados;

c) danos causados a terceiros pelo uso dos bens;

d) ônus advindos de vícios dos bens arrendados;

X- a faculdade de a arrendadora vistoriar os bens objeto de arrendamento e de exigir da arrendatária a adoção de providências indispensáveis à preservação da integridade dos referidos bens;

XI - as obrigações da arrendatária, nas hipóteses de inadimplemento, destruição, perecimento ou desaparecimento dos bens arrendados;

XII - a faculdade de a arrendatária transferir a terceiros no País, desde que haja anuência expressa da entidade arrendadora, os seus direitos e

obrigações decorrentes do contrato, com ou sem co-responsabilidade solidária.

(...)

Art. 33. As operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste Regulamento não se caracterizam como de arrendamento mercantil (grifo e negrito nosso).

Pois bem, nem todos os requisitos acima são contemplados no contrato denominado OC 1819-2005, não caracterizando-o como arrendamento mercantil, de modo que a própria interessada consignou alguns desses requisitos, assim dispostos, carecendo dos demais:

- a) A Impugnante é a responsável contratual pela construção e operação da usina geradora de energia, contudo, somente pode vender a energia para a Amazonas Energia. Caso qualquer outra empresa do mercado busque comprar energia da Impugnante, isso não é permitido, visto que o contrato de suprimento de energia OC 1819/2005 prevê a exclusividade na aquisição da energia pela Amazonas Energia;
- b) O ato constitutivo da Impugnante (doc. 02) aponta ser uma sociedade com propósito específico, para o fornecimento de energia nos termos do referido contrato (OC 1819/2005) e o prazo de duração coincide com aquele previsto para o fim da operação de arrendamento. Ou seja, ao final do prazo do contrato, a sociedade perde sua razão de existir que é (como sempre foi) suprir a geração de energia do referido contrato.
- c) No contrato em questão, vê-se que substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade legal são da Impugnante (arrendadora). Assim, o pagamento do arrendamento mercantil financeiro recebido é tratado pela Impugnante como receita financeira para reembolsá-la e recompensá-la pelo investimento e serviços prestados, sendo feita a amortização do capital investido.

Depreende ainda, por fim, através da declaração fiscal da interessada, conforme determinados na DIPJ nº 0001527030, que os valores, consubstanciados na Linha 21, Fichas 4A e 4D respectivamente, são parcelas que se denominam "outros custos", em total discordância com seus assentamentos contábeis, que também não estão em consonância com a nova regra do inciso IV, do art. 179 da Lei nº 6.404/76, alterado pela Lei nº 11.638/2007:

Discriminação	Anual	
	Total	Parcelas Não Dedutíveis
CUSTO DOS PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS		
01 Estoques no Início do Período de Apuração	0,00	0,00
02 Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno	0,00	0,00
03 Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo	0,00	0,00
04 Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	15.503.295,52	0,00
05 Compras de Insumos a Prazo no Mercado Externo	0,00	0,00
06 Remuneração a Dirigentes de Indústria	0,00	0,00
07 Custo do Pessoal Aplicado na Produção	0,00	0,00
08 Encargos Sociais	0,00	0,00
09 Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
10 Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	0,00	0,00
11 Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
12 Encargos de Depreciação de Imobilizados Objeto de Arrendamento Mercantil Financeiro	0,00	0,00
13 Encargos de Depreciação e Amortização de Imobilizados e Intangíveis Objeto de Teste de Recuperabilidade	0,00	0,00
14 Encargos de Depreciação e Exaustão	0,00	0,00
15 Encargos de Amortização	0,00	0,00
16 Constituição de Provisões	0,00	0,00
17 Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	0,00	0,00
18 Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	12.672.655,76	0,00
19 Royalties e Assistência Técnica – PAÍS	0,00	0,00
20 Royalties e Assistência Técnica – EXTERIOR	0,00	0,00
21 Outros Custos	24.010,09	0,00

Discriminação	Anual	
	Total	Parcelas Não Dedutíveis
CUSTO DOS PRODUTOS FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS		
01 Estoque no início do Período de Apuração	0,00	0,00
02 Compras de Insumos à Vista no Mercado Interno	0,00	0,00
03 Compras de Insumos à Vista no Mercado Externo	0,00	0,00
04 Compras de Insumos a Prazo no Mercado Interno	15.503.295,52	0,00
05 Compras de Insumos a Prazo no Mercado Externo	0,00	0,00
06 Remuneração a Dirigentes de Indústria	0,00	0,00
07 Custo do Pessoal Aplicado na Produção	0,00	0,00
08 Encargos Sociais	0,00	0,00
09 Alimentação do Trabalhador	0,00	0,00
10 Manutenção e Reparo de Bens Aplicados na Produção	0,00	0,00
11 Arrendamento Mercantil Operacional	0,00	0,00
12 Encargos de Depreciação de Imobilizados Objeto de Arrendamento Mercantil Financeiro	0,00	0,00
13 Encargos de Depreciação e Amortização de Imobilizados e Intangíveis Objeto de Teste de Recuperabilidade	0,00	0,00
14 Encargos de Depreciação e Exaustão	0,00	0,00
15 Encargos de Amortização	0,00	0,00
16 Constituição de Provisões	0,00	0,00
17 Serviços Prestados por Pessoa Física sem Vínculo Empregatício	0,00	0,00
18 Serviços Prestados por Pessoa Jurídica	12.672.055,76	0,00
19 Royalties e Assistência Técnica – PAÍS	0,00	0,00
20 Royalties e Assistência Técnica – EXTERIOR	0,00	0,00
21 Outros Custos	23.261.620,00	0,00

Nesse ponto, portanto, não merece prosperar as alegações da interessada.

APURAÇÃO DOS TRIBUTOS LANÇADOS

Em face do exposto acima, o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO LUCRO REAL / IRPJ / CSLL, elaborado pela fiscalização às fls. 1288/1293, devem assumir o seguinte contorno, de modo que o prejuízo fiscal dos anos anteriores perfizeram a seguinte composição:

(...)

Registro que não consta no SAPLI as alterações decorrentes do lançamento de ofício, tendo permanecido naquele sistema os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, apurados pela contribuinte, conforme tela abaixo;

(...)

Já as alterações no SAPLI decorrentes desta decisão não foram efetuadas tendo em vista que a presente exoneração só possui eficácia se convalidada por acórdão do CARF, ao julgar recurso de ofício ora interposto, com fundamento na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

CONCLUSÃO

Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, voto por considerar a impugnação **PROCEDENTE EM PARTE**, mantendo o crédito tributário exigido em parte, assim disposto e orientado na tabela supracitada:

- manter a exigência da IRPJ, no valor de **R\$ 2.183.595,26** com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes;
- exonerar as exigências dos valores do IRPJ, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes, **cancelando o valor de R\$ 9.240.018,62.**
- manter a exigência da CSLL, no valor de **R\$ 693.185,27**, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes;

b) exonerar as exigências dos valores do CSLL, com os acréscimos de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora correspondentes, cancelando o valor de **R\$ 3.292.170,84**.

Relativamente à compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas da CSLL, ainda reproduzo excerto da decisão recorrida que tratou mais especificamente do tema:

Preliminarmente, assenta sobre esse julgamento a questão impugnada atinente a correção do prejuízo fiscal, de modo que assiste razão a interessada, conforme previsto na Lei nº 9.065/95, de modo que na apuração dos tributos lançados em tópico específico desse relatório, foi atribuído o devido contorno.

Com relação às arguições de nulidade do lançamento, o recurso voluntário inovou em relação à impugnação. Enquanto na impugnação, a alegação era de ausência de fundamentação do auto de infração, no recurso voluntário a Recorrente redireciona sua tese para a ausência de motivação do mesmo. Ora, a DRJ/JFA apreciou a tese defensiva diante dos argumentos trazidos naquele momento (infringência ao contraditório e à ampla defesa **pela ausência de fundamentação** e efetiva análise pela fiscalização de parte das despesas que foram glosadas). já no recurso voluntário, as alegações para se pedir a nulidade do lançamento tomaram outra direção, desta feita indo na direção da ausência de motivação, que são coisas absolutamente diferentes, razão pela qual, a priori, o recurso voluntário, no ponto, sequer deveria ser conhecido.

Entretanto, para que não restem quaisquer dúvidas em relação à higidez do auto de infração, tanto no seu aspecto material quanto em sua dimensão formal, adoto os mesmos termos da decisão recorrida para rechaçar a tese defensiva, eis que perfeitamente aplicável ao caso em apreço:

A interessada ainda suscita a nulidade do auto de infração, em razão da evidente preterição ao seu direito de defesa, diante da ausência de fundamentação e efetiva análise pela fiscalização de parte das despesas que foram glosadas - violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Quanto à nulidade do auto de infração, convém salientar que o Decreto nº 7.574, de 2011, estabelece em seu artigo 12 que os despachos e as decisões administrativas em âmbito federal somente serão nulos se lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa:

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59):

I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Note-se que no presente caso não é possível reconhecer nenhuma dessas hipóteses: o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e o direito de defesa foi exercido sem limitações na fase impugnatória, sobretudo garantindo

a interessada, o exercício do direito de manifestação contrária a diligência realizada.

Resta prejudicada a pretensão formulada acima quanto ao pedido de diligência formulado, pois considera-se que ela é desnecessária por ser dispensável para o deslinde do presente julgamento.

Ademais, as provas acostadas aos autos são aptas a formar a convicção deste julgador. Neste sentido, dispõe o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis, ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Assim, sendo os elementos contidos nos autos suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de diligência, devendo, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, ser indeferido o pleito do contribuinte nesse sentido.

Quanto ao pedido de apresentação de novas provas, a apresentação de prova documental posterior a instauração do litígio, é vedada pelo § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a menos que fiquem configuradas as hipóteses ali descritas, o que no caso não ocorreu. Ademais, o processo encontra-se pronto para julgamento.

No ponto relativo à aquisição de insumos no mercado interno, improvido pela Autoridade Julgadora de primeira instância, a Recorrente, novamente, inovou no recurso voluntário. Neste, alega, primeiramente, que caberia à Fiscalização o ônus da prova para **“justificar, individual e minuciosamente a alegação de que as mercadorias relacionadas no relatório de fls. 1181 e 1241 deveriam ser incorporadas ao ativo imobilizado para amortização no prazo de vida útil.”** Também aduz que a Autoridade Fiscal não teria fundamentado a glosa em um dispositivo legal válido, bem assim, sequer teria admitido como despesa dedutível o encargo de depreciação proporcional ao ano calendário de 2012.

Tais alegações, trazidas em sede de recurso voluntário, discrepam de forma absoluta daquelas que foram objeto de apreciação por parte da DRJ/JFA. Na impugnação as alegações da Recorrente foram direcionadas, basicamente, que **“deve ser reconhecida a improcedência do lançamento, uma vez que as mercadorias adquiridas, em parte, são itens com preço inferior ao legalmente previsto para imobilização e, na totalidade, não são itens que aumentam a vida útil dos bens do imobilizado em período superior a um ano”**.

Portanto, o recurso neste ponto também não deve ser conhecido por força da preclusão.

Em relação à glosa de despesas atribuídas a Leasings Financeiros, o recurso voluntário repete os mesmos argumentos trazidos quando da impugnação sem se contrapor aos

fundamentos adotados pela decisão recorrida. A única menção que faz à decisão recorrida é de que *“Mesmo diante da objeção da Recorrente, a DRJ/JFA manteve o lançamento deste item por considerar, da mesma forma, que o contrato apresentado pela Recorrente não caracterizaria um arrendamento mercantil, o que inviabilizaria a admissão do respectivo custo”*.

Neste ponto, salta aos olhos a “confusão” estabelecida pela Recorrente em relação à infração apontada pela Fiscalização. Esta pediu justificativas para a dedução de mais de 23 milhões de Reais contabilizados a título de Outros Custos – Leasing Financeiro. Instada a apresentar o contrato que albergaria referida despesa, apresentou termo firmado com a empresa Amazônia Energia S/A, cujo objeto é a prestação de serviço de geração de energia elétrica. Entretanto, mais à frente em seu recurso, alega que tais valores, glosados pela Fiscalização, se refeririam à amortização dos investimentos realizados na construção da Usina Termelétrica responsável pela geração de energia vendida à Amazonas Energia. Esta amortização seria feita à medida em que auferir a receita da venda de energia, em contrapartida a uma conta de resultado devedora (débito-despesa), que foi enquadrada como uma redutora das receitas auferidas.

Ora, tais alegações são absolutamente contraditórias e ininteligíveis. A Recorrente não conseguiu comprovar nem que o contrato de prestação de serviço de geração de energia teria a natureza de um arrendamento mercantil (é quase que absurda tal ilação), nem tampouco conseguiu demonstrar que tais despesas se refeririam a amortizações de investimentos feitos na construção da usina, mesmo que sob a alcunha de despesas com leasing financeiro.

Portanto, mantenho os mesmos fundamentos adotados pela decisão recorrida, acima reproduzidos, para negar provimento ao recurso no ponto.

Por último, temos a glosa de despesas financeiras. A DRJ/JFA acolheu parcialmente os argumentos trazidos quando da impugnação, afastando da exigência um total de R\$30.856.600,00 relativos às Cédulas de Crédito Bancários (CCBs). Remanesceu, entretanto, a glosa de R\$41.925.699,94, que segundo a motivação fiscal, não teria sido objeto de comprovação documental.

Alega a Recorrente que a DRJ/JFA teria invertido o ônus da prova, exigindo, assim, uma prova impossível, *“de tal complexidade que, na prática, é quase impossível de ser produzida nos autos. Isso, de outro lado, não significa que a Recorrente não disponha de documentos hábeis e idôneos para fazer a comprovação das outras despesas financeiras glosadas pela fiscalização”*. Para tanto, requer a conversão do julgamento em diligência, apresentando quesitos a serem respondidos pela Autoridade Fiscal. Alega, ainda, que a DRJ/JFA teria optado por simplesmente ignorar os elementos comprobatórios carreados aos autos, ao revés do princípio da verdade material, que rege o processo administrativo. Defende que tal proceder jamais deveria ter sido empreendido pelo colegiado julgador, na medida em que haveria nos autos, indiscutivelmente, elementos comprobatórios da integralidade das despesas financeiras glosadas.

Pois bem. A decisão recorrida, conforme vimos anteriormente, calçou sua análise e fundamentou o improvimento das alegações proferidas pela Recorrente no ponto,

principalmente, na falta de colaboração da Recorrente para com a Autoridade Fiscal, que a intimou para que apresentasse os documentos comprobatórios das referidas despesas mas não obteve resposta. Vejam abaixo o teor do Termo de Constatação Fiscal nº 0280/2017 colacionado aos autos às e-fls. 1.167/1.168:

No exercício das funções do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, elencadas no art. 6º da Lei nº 10.593/2002 com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, e atendendo ao disposto no artigo 161 da Instrução Normativa RFB Nº 1717, de 17 de julho de 2017 c/c o Art. 170 da Lei 5.172/66 (CTN), visando instruir, bem como apurar a liquidez e certeza do crédito tributário oriundo de SALDO NEGATIVO DE IRPJ/CSLL – Ano Calendário 2012 – pleiteado nos PER/DCOMP Nº **19636.41106.141114.1.3.02-8883 e 10866.59819.250416.1.3.03-0544**, estivemos pessoalmente nas instalações da Pessoa Jurídica, no endereço supra, no intuito de cientificar o Contribuinte dos Termos de Intimação Fiscal SEORT/DRF/MNS Nºs 0249/2017 e 0279/2017 e concomitantemente arrecadar a documentação solicitada nos referidos documentos de intimação.

Constatamos que a documentação fiscal da Pessoa Jurídica não se encontra na sede, tendo sido informado que a mesma foi transferida para o estado de São Paulo.

Após tomar conhecimento do teor dos Termos de Intimação Fiscal o Contribuinte se recusou a prestar qualquer resposta, e fomos informados que a documentação seria colocada à disposição da Fiscalização via portal e-CAC e que nenhuma resposta a mais seria prestada.

(...)

O CONTRIBUINTE RECUSOU-SE A ASSINAR O PRESENTE TERMO DE CONSTATAÇÃO QUE FOI LAVRADO NA PRESENÇA DO SA. GEORGE AMORIM FILHO, GERENTE OPERACIONAL DA EMPRESA.

DESTA FORMA, RESISTINDO EMBARRAÇO A FISCALIZAÇÃO.

MF/SRF/SRRF/2ª RE/DRE/MNS
Em 11/12/2017
José Matias O. Neto
AVERB. - Mat. 1471081

A Autoridade Fiscal, como visto acima, chegou a lavrar um termo de embargo à Fiscalização, apesar de não ter agravado a multa de ofício. Agora, em sede de recurso voluntário, alega a Recorrente que tanto a Autoridade Fiscal quanto a Autoridade Julgadora de primeira instância teriam invertido o ônus da prova que, na realidade, é somente seu, de acordo com a legislação de regência, legislação esta citada expressamente pela decisão recorrida – arts. 264 e 923 do RIR/99 e arts. 417 e 418 do Código de Processo Civil.

Portanto, as alegações da Recorrente revelam-se absolutamente estéreis e desarrazoadas, palavras ao vento de quem deveria, no momento certo, ter se desincumbido de suas obrigações tributárias. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso no ponto.

Em resumo, o voto é pelo desprovimento tanto do recurso voluntário quanto do recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves