



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.727988/2015-62
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.339 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2018
Matéria SUPRIMENTO DE CAIXA / PASSIVO FICTÍCIO / DESPESAS DE JUROS
Recorrentes LUA NOVA IND E COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

SUPERAÇÃO DAS MATÉRIAS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

SUPRIMENTO DE CAIXA. MOMENTO DO FATO GERADOR.

O art. 282 do RIR/99 estabelece que a omissão de receitas por suprimimento de caixa é caracterizada pela falta de comprovação da efetividade da entrega e da origem do recurso. No caso concreto, os recursos mutuados com os sócios da empresa têm origem e a efetividade da entrega foi comprovada.

MÚTUO. CONVERSÃO DE PASSIVO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO E DE LUCROS ACUMULADOS EM EMPRÉSTIMO. COMPROVAÇÃO.

Não há impedimento legal de que a obrigação de pagar juros sobre o capital próprio (JCP) e lucros aos sócios de uma empresa se convertam em obrigação de pagar empréstimo aos mutuantes, desde que haja comprovação da existência do JCP e dos lucros (ou não seja contestada sua existência) e desde que suportada por documentação hábil e idônea. A falta de transferência de numerários para se caracterizar o mútuo não é impeditivo para deixar de reconhecer o que intencionavam as partes, mormente quando a contabilidade demonstra a efetividade de tal conversão.

MÚTUO. RENOVAÇÃO DE CONTRATO.

A renovação de contrato de mútuo, por si só, não pode ensejar o afastamento da pretensão de se contratar. Deve-se avaliar se o contrato é fraudulento ou inoponível ao fisco, a ponto de se concluir que a obtenção do empréstimo é desnecessário à atividade da empresa e que outro resultado seria melhor se fossem captados no mercado. Além disso, deve-se comprovar que as disponibilidades da empresa, antes de angariar os recursos, comprovavam a desnecessidade da obtenção dos empréstimos. Se nenhuma prova foi trazida para tal mister, a dedução fiscal das despesas de juros é permitida.

MULTA QUALIFICADA.

Uma vez que a autuação é improfícua, por decorrência, a multa de ofício qualificada deve ser exonerada.

CSLL. REFLEXO DO IRPJ.

Por decorrerem dos mesmos elementos de prova, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. Desta forma, deve ser exonerado o lançamento tributário também em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em superar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), que, por meio do Acórdão 12-85.476, de 15 de fevereiro de 2017, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o presente processo de lançamento, formulado contra a interessada já qualificada, cujos créditos tributários epilogam-se, conforme extrato do processo (fls. 1.476 e ss), como o seguinte:

Tributo	Ano-calendário	Principal (R\$)	Multa (%)
IRPJ	2010	6.164.191,09	75
	2011	7.867.003,27	75
	2012	713.246,88	150
	2012	6.266.131,94	75
	2013	7.164.116,75	75
	2013	16.188.595,80	150
CSLL	2010	2.227.748,79	75
	2011	2.840.761,18	75
	2012	2.255.807,50	75
	2012	265.408,88	150
	2013	2.579.082,03	75
	2013	5.836.534,48	150
PIS	2013	1.002.540,31	150
Cofins	2013	4.617.761,42	150

Sobre o valor principal dos tributos, acresceu-se os juros de mora, calculados à razão da taxa Selic.

No termo de constatação fiscal (TCF), de fls. 6 e ss, a autoridade autuante narrou as seguintes ocorrências:

I. OMISSÃO DE RECEITAS – DESCARACTERIZAÇÃO DE CONTRATOS DE MÚTUO COM OS SÓCIOS – NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVIDADE DA ENTREGA DO NUMERÁRIO

Segundo a fiscalização, a interessada teria mantido no passivo, por 19 anos seguidos, empréstimos tomados dos sócios. Todos com lançamento contábil feitos à débito da conta “caixa”.

Relativamente ao ano de 2011, intimada a comprovar os juros sobre capital próprio (JCP) iguais a R\$ 46.689.840,50 constantes da DIPJ, a interessada informou que R\$ 3.750.396,82 eram efetivamente JCP e a diferença, R\$ 42.939.443,68, era juros de mútuo celebrado entre a pessoa jurídica e seus sócios, indevidamente declarados como JCP. A fiscalização identificou que esses contratos de mútuo eram renovados sucessivamente, com acréscimo de juros lançados na conta “juros passivos”, que reduziu, a cada ano, o lucro do exercício. Estendendo a análise até 2013, a autoridade fiscal identificou juros acumulados de R\$ 525.879.883,75.

O TCF assim menciona:

“O valor tributável no ano calendário de 2013 – 31/12/2013 é igual ao valor dos contratos de mútuo que estão inclusos no Passivo – empréstimos de Sócio referentes aos lançamentos atualizados (juros capitalizados) desde os lançamentos originais, acima demonstrados

Composto por dois 2 contratos dos seguintes sócios:

Kiyoteru Yonamine R\$ 55.342.389,16

Yone Yonamine R\$ 5.417.629,56

Valor total de R\$ 60.760.018,72

Estamos autuando o valor de R\$ 60.760.018,72 (Sessenta milhões setecentos e sessenta mil, dezoito reais e setenta e dois centavos) no ano calendário de 2013, por ser este o valor dos contratos de mutuo acima discriminados – que compõe junto com outros contratos de mutuo – Linha 21, o valor total de R\$ 525.879.883,75, constante do passivo da última DIPJ entregue de número 0001585397, na Ficha 37A - PASSIVO – BALANÇO PATRIMONIAL – NÃO CIRCULANTE – Linha 21. Empréstimos de Sócios/Acionistas Não Administradores.”

O lançamento, quanto a esta infração, teve a multa de ofício qualificada para 150%, consignando a fiscalização que:

“Evidencia o intuito de Fraude, a conduta reiterada em omitir ou inserir elementos inexatos nas informações prestadas ao fisco federal, mantendo no Passivo, por 19 anos seguidos, obrigações cuja origem e entrega do numerário não foram comprovadas (...)”

II – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PASSIVO NÃO COMPROVADO – CUJA NECESSIDADE E EFETIVIDADE DE PAGAMENTO NÃO FORAM COMPROVADAS

Consignou, a fiscalização, que “não havendo empréstimo (por presunção legal) não há que se falar em despesas com juros vinculados a este empréstimo. Trata-se então de despesas que não se enquadra (sic) no disposto no art. 299 do RIR/99, CUJA NECESSIDADE E EFETIVIDADE DE PAGAMENTO NÃO ESTÃO COMPROVADAS”.

Nesta infração, sem justificar, a fiscalização também qualificou a multa, para o percentual de 150%.

Os valores tributáveis foram assim identificados: em 2012, “total das Despesas de Mutuo R\$ 2.948.987,51”; em 2013, “total das Despesas de Mutuo R\$ 4.090.364,46”.

III-A – DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS. DESNECESSIDADE.

Disse a fiscalização:

“Glosa das despesas de juros passivos relativas a empréstimos tomados com sócios, quando em momento anterior tais valores encontram-se no PASSIVO DA EMPRESA – sob a rubrica de REMUNERAÇÃO DE JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR, a conta acumulava valores desde 1997 até 01-01-2006, data que foi transferida para EMPRESTIMOS DE SÓCIOS – CONTRATOS DE MUTUO – com o fim único e exclusivo de gerar DESPESAS DE JUROS para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL o que evidencia que tais despesas não são necessárias.”

Nessa passagem, pelo que consta do TCF, a fiscalização referiu-se aos lançamentos contábeis, todos os três ocorridos em 02/01/2006, pelos quais a interessada transferiu o montante de R\$ 109.921.004,03 “da conta de JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR para EMPRÉSTIMOS SÓCIO – MÚTUO”.

Concluiu, a fiscalização que:

“NÃO HOUVE TRANSITO DE DINHEIRO, muito pelo contrário, com o lançamento direto da conta de JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR para a conta EMPRÉSTIMOS DE MUTUO sem que houvesse trânsito do

numerário, FICOU CARACTERIZADO A DESNECESSIDADE DAS DESPESAS DE JUROS na forma do Art. 299 do RIR/99.”

E que;

“Na data dos empréstimos e posteriormente, até o final do período de apuração, a empresa apresenta disponibilidades financeiras iguais ou superiores aos montantes mutuados, vem claramente demonstrar que os empréstimos contraídos não se apresentavam como necessários à sua atividade, nem mesmo à manutenção da fonte produtora, tratando-se de mera liberalidade, o que autoriza a glosa dos encargos contabilizados como despesas operacionais.”

Os valores tributáveis foram: em 2010, R\$ 11.522.881,34; em 2011, R\$ 13.576.585,93; em 2012, R\$ 11.753.179,95; em 2013, R\$ 13.064.230,22.

A multa de ofício foi aplicada à razão de 75%.

III-B – DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS. DESNECESSIDADE.

A fundamentação feita pela fiscalização foi similar ao consignado para a infração por ela referida como “III-A”.

Os valores tributáveis foram: em 2010, R\$ 13.229.883,01; em 2011, R\$ 17.987.427,13; em 2012, R\$ 13.311.347,81; em 2013, R\$ 15.592.236,75.

Assim como na infração “III-A”, a multa de ofício foi aplicada à razão de 75%.

O enquadramento legal consta dos autos de infração de fls. 31 e ss.

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 26/11/2015 (fls. 30), a interessada interpôs, no dia 22 do mês seguinte, a impugnação de fls. 1.282 e ss, alegando, em síntese:

- que decaiu a suposta infração de omissão de receitas em 2013, pois a contabilização do mútuo se deu em 1996;
- que “os itens (I) e (II) também não merecem prosperar tendo em vista a efetividade da entrega do numerário advindo das contas de lucros acumulados devidos aos sócios”;
- que “quanto aos itens (III-A) e (III-B) a suposta desnecessidade dos juros pagos aos empréstimos contraídos podem ser corroboradas de diversas formas, dentre elas: i) a Impugnante não possuía recursos financeiros para a aquisição dos diversos ativos registrados no não-circulante; ii) tomar recursos no mercado financeiro seria mais oneroso para a Impugnante; iii) ausência de CND para contratação com instituições financeiras de direito público e mistas com taxas menos onerosas; dentre outras razões”.
- que “a hermenêutica dos artigos 282 e 288 do RIR/99 permitem (sic) concluir que a omissão de receitas deve ser tributada no ano calendário da sua respectiva apuração, conseqüentemente, a imposição fiscal deveria constatar como data do fato gerador o respectivo ano calendário da constituição dos empréstimos cuja

origem e a entrega não foram supostamente comprovados, ou seja, 1996”;

- *que “o deslocamento do fato gerador de 1996 para o ano de 2013 com a pretensão de tributar a receita omitida ‘atualizada’ também não poderia prosperar porque no item (II) do AI – dedução indevida de despesas com passivo não comprovado, a d. fiscalização levou à exação os mesmos juros que já compõem o saldo de mútuo de R\$ 60.760.018,72, de 2013, (...)”;*
- *que “o pressuposto legal para a existência do mútuo é, efetivamente, a entrega do bem fungível mutuado que, no presente caso, refere-se aos recursos advindos dos Lucros apurados na própria Impugnante”.*
- *que, “no que concerne à comprovação da origem do valor emprestado pelos sócios da Impugnante, esclarecemos que os recursos tiveram origem na distribuição dos lucros da Impugnante para os sócios”;*
- *que “quanto à forma de contabilização através de lançamento contábil contra caixa teria o mesmo resultado final se a contabilização tivesse sido feita de Lucros Acumulados para Lucros a Distribuir e depois para Empréstimos de Mútuos, isso não afetaria a verdade material que se apresenta – os mútuos” e que “o Parecer Normativo CST nº 347, de 1970, traz que ‘a forma de escriturar suas operações é de livro (sic) escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável”;*
- *que “os lançamentos contábeis estão corroborados pelos recibos assinados pelos Sócios, bem como pela declaração de rendimentos do IRPF destes, restando-se totalmente comprovado todos os requisitos para afastar a presunção de omissão de receitas que gerou a presente autuação”;*
- *que o inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, em que a fiscalização fundamentou a multa de 150% indica a penalidade de 75%, “erro que já evidencia cerceamento ao direito de defesa e cancelamento desta imposição”;*
- *que “analisando a descrição do fiscal, é patente que esta multa agravada não merece prosperar. Primeiro porque a Impugnante sempre prestou as informações ao fisco nos exatos termos dos contratos de mútuo objeto de autuação, deixando evidenciado em DIPJ, balanços e diários a efetivação dos mútuos. Segundo porque a d. fiscalização não demonstrou a fraude supostamente praticada pela Impugnante”;*
- *que “não restam dúvidas quanto a existência e a legalidade dos empréstimos contraídos pela Impugnante das pessoas físicas de seus Sócios, o que já seria suficiente para descaracterizar a imposição fiscal item (II), uma vez que a efetividade dos mútuos foi provada, dando legitimidade aos juros decorrentes destes mútuos”;*
- *que “os valores objeto de mútuo foram totalmente revertidos na ampliação da Impugnante, o que, sem dúvida alguma, resultou no aumento da infra-estrutura e vendas da Impugnante, aumento na*

arrecadação de tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IPI, IRPJ, CSLL e INSS, como também geração de empregos”;

- que inexistem requisitos para a qualificação da multa também quanto à infração referida no item (II) do TCF;
- que “a ÚNICA restrição LEGAL EXPRESSAMENTE PREVISTA quanto a dedutibilidade dos juros de empréstimos contraindidos de sócios, esta disciplina (sic) no art. 24 da Lei n.º 12.249/2010”;
- que “a acusação fiscal de que as operações ocorreram sem propósito negocial e que os mútuos não trouxeram mudança patrimonial é totalmente descabida, uma vez que resta devidamente demonstrado que os valores objeto de mútuo foram revertidos para a Impugnante, a qual investiu na ampliação de suas atividades, proporcionando um aumento de ativos na casa dos R\$ 725 milhões, bem como, no incremento do faturamento na casa dos 474,489%”;
- que “não estamos diante de mútuos contratados com valores sem origem ou mesmo com juros abusivos, o que justificariam as alegações da d. fiscalização. Estamos tratando simplesmente de um negócio jurídico envolvendo disponibilidades financeiras de propriedade dos Sócios, os quais resolveram empregá-las em sua empresa familiar que necessitava desses recursos para incremento de suas atividades”.

Culmina a peça de defesa com pedidos para:

- que seja julgada totalmente procedente a impugnação;
- que se autorize a juntada de novos documentos;
- que se realize perícia contábil.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A 15ª Turma da DRJ/RJO, por meio do Acórdão 12-85.476, de 15 de fevereiro de 2017, julgou procedente em parte a impugnação, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

PERÍCIA. REALIZAÇÃO. DESNECESSIDADE. A realização de diligências e perícias tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. São, portanto, desnecessárias quando o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

DECADÊNCIA. PASSIVO FICTÍCIO. BASE DE CÁLCULO. SALDO DA CONTA. OBRIGAÇÕES PROVENIENTES DE PERÍODOS JÁ DECAÍDOS. INOCORRÊNCIA. A presunção legal de omissão de receita

caracterizada por passivo fictício - tanto no caso de obrigação cuja existência não foi comprovada, como no de irregular manutenção no passivo - decorre da lógica contábil de que tais procedimentos têm por objetivo impedir o surgimento de saldo credor de caixa. Portanto, o dever de comprovar a obrigação mantida no passivo em período não decaído permanece, mesmo tendo ela sido registrada em período já decaído, sob pena de não se poder aplicar a presunção legal ao passivo de longo prazo. Preliminar indeferida.

PASSIVO FICTÍCIO. A presença escritural de passivo não comprovado conduz à presunção legal de omissão de receita.

PRESUNÇÃO LEGAL. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO. A instituição de uma presunção pela lei tributária transfere ao contribuinte o ônus de provar que o fato presumido pela lei não aconteceu em seu caso particular.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. O decidido quanto à infração que além de implicar o lançamento de IRPJ provoca os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (Pis), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. Faz-se mister afastar a exigência da multa de ofício em sua forma qualificada quando a fiscalização não apresenta motivação para a imposição da penalidade mais gravosa e nem dos autos se colhe elementos fáticos para tanto.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ exonerou a multa de ofício qualificada, que fora aplicada às infrações I e II, reduzindo-a ao patamar de 75%. Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite regimental da época da decisão da DRJ, a delegacia de julgamento interpôs Recurso de Ofício a este CARF.

Cientificada, eletronicamente, da decisão de DRJ em 14/03/2017 (e-fl. 1.520) e insatisfeita com a decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1.524 a 1.579) em 12/04/2017 (e-fl. 1.522), em que apresenta basicamente os mesmos argumentos trazidos na impugnação, alterados para contra-argumentar parte dos fundamentos da DRJ, como, por exemplo, a constatação de suposta alteração no critério jurídico quanto à infração I.

A empresa anexou a este processo um parecer elaborado por auditoria independente (e-fls. 1.602 a 1.627) em que se demonstra, dentre outras questões, a forma de contabilização do mútuo firmado entre a empresa e seus sócios e a comprovação de que o mútuo, de fato, ocorreu.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo portanto ser conhecido.

Como visto, a fiscalização autuou a empresa em relação aos seguintes fatos apontados: 1) omissão de receitas (suprimento de caixa); 2) glosa de despesas desnecessárias; 3.A) glosa de despesas financeiras referentes a juros sobre capital próprio convertidos em mútuos; 3.B) glosa de despesas financeiras referentes a lucros acumulados convertidos em mútuos.

Como a DRJ exonerou a multa qualificada, reduzindo-a ao patamar de 75%, recorreu de ofício a este CARF. Outrossim, a empresa autuada também recorreu da decisão de piso, pleiteando pela nulidade do lançamento ou por sua improcedência.

Desta forma, procurarei abordar todos os questionamentos trazidos pela recorrente em sua peça recursal, tentando respeitar a ordem cronológica ali estabelecida.

RECURSO DE OFÍCIO

A DRJ exonerou do lançamento fiscal a qualificação da multa de ofício.

Como o valor exonerado ultrapassa o montante de R\$ 2.500.000,00, estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no Diário Oficial da União de 09/02/2017, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Pois bem.

Entendo que a decisão de piso andou bem ao exonerar a multa qualificada.

Tenho dito em meus votos que a qualificação da multa de ofício é norma de exceção, aplicada àqueles que cometem conduta fraudulenta de omitir informações relevantes sobre a ocorrência do fato gerador ou de impedir a sua ocorrência.

Entretanto, para caracterizá-la, deve-se comprovar a ocorrência do elemento subjetivo que é o dolo, que se caracteriza pela intenção do agente em praticar a conduta. É intrincado, por sua vez, adentrar na mente do agente praticante da conduta para confirmar se o comportamento que resultou na omissão de informações relevantes sobre o fato gerador foi de fato intencional. Porém, alguns indícios, quando convergentes, tornam-se provas incontestáveis de que a conduta foi fraudulenta. Como exemplo, posso citar a reiteração na omissão de informações ao fisco, quando a empresa - representada por seus administradores - omite seu faturamento e não declara tributo algum a recolher durante vários períodos de apuração.

Por outro lado, a simples omissão de receitas - ou, principalmente, a simples presunção de omissão de receitas - não pode dar azo, de plano, à interpretação de que tal conduta foi fraudulenta.

E foi o que percebi no caso em questão.

A recorrente efetuou um planejamento que, no máximo, poderia ser interpretado como inoponível ao fisco e eventualmente ser caracterizado por abuso de direito.

Faço um aparte aqui para informar que não tenho a pretensão, com essa constatação, de me antecipar na conclusão de manter o lançamento fiscal. Essa constatação apenas serve para analisar a primeira proposição que entendo necessária para julgar um processo: a conduta é certa ou errada?

Independentemente da resposta (sim ou não), todavia, essa mera constatação não pode servir de fundamento de um voto pela manutenção do lançamento fiscal, pois, outros elementos, inclusive mais importantes, devem estar presentes em um lançamento para que este seja homologado, quais sejam, a correta descrição dos fatos e seu correspondente enquadramento legal. Estes últimos, sim, é que são o pilar de um lançamento fiscal saudável.

Então, partamos da premissa de que o lançamento fiscal das infrações 1 e 2 esteja correto - pois, por óbvio, caso esteja incorreto, nem cabe avançarmos na análise da multa qualificada -:

Não obstante suposta correção da autuação - como disse, essa premissa é uma conjectura deste julgador -, vejo que não há elementos contundentes da comprovação da fraude que pudesse causar a manutenção da qualificação da multa: (i) todos os atos foram divulgados ou, ao menos, acessíveis - livros contábeis, contratos, declaração de IRPJ e IRPF -; (ii) a empresa tinha recursos para efetuar a operação de distribuição de lucros, como alegou a própria fiscalização; e (iii) o caso está no liame entre o permitido e o abuso de direito (inoponibilidade ao fisco), o que gera indecisão ao julgador na avaliação da conduta adotada pela empresa.

Por fim, frise-se que a regra de presunção de omissão de receitas, tanto pelo suprimimento de caixa quanto de passivo fictício, requer necessariamente (e primeiramente) comprovação da prova indireta (do fato indiciário) de sua ocorrência. E mesmo que se prove a ocorrência da presunção, deve-se avançar para a constatação e comprovação da fraude. Como a fiscalização, a meu ver, não foi bem sucedida nas provas da materialidade da fraude, entendo que a multa qualificada deve ser exonerada.

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente pugnou pela nulidade do lançamento tributário com base nos seguintes argumentos:

III.A – PRELIMINARMENTE: DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO POR INOVAR O CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO

A recorrente alega que a delegacia de piso inovou no critério jurídico, ao fundamentar pela ocorrência de passivo fictício, de modo a justificar a manutenção da infração I. Assim, entende a recorrente que a DRJ fundamentou a manutenção do lançamento fiscal

como base no art. 181, III, do RIR/99, mesmo que não tenha citado o referido dispositivo legal. Como a fiscalização fundamentara a autuação com base no art. 182 do RIR/99, ou seja, omissão de receitas por suprimimento de caixa sem comprovação da transferência e da origem do numerário, entendeu a recorrente ter inovado a DRJ.

Entendo que tem razão a recorrente. A DRJ inovou no critério jurídico para manter a autuação.

Entretanto, entendo que minha decisão perpassa por este ponto, pois, como se verá adiante, nem mesmo os argumentos ofertados pela fiscalização, a meu ver, são suficientes para manter o lançamento fiscal quanto à infração I.

Desta forma, proponho superar tal preliminar de nulidade, conforme teor do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, transcrito abaixo:

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

III.B – AINDA PRELIMINARMENTE: DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFERENTE AO ITEM I DO TCF PELA DECADÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO – ARTIGO 282 DO RIR/99, CONFORME O TCF, OU ARTIGO 281, INCISO III, DO RIR/99, CONFORME A INOVAÇÃO DA DRJ/RJO

(i) Decadência com relação à eventual omissão de receitas com base no artigo 282 do RIR/99

A recorrente pugna pela decadência do lançamento fiscal, alegando que as operações que geraram o lançamento surgiram no ano da celebração do contrato em 1996.

Entendo que a omissão de receitas por suprimimento de caixa tem como fato gerador o momento em que há a efetiva entrada de caixa sem a comprovação da transferência e/ou sem a comprovação da origem do recurso. Veja-se a redação legal do art. 282 do RIR/99:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

Independentemente do pedido, como se verá nas questões de mérito deste acórdão, entendo que a omissão de receita por suprimimento de caixa não ocorreu, pelo fato de que a empresa comprovou a origem e a efetiva entrega dos numerários.

E, mesmo que eu seja vencido em relação a essa proposição, ou seja, que a turma entenda que houve efetivamente omissão de receita por suprimento de caixa; como a operação, de ingresso no caixa da empresa recorrente, ocorrera no ano de 1996 - que corresponde ao início da contagem do prazo decadencial -, no período objeto da autuação fiscal (2013), o lançamento já estaria alcançado pela decadência.

Desta forma, também aplico o teor do § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(ii) Decadência com relação a eventual omissão de receitas com base no artigo 281 do RIR/99 (e-fls. 1.545 a 1.548)

Como se percebe, tal argumento foi ofertado somente em relação à Infração I, caso se entendesse que a DRJ não inovara no critério jurídico ao fundamentar sua decisão no art. 281, III do RIR/99, que trata de passivo fictício.

Como formei minha convicção de que a infração que a fiscalização imputou à recorrente era de suprimento de caixa - base legal do art. 282 do RIR/99 -, e não de passivo fictício, entendo que este argumento deve ser superado, com base no já citado § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

MÉRITO

Infração I

A recorrente argumenta que as alegações da DRJ são insuficientes para a manutenção da autuação por passivo fictício. Segundo a empresa, a DRJ alega não ser possível admitir que os valores constantes na conta de lucros acumulados sejam considerados pertencentes aos sócios.

A recorrente alega, para tanto, que os valores referentes aos lucros acumulados foram distribuídos para os sócios em momento anterior à celebração dos contratos de mútuo. *Também foi demonstrada toda movimentação contábil que refletiu a distribuição de lucros aos sócios e a posterior conversão dos valores em mútuo, com indicação dos lançamentos em livro diário da Recorrente.* Ou seja, alega que os valores estavam juridicamente disponíveis aos sócios, que poderiam dispor deles da melhor maneira que lhes aprouvesse.

Convém, nesse momento, apresentar as razões da fiscalização para a autuação quanto à Infração I. Veja-se de trecho do Termo de Constatação Fiscal (TCF), parte integrante do auto de infração:

I - OMISSÃO DE RECEITAS – DESCARACTERIZAÇÃO DE CONTRATOS DE MÚTUO COM OS SÓCIOS – NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM E DA EFETIVIDADE DA ENTREGA DOS NUMERÁRIOS (sic)

Manutenção no Passivo por 19 anos seguidos, de Empréstimos de Mútuo-Sócios cuja origem e efetividade da entrega dos numerários não foi comprovada. Lançamentos contábeis todos feitos à débito da conta CAIXA.

Pois bem.

Repare-se que a fundamentação é um pouco confusa. Ao mesmo tempo que a fiscalização trata de manutenção no passivo de valores não comprovados, o que nos leva a interpretar decorrer de passivo fictício, alega que a origem e a efetividade da entrega dos numerários não foi comprovada, o que nos remete à presunção de omissão de receitas decorrente de suprimento de caixa.

Ao descrever os dispositivos legais no auto de infração, a fiscalização fundamenta a autuação desta infração I conforme o que segue (e-fl. 32):

Do Enquadramento Legal

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 282 e 288 do RIR/99

Como se vê, de todos os dispositivos legais invocados pela fiscalização, o art. 282 é quem trata da presunção de omissão de receitas. E como se concluirá da análise de sua redação (abaixo), a fiscalização entendeu que a manutenção no passivo de obrigações não comprovadas decorrem de suprimento de caixa feitos sem comprovação da origem e da efetividade da entrega dos numerários:

Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas. (destaquei)

Tenho dito em meus votos que a descrição do artigo ao qual se fundamenta a infração é de menor relevância do que a própria descrição da infração. No caso concreto, entretanto, a fiscalização apresenta descrição nebulosa, pois citou a manutenção no passivo de obrigações - dando a entender que imputaria à fiscalizada a infração de passivo fictício -, mas conclui pela falta de origem e efetividade da entrega, que trata da infração de suprimento de caixa. Apesar desta aparente incoerência, entendo que a fiscalização intentou caracterizar a conduta da recorrente pela infração de suprimento de caixa. E minha tese confirma-se quando se verifica a descrição do dispositivo que trata especificamente do suprimento de caixa, citado acima.

Outro fato relevante para o deslinde da controvérsia, é que a fiscalização questionou à empresa a entrega e a origem dos recursos.

E a recorrente, por sua vez, declarou que os recursos advieram de empréstimos de seus sócios, feitos com recursos que os próprios sócios tinham perante a empresa, e que estavam contabilizados na conta de lucros acumulados.

A fiscalização não aceitou (ou ignorou) que valores contidos na conta lucros acumulados pudessem ser convertidos em mútuo diretamente, ou seja, apenas a partir de lançamentos contábeis.

Pois bem.

Concordo com a fiscalização que a conversão de "lucros a pagar" em "empréstimos a pagar" não faz prova da efetividade da origem e efetividade da entrega dos recursos.

Isto porque a apuração de lucro contábil em uma sociedade não pressupõe necessariamente a existência de dinheiro em caixa. Há uma grande disparidade entre o lucro e o caixa. O lucro pode estar convertido em direitos que não tenham liquidez imediata como, por exemplo, créditos a receber a médio e longo prazo.

E essa disparidade aflorou-se principalmente após a vigência da Lei nº 11.638/2007, que estabelece regramentos contábeis para reconhecimento de receitas que não necessariamente decorrem de venda de bens e serviços das atividades da empresa.

Outro ponto que me intriga é o fato de que a contabilização da "saída" por "pagamento" dos lucros aos sócios e a "entrada" por "recebimento" do empréstimo efetuado à empresa foi efetuada no mesmo dia e teve lançamento contábil pela conta caixa, o que causa estranheza, mormente pelo fato dos valores ultrapassarem a monta de 13 (treze) milhões de reais.

Entretanto, a própria fiscalização reconheceu que a empresa tinha recursos suficientes na época da celebração do contrato de mútuo, pois se utilizou deste fundamento para glosar as despesas financeiras com juros previstos dos contratos. Veja neste trecho do TVF:

Na data dos empréstimos e posteriormente, até o final do período de apuração, a empresa apresenta disponibilidades financeiras iguais ou superiores aos montantes mutuados, vem claramente demonstrar que os empréstimos contraídos não se apresentavam como necessários à sua atividade, nem mesmo à manutenção da fonte produtora, tratando-se de mera liberalidade, o que autoriza a glosa dos encargos contabilizados como despesas operacionais.

Apenas fundamentou seu lançamento de omissão de receitas por suprimento de caixa por entender que a conversão dos lucros acumulados em empréstimo não poderia ter sido realizada com os lançamentos contábeis permutativos - de conversão de uma obrigação em outra -.

É aí que entendo ter pecado a fiscalização.

A conversão de valores da conta lucros acumulados (obrigação) para a conta de passivo (também uma obrigação) não pode ser obstada simplesmente por ser diferente da prática comercial. A meu ver, a fiscalização deveria se aprofundar nas investigações e demonstrar efetivamente que o fato indiciário da presunção por suprimento de caixa tivesse ocorrido.

Veja como ocorreu a operação de transferência de numerários entre a empresa/sócios e sócios/empresa, trazida pela recorrente no recurso voluntário e que faz alusão ao parecer técnico anexado aos autos (e-fls. 1.553 e 1.554):

(início da transcrição de trecho do recurso voluntário)

112. Em relação aos lançamentos contábeis que suportaram os contratos de mútuo, a ampla demonstração constante da peça impugnatória se revela incontestável, e, precisamente por isso, o parecer técnico não aponta inconsistência. Vejamos:

*“Do ponto de vista contábil, a evidência do pagamento realizado ao sócio Kiyoti no valor de **R\$ 2.185.361,78**, bem como a conversão em mútuo do montante restante de **R\$ 11.200.752,85** correspondente aos dividendos devidos aos sócios Kiyoteru Yonamine e Yone Yonamine foi formalizada em dois grandes grupos de lançamentos, conforme apontamentos do Livro Diário abaixo reproduzidos, quais sejam:*

a) Primeiro grupo: houve Débito do passivo de dividendos devidos e crédito de caixa, ocasião em que todo o passivo de dividendos devidos foi transferido a crédito de conta de caixa, conforme reprodução dos lançamentos do Livro Diário abaixo:

Débito de dividendos e crédito de caixa - Lançamentos

Data	Conta	Histórico do lançamento	Débito	Crédito
01/01/1996	2.1.01.06.0004	Dividendos a pagar PG sócios RF lucros 90/93	3.386.114,63	
31/05/1996	2.1.01.06.0004	Dividendos a pagar PG sócios lucros Jan Abr 9	10.000.000,00	
01/01/1996	1.1.01.01.0001	Caixa PG sócios RF lucros 90/93		3.386.114,63
31/05/1996	1.1.01.01.0001	Caixa PG sócios lucros Jan Abr 9		10.000.000,00
<u>TOTAL</u>			<u>13.386.114,63</u>	<u>13.386.114,63</u>

*b) Segundo grupo: Débito de caixa e crédito de passivo apenas do montante correspondente ao valor convertido em mútuo de **R\$ 11.200.752,85**, conforme reprodução dos lançamentos do Livro Diário abaixo:*

Débito de caixa e crédito de passivo mútuo

Data	Conta	Histórico do lançamento	Débito	Crédito
01/01/1996	1.1.01.01.0001	Caixa Rec. Sócios CF contr. Mútuo	2.031.668,78	
01/01/1996	1.1.01.01.0001	Caixa Rec. Sócios CF contr. Mútuo	711.084,07	
31/05/1996	1.1.01.01.0001	Caixa Rec. Sócios CF contr. Mútuo	6.478.000,00	
31/05/1996	1.1.01.01.0001	Caixa Rec. Sócios CF contr. Mútuo	1.980.000,00	
01/01/1996	2.1.01.06.0096	Empréstimo sócio Rec. Sócios CF contr. Mútuo		2.031.668,78
01/01/1996	2.1.01.06.0096	Empréstimo sócio Rec. Sócios CF contr. Mútuo		711.084,07
31/05/1996	2.1.01.06.0096	Empréstimo sócio Rec. Sócios CF contr. Mútuo		6.478.000,00
31/05/1996	2.1.01.06.0096	Empréstimo sócio Rec. Sócios CF contr. Mútuo		1.980.000,00
<u>TOTAL</u>			<u>11.200.752,85</u>	<u>11.200.752,85</u>

*Do exposto fica claro que há trânsito de **R\$ 13.386.114,63** a crédito da conta caixa, em função de lançamentos em contrapartida da conta de passivo; ato subsequente, porém, volta ao passivo, convertido em mútuo, conforme lastro contratual, o montante de **R\$ 11.200.752,85** referente a parcela dos lucros devidos aos sócios pessoas físicas Kiyoteru Yonamine e Yone Yonamine que se decidiram por emprestar à Sociedade o que lhes fora creditado a título de distribuição de lucros. A variação entre um grupo e outro de lançamento refere-se justamente aos lucros atribuídos ao sócio pessoa física Kiyoti no valor de **R\$ 2.185.361,78** cujo montante, à evidência do crédito não estornado, foi efetivamente pago a este (segundo informações da administração o recibo de pagamento está a disposição para fiscalização).”*

(término da transcrição de trecho do recurso voluntário)

Além disso, as declarações de imposto de renda das pessoas físicas dos sócios da época da contratação dos empréstimos (ac 1996) convergem com as informações constantes na contabilidade da recorrente e prestadas ao fisco, veja-se (e-fls. 1.555 e 1.556):

(início da transcrição de trecho do recurso voluntário)

Lançamentos DIRPF ano-calendário 1996

Ficha declaração de bens e direitos

01/01/1996	Contrato de mútuo realizado com a empresa Lua Nova - Yone Yonamine	711.084,07
31/05/1996	Contrato de mútuo realizado com a empresa Lua Nova - Kiyoteru Yonamine	1.980.000,00
01/01/1996	Contrato de mútuo realizado com a empresa Lua Nova	2.031.668,78
31/05/1996	Contrato de mútuo realizado com a empresa Lua Nova	6.478.000,00
<u>TOTAL</u>		<u>11.200.752,85</u>

(término da transcrição de trecho do recurso voluntário)

Pelo que pude depreender, a fiscalização entendeu que a recorrente deveria distribuir os lucros, com transferência bancária entre empresa e sócios e, posteriormente, os sócios deveriam emprestar os recursos à empresa, também efetuando transferência bancária.

Ora, não há diferença entre ambas as operações. A única questão seria verificar se efetivamente o valor de lucros acumulados correspondiam a dinheiro em caixa. Entretanto, como se vê acima, o recurso emprestado teve origem na conta caixa. E o próprio fisco também confirmou a origem do numerário quando se serviu de tal afirmação para tentar demonstrar que a empresa não necessitava dos recursos mutuados.

A DRJ, por sua vez, inovou completamente nos fundamentos jurídicos da autuação, ao servir-se da fundamentação do passivo fictício. Talvez, se o auto de infração ou a descrição dos fatos apurados, nos permitissem a concluir pelo enquadramento como passivo fictício, certamente os argumentos da recorrente quanto à inovação no critério jurídico seriam improficuos.

Entretanto, como visto, não foi isso que aconteceu.

A fiscalização baseou sua autuação no art. 282 do RIR/99, o que me faz formar a convicção de que o lançamento fiscal no que tange à infração I deve ser afastado, conforme as razões acima aduzidas.

Convém observar que o afastamento da infração pela incorreção no fundamento legal da autuação não requer que este relator ou (i) demonstre inequivocadamente qual deveria ser o enquadramento legal para que o lançamento desta infração pudesse ser mantido ou (ii) demonstre que os fatos não se encaixavam em nenhuma norma de tributação. E, a meu ver, esta premissa serve tanto para manter¹ quanto para exonerar eventual lançamento fiscal.

Por fim, (i) tanto pela comprovação da origem e efetiva da entrega de numerário para suprir o caixa, (ii) quanto pela decadência, caso se conclua que não houve tal comprovação; entendo que o lançamento quanto a esta infração não deve prosperar.

¹ Como exemplo, cito uma contabilização equivocada de uma despesa que, em razão disso, foi glosada pelo fisco. Entendo que não preciso indicar qual seria a contabilização correta para que o lançamento fiscal seja mantido.

Desta forma, proponho dar provimento ao recurso voluntário quanto à Infração I.

Infração II

A recorrente alega que, comprovadas as operações de mútuo de 1996 e, assim, afastadas as acusações quanto à Infração I, deve-se dar provimento também para afastar a Infração II.

Subsidiariamente, se for vencida na premissa primária, argumenta que as despesas decorrentes do empréstimos contratados são necessárias à sua atividade.

Inicialmente, importa frisar que o afastamento da infração I (Suprimento de Caixa) não reflete necessariamente no afastamento das demais infrações. São coisas distintas: entender que houve comprovação da origem e efetividade do suprimento de caixa (Infração I), não quer dizer que as despesas de juros decorrentes dos empréstimos contratados se tornem necessárias, usuais e normais à atividade da recorrente (Infrações II, III.A e III.B).

Não obstante, deve-se avaliar a acusação fiscal quanto à infração II, que está refletida desta forma no TVF (e-fl. 10):

(início da transcrição do TVF)

II – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PASSIVO NÃO COMPROVADO – CUJA NECESSIDADE E EFETIVIDADE DE PAGAMENTO NÃO FORAM COMPROVADAS

A omissão de receitas, da infração retro, considerada com base no art. 282 do RIR/99 decorre exatamente da descaracterização da operação de empréstimo, por falta de comprovação da entrega do numerário e da origem deste.

Em não havendo empréstimo (por presunção legal) não há que se falar em despesas com juros vinculados a este empréstimo. Trata-se então de despesas que não se enquadra *(sic)* no disposto no art. 299 do RIR/99, CUJA NECESSIDADE E EFETIVIDADE DE PAGAMENTO NÃO ESTÃO COMPROVADAS. *(negritei)*

Glosa das Despesas Financeiras referentes aos juros incorridos na DIPJ e que ainda não foram computados no valor total do PASSIVO tendo em vista que a contabilização das despesas de juros na Empresa é anual e registrada em conta de juros a pagar como despesas incorridas atendendo ao regime de competência dos exercícios e só integra os Contratos de Mútuo nas datas dos vencimentos, quando são computadas as Receitas Financeiras das Pessoas Físicas - com o objetivo de diminuir o IRRF que passa a ser de 15% por ter os contratos de mútuo, prazo maior que 720 dias. Os Contratos de Mútuo só seriam atualizados nos seus vencimentos, ou seja, neste caso específico em 02/04/2015.

Do Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 do RIR/99 (*destaquei*)

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 do RIR/99 (*destaquei*)

(*término da transcrição do TVF*)

Pois bem.

Como visto, a fiscalização destacou que a glosa das despesas financeiras decorreu da falta de comprovação dos suprimentos de caixa que a originaram.

No meu voto referente à infração I, parto da premissa de que houve a comprovação da origem e entrega do recursos à empresa. Por isso, pela conjunção da acusação fiscal quanto à infração II com minha conclusão quanto à inocorrência da infração I, entendo que a infração II também deve ser afastada.

Somente não entendo, como quer fazer crer a recorrente em argumento subsidiário, que a autuação por omissão de receitas legitima a cobrança dos juros. As infrações têm como núcleo fundamentos distintos. Para a dedução fiscal das despesas de juros, deve-se avançar para avaliar se os juros têm natureza de despesas necessárias à atividade da empresa, para que sejam aceitáveis para fins fiscais.

No caso concreto, com já dito, isto não ocorreu. A acusação da fiscalização fundamentou a glosa em razão da falta de comprovação da origem do recurso e da efetividade de sua entrega, não cabendo avançarmos à avaliação de outro tipo de necessidade da despesa para fins fiscais.

Digo isto porque entendo ser o caso em julgamento diferente da seguinte situação hipotética: 1º) a empresa não apresenta documentação comprobatória da despesa; 2º) a fiscalização efetua lançamento com base na falta de comprovação das despesas; 3º) e a empresa apresenta a documentação na fase impugnatória. Entendo que, neste exemplo, deve-se baixar o processo em diligência para que a fiscalização verifique se a despesa também é necessária à atividade da empresa. E não se trata de inovar no lançamento fiscal. Trata-se, na verdade, da dialética processual, alcunha utilizada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes como "conversa das provas", pois a suposta impugnante/recorrente é quem teria dado ensejo ao indicativo de que as despesas foram comprovadas, e não necessárias.

No caso dos autos, a fiscalização já afastou os argumentos da recorrente no curso do procedimento fiscal, por entender que as despesas não eram necessárias em razão de decorrerem de empréstimos que não tiveram comprovação de sua origem e efetividade, apesar de estar de posse da documentação apresentada pela empresa.

Como a empresa manteve a linha de defesa desde a fiscalização, de que efetivamente os numerários tiveram origem e foram de fato entregues, não há que se avançar neste julgamento para analisar se outras condições foram preenchidas para que se permita a dedução fiscal.

Desta forma, afasto o lançamento quanto à Infração II, pelo que proponho dar provimento quanto a este ponto.

Infrações III.A e III.B

A recorrente alega que as despesas financeiras surgidas com os empréstimos firmados com os sócios são necessárias à sua atividade.

A fiscalização fundamentou a autuação fiscal da infração III.A conforme abaixo (e-fls. 11 a 14):

(início da transcrição do TVF)

III-A - DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS. DESNECESSIDADE.

04 - Glosa das despesas de juros passivos relativas a empréstimos tomados com sócios, quando em momento anterior tais valores encontram-se no PASSIVO DA EMPRESA - sob a rubrica de REMUNERAÇÃO DE JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR, a conta acumulava valores desde 1997 até 01-01-2006, data que foi transferida para EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS - CONTRATOS DE MÚTUO - com o fim único e exclusivo de gerar DESPESAS DE JUROS para reduzir a base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que evidencia que tais despesas não são necessárias. Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Manutenção como Empréstimo de Sócios, por mais de 10 anos seguidos (de janeiro de 2006 até a data de renovação do último contrato de mútuo ou seja 03/01/2018), gerando despesas que não são necessárias por serem resultante de EMPRÉSTIMOS transferidos da conta **REMUNERAÇÃO DE JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR** que já estavam e permaneceram no Passivo da empresa. Sequer houve o ingresso de riqueza nova, ou seja, inexistiu o menor sinal da necessidade de que tais empréstimos fossem contraídos. Trata-se então de despesas que não se enquadra *(sic)* no disposto no art. 299 do RIR/99, CUJA NECESSIDADE NÃO ESTÁ COMPROVADA.

(...)

NÃO HOUVE TRANSITO DE DINHEIRO, muito pelo contrário, com o lançamento direto da conta de JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR para a conta de EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO sem que houvesse trânsito do numerário, FICOU CARACTERIZADO A DESNECESSIDADE DAS DESPESAS DE JUROS na forma do Art. 299 do RIR/99. A empresa não precisava contrair aqueles empréstimos para manutenção das suas atividades. Os empréstimos estão sendo mantidos, por 10 anos consecutivos na contabilidade da empresa com o único propósito de diminuir o lucro tributável ou seja a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

(...)

A empresa vinha tendo lucros consideráveis e tinha um saldo de LUCROS ACUMULADOS de R\$ 126.753.110,95, sendo que desde o ano de 1996 quando efetuou o aumento de capital que era de R\$ 436.363,63 para R\$ 29.500.000,00, não

distribuiu lucro. Tinha grandes quantias aplicadas no mercado financeiro o que gerava grande volume de Receitas Financeiras, como em

2003 - R\$ 20.532.346,15

2004 - R\$ 12.448.146,65

2005 - R\$ 9.407.965,66

(...)

Os contratos de mútuo passaram a gerar despesas de juros a partir de 02/01/1996, sendo renovados a cada 3 (três) anos com os juros exigíveis e capitalizáveis somente na data do vencimento. Desta forma os sócios só pagariam o IRRF a cada 3 (três) anos com a alíquota de 15% por ser o prazo da aplicação financeira superior a 720 dias. Enquanto na empresa, as despesas referentes a estes juros eram incorridas a cada ano diminuindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Na data dos empréstimos e posteriormente, até o final do período de apuração, a empresa apresenta disponibilidades financeiras iguais ou superiores aos montante mutuados, vem claramente demonstrar que os empréstimos contraídos não se apresentavam como necessários à sua atividade, nem mesmo à manutenção da fonte produtora, tratando-se de mera liberalidade, o que autoriza a glosa dos encargos contabilizados como despesas operacionais.

Os contratos de mútuo foram entregues (cópias) e estão relacionados no quadro demonstrativo dos contratos de mútuo acima, o que nos leva a concluir que continuam sendo renovados e nunca foram quitados.

(término da transcrição do TVF)

Quanto à infração III.B, esses foram os fundamentos da autuação:

(início da transcrição do TVF)

III-B – DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS. DESNECESSIDADE.

Glosa das despesas de juros passivos relativas a empréstimos tomados com sócios, quando em momento anterior tais valores encontram-se no patrimônio da empresa sob a rubrica de RESERVA DE LUCROS - LUCROS ACUMULADOS o que evidencia que tais despesas não são necessárias. Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Manutenção no Passivo por 05 anos seguidos, de Empréstimos de Mútuo-Sócios gerando despesas que não são necessárias por serem resultantes de empréstimos transferidos da conta Lucros Acumulados que já estavam e permaneceram no patrimônio da empresa em seus ativos. Sequer houve o ingresso de riqueza nova, ou seja, inexistiu o menor sinal da necessidade de que tais empréstimos fossem contraídos. Trata-se então de despesas que não se enquadra (*sic*) no disposto no art. 299 do RIR/99, CUJA NECESSIDADE NÃO ESTÁ COMPROVADA.

A empresa apresentou 'COMPOSIÇÃO LUCRO ACUMULADO DE 1995 A 2009' Onde relacionou os valores datados de 31/01/1996 a 31/12/2009 perfazendo o total de R\$ 191.681.874,86

Sendo assim distribuído entre os sócios:

Kiyoteru Yonamine R\$ 124.650.723,22

Yone Yonamine R\$ 124.650.723,22

Tereza R\$ 124.650.723,22

"Comprovante do valor da origem para conta de mútuo 03/2010"

A empresa apresentou página do Livro Diário de 01/03/2010 a 31/03/2010 - n de ordem do Livro 452 - Período selecionado de 01/03/2010 a 01/03/2010 onde verificamos os seguintes lançamentos:

(...)

NÃO HOUVE ENTRADA DE DINHEIRO, muito pelo contrário, o lançamento direto na conta de LUCROS A DISTRIBUIR - para a conta de EMPRÉSTIMOS DE MÚTUO sem que houvesse trânsito do numerário, demonstra sem sombra de dúvidas que a empresa não precisava destes empréstimos para gerir os seus negócios. Caracterizada a DESNECESSIDADE das despesas de Juros geradas nas operações de mútuo provando assim que as despesas computadas nos anos não atingidos pela decadência não podem ser deduzidas por não atenderem o disposto nos Art. 299 do RIR/99 e o art. 13 da Lei 9.249/95.

Na data dos empréstimos e posteriormente, até o final do período de apuração, a empresa apresenta disponibilidades financeiras iguais ou superiores aos montantes mutuados, vem claramente demonstrar que os empréstimos contraídos não se apresentavam como necessários à sua atividade, nem mesmo à manutenção da fonte produtora, tratando-se de mera liberalidade, o que autoriza a glosa dos encargos contabilizados como despesas operacionais.

(término da transcrição do TVF)

Como visto, os principais motivos para a glosa das despesas ditas desnecessárias foram: i) conversão de juros sobre o capital próprio e lucros acumulados em empréstimos; ii) inoccorrência de trânsito de numerário tendo em vista o lançamento contábil permutativo; iii) manutenção no passivo da dívida por anos; iv) disponibilidade financeira na época da contratação do empréstimo e também nos períodos subsquentes.

Pois bem.

Inicialmente, convém frisar que a liberdade de contratar é um direito inerente a todo cidadão, que está previsto no Código Civil (art. 421), e que decorre do primado de que tudo que não é proibido é permitido.

Assim, em regra, a contratação de empréstimos, entre sociedade empresarial e seus sócios, assim como sua renovação, não é medida que se afasta por si só.

Por sua vez, o art. 123 do Código Tributário Nacional estabelece que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo, não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Assim, devem-se avaliar os fatos ocorridos no caso concreto e sobre eles aplicar os dispositivos legais supra.

O que eu percebo em análise do caso concreto é que a recorrente pode ter elaborado, sim, um planejamento tributário com o propósito de reduzir sua carga tributária. Aproveitou-se de valores constantes nas contas de obrigação perante seus sócios - lucros acumulados e juros sobre o capital próprio - para convertê-los em empréstimos com juros que lhe garantissem atenuar sua base de tributação de IRPJ e de CSLL.

Por outro lado, deve-se avaliar se houve violação à regra de dedutibilidade de uma despesa, para fins fiscais, cuja regra determina que a despesa deve ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Veja no artigo abaixo, do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

O que quero dizer é que não basta somente concluir que houve planejamento tributário e imputar uma infração à empresa por conta disso. Deve-se saber, principalmente, se o planejamento foi abusivo ou não, o que, no caso, corresponde a verificar se a contratação do emprestado foi necessária e se os juros dele decorrentes são usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Pois bem.

Primeiramente, é de se consignar que os contratos de mútuo foram apresentados, apesar de que há farta jurisprudência de que a falta de apresentação deste tipo de contrato não resulta necessariamente na invalidade do negócio jurídico, quando a operação possa ser provada por outros meios, inclusive mais relevantes.

Quanto à conversão dos juros sobre o capital próprio e dos lucros acumulados em empréstimo, já me manifestei aqui neste voto de que não há nenhum impedimento legal para esta operação, pelo que ultrapasso esta premissa trazida pela fiscalização para avaliar as demais.

Outrossim, a falta de trânsito de numerário não pressupõe a inexistência da operação de mútuo. Uma vez que a conversão dos juros sobre o capital próprio e dos lucros acumulados em empréstimo decorreu de lançamentos contábeis permutativos, deveria ser avaliado se a recorrente possuía os recursos para pagar os juros sobre o capital próprio e os lucros acumulados. E, como afirmado pela própria fiscalização como razões para fundamentar a desnecessidade de contratar empréstimos, a recorrente possuía tais recursos no momento de firmar os contratos, razão pela qual também afasto tal proposição trazida pela fiscalização.

A recorrente afirma que a contratação dos recursos foi necessária à sua atividade, uma vez que houve acréscimo de seu patrimônio, conforme suas razões recursais:

156. O emprego dos recursos tomados pela Recorrente em sua atividade é inquestionável. A começar pelo incremento no volume de ativos entre 1998 e 2013, que alcançou aumento de impressionantes 474%, possibilitados pelos investimentos na ampliação de seu parque industrial, notadamente de suas fábricas de Cambará/PR e Guararema/SP. Isso se refletiu na conta de prédios e construções, que apresentou aumento de 1600% (**páginas 27 e 28 da impugnação**):

Apresenta balanço comparativo entre os anos de 1998 e 2013, e conclui que o grupo de ativos de 2013 é eminentemente maior do que aquele do ano de 1998, razão pela qual se justificaria a obtenção dos empréstimos e o pagamento dos juros aos seus mutuantes/sócios (e-fl. 1.565):

	1998	2013	%
ATIVO	152.822.904,48	877.950.116,88	474%
CIRCULANTE	62.529.181,39	435.714.943,75	597%
DISPONIVEL	36.639.043,17	248.541.485,41	578%

Alega também que houve um incremento nas suas vendas, apresentando comparativo de receitas auferidas em 1998 e 2013 (e-fl. 1.565):

	1998	2013	%
Venda de Produtos	307.349.471,43	1.212.094.055,71	294,3700%

Também comprova, na época de sua contratação, que os empréstimos representavam 60% de todo o ativo da empresa (e-fls. 1.321 e 1.565), o que demonstra que, se o empréstimo não fosse contratado com os sócios, inevitavelmente a recorrente teria que buscar recursos no mercado.

Como se vê, os recursos tomados frente aos sócios pressupõem a necessidade de alavancagem da operação da recorrente.

Por fim, cabe ressaltar que entendo pouco provável que um recurso levantado por uma empresa e que ali permanece, não sendo repassado a terceiros - principalmente a pessoas ligadas - não seja utilizado para o desenvolvimento de suas atividades. Essa premissa, para ser rechaçada, deve ser carregada de provas contundentes de que não tenha sido tal propósito. Por isso, no caso dos autos, somando-se tal entendimento com o que fora fundamentado pela própria fiscalização para efetuar o lançamento fiscal, entendi pela improbabilidade de manutenção do lançamento com base na desnecessidade das despesas com juros.

Disponibilidade Financeira na época da contratação do mútuo

A fiscalização se equivocou ao entender que a empresa não tinha necessidade do empréstimo porque tinha dinheiro em caixa, esquecendo-se de verificar que havia obrigações a pagar no passivo. A recorrente mostra incremento na sua atividade desde o período de 1998 a 2013: aumento de ativos, de faturamento, juros menores que o de mercado.

Apresenta o seguinte balanço patrimonial comparativo e apresenta os seguintes argumentos (e-fl. 1.566):

	1998	2013	%
ATIVO TOTAL	152.822.904,48	877.950.116,88	474,489%
CIRCULANTE	62.529.181,39	435.714.943,75	596,819%
DISPONÍVEL	36.639.043,17	248.541.485,41	578,351%
CRÉDITOS A CURTO PRAZO	17.473.066,88	103.172.716,95	490,467%
ESTOQUES	8.405.037,99	83.193.945,22	889,810%
DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE	11.196,14	759.224,05	6681,123%
CONTAS TRANSITÓRIAS	837,21	47.572,12	5582,221%

ATIVO CURTO PRAZO	54.112.110,05	351.714.202,36
--------------------------	----------------------	-----------------------

	1998	2013	%
PASSIVO TOTAL	152.822.904,48	877.950.116,88	474%
FORNECEDORES	4.168.891,15	28.283.562,88	578%
TRIBUTOS E ENCARGOS A RECOLHER	6.771.156,19	28.827.575,06	326%
ORDENADOS E SALÁRIOS	18.843,90	5.674.093,88	30011%
PROVISÕES	4.325.111,76	51.376.053,86	1088%
OUTROS DÉBITOS	27.471.978,44	84.240.732,84	207%
JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO		40.170.287,45	
CAPITAL SOCIAL	29.500.000,00	35.610.000,00	21%
RESERVA DE CAPITAL	6.301.154,79	5.859.701,56	-7%
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	74.184.293,65	67.361.004,85	-9%

PASSIVO CURTO PRAZO	42.755.981,44	198.402.018,52
----------------------------	----------------------	-----------------------

163. Ora, basta imaginarmos o efeito que causaria o pagamento das dívidas que mantinha com os sócios para se constatar que a descapitalização demandaria a captação de recursos no mercado financeiro. De mais a mais, foi visto também que, mesmo que a Recorrente pretendesse liquidar as obrigações perante os sócios, faltariam, em 2013, mais de R\$ 174 milhões (**página 43 da impugnação**), o que releva não haver, absolutamente, a “sobra de caixa” que pretendeu emplacar a fiscalização.

164. Dessa forma, a existência de disponibilidades financeiras nada diz sobre a necessidade dos mútuos celebrados; ao revés, não se mostra razoável que a fiscalização olhe a parte e esqueça o todo.

165. A prevalecer a tese fazendária, significaria tornar indedutível qualquer despesa financeira decorrente de empréstimo efetuado por empresas que possuam dinheiro em caixa, desconsiderando a existência de obrigações que precisam ser adimplidas e ignorando a racionalidade econômica que orienta as decisões empresariais.

166. Quer se dizer com isso que a mera diferença de taxas (remuneração de seus ativos financeiros x remuneração dos recursos tomados no mercado) pode, por exemplo, justificar a opção por utilizar recursos de terceiros em detrimento de recursos próprios. Tão simples e normal quanto isso.

Desta forma, entendo demonstrado que a recorrente poderia lançar mão do empréstimo junto aos sócios.

Empréstimo tomado junto aos sócios x mercado - Cenários

Inicialmente, convém destacar que a tomada de empréstimos por uma empresa não deve ser necessariamente contratada com o mercado. Independentemente do mutuante, se as taxas foram contratadas estão em conformidade com aquelas praticadas no mercado - e, no caso, foram -, não há problema algum na contratação do empréstimo. E mais, é pertinente que se contrate com um sócio, até porque há uma flexibilidade maior em se quitar o financiamento caso a empresa não tenha recursos suficientes para tanto.

No caso concreto, a recorrente demonstrou "que a taxa praticada nos contratos de mútuo com os sócios (taxa SELIC) significava, em média, 10% ao ano, percentual bastante inferior às taxas negociadas para empréstimos para capital de giro, conforme informações divulgadas pelo Banco Central do Brasil" (e-fls. 1.567 e 1.329).

O parecer de auditoria também conclui pela vantagem em contratar o empréstimo junto aos sócios, (veja e-fl. 1.568):

A partir da análise acumulada, constata-se que a aplicação das taxas contratadas entre a Panco e os sócios geraram despesas financeiras no período de 2010 a 2013, objeto de glosa das autoridades fiscais, em montante menor que o que seria apropriado caso a contratação fosse feita no mercado. Vinculando os empréstimos a qualquer dos três fatores independentes (CDI, SELIC ou série histórica divulgada pelo BACEN), o total de despesa financeira gerada seria menor que o montante de remuneração calculado com base nestes índices. Vide demonstrativo resumo abaixo:

Comparativo despesa real vs CDI

Ano	taxa efetiva	Despesa real	taxa efetiva	Despesa CDI	Variação
		(líquida IRRF)		(líquida IRRF)	
2010	8,37%	24.752.764,16	9,75%	29.430.389,67	- 4.677.625,51
2011	9,96%	31.564.013,05	11,60%	37.916.453,87	- 6.352.440,82
2012	7,54%	25.912.854,61	8,40%	30.163.977,27	- 4.251.122,66
2013	7,60%	27.808.140,37	8,06%	31.009.588,46	- 3.201.448,09
<u>TOTAL</u>		<u>110.037.772,19</u>		<u>128.520.409,27</u>	<u>- 18.482.637,08</u>

Comparativo despesa real vs Selic

Ano	taxa efetiva	Despesa real	taxa efetiva	Despesa SELIC	Variação
		(líquida IRRF)			
2010	8,37%	24.752.764,16	9,37%	28.044.515,89	- 3.291.751,73
2011	9,96%	31.564.013,05	11,04%	35.674.542,13	- 4.110.529,08
2012	7,54%	25.912.854,61	8,17%	28.877.872,31	- 2.965.017,70
2013	7,60%	27.808.140,37	7,92%	29.938.274,85	- 2.130.134,48
<u>TOTAL</u>		<u>110.037.772,19</u>		<u>122.535.205,18</u>	<u>- 12.497.432,99</u>

Comparativo despesa real vs BACEN

Ano	taxa efetiva	Despesa real	taxa efetiva	Despesa CDI	Variação
		(líquida IRRF)		(líquida IRRF)	
2010	8,37%	24.752.764,16	22,40%	77.791.469,78	- 53.038.705,62
2011	9,96%	31.564.013,05	19,95%	82.474.516,26	- 50.910.503,21
2012	7,54%	25.912.854,61	14,25%	68.900.094,54	- 42.987.239,93
2013	7,60%	27.808.140,37	19,13%	103.698.854,86	- 75.890.714,49
<u>TOTAL</u>		<u>110.037.772,19</u>		<u>332.864.935,43</u>	<u>- 222.827.163,24</u>

Outro ponto, é que a recorrente não aplicou o recurso no mercado financeiro, o que poderia gerar desconfiança em relação à necessidade das despesas. Porém, mesmo que fosse isso, a despesa financeira seria anulada pela receita financeira decorrente do investimento no mercado, se ambas seguissem as práticas do mercado.

Por derradeiro, o estudo bem minucioso preparado pela auditoria independente, que apresenta os vários cenários, considerando, por exemplo como premissa, a distribuição dos lucros e do JCP aos sócios em alternativa à conversão em empréstimo dos recursos, terminam por demonstrar que não houve intenção de prejudicar o erário (e-fls. 1.576 a 1.578).

***“Da situação hipotética de liquidação dos passivos de dividendos e JSCP ao longo do tempo. Efeitos na disponibilidade financeira e reflexo tributário efetivo.*”**

Por fim, avaliamos cenário hipotético alternativo em que consideramos como premissa o pagamento efetivo do passivo de dividendos e de juros sobre capital próprio (JSCP) devido aos sócios entre 1996 e 2013, em alternativa à conversão em mútuos. Este cenário é o que o Fisco encontraria refletido nas demonstrações financeiras da Empresa caso desconsiderássemos as operações de conversão em nova dívida (mútuos) os passivos devidos aos sócios listados acima. A intenção é avaliar se e quanto o Fisco efetivamente perderia em comparação com o cenário anterior.

Para tanto, consideramos neste exercício a liquidação do passivo de dividendos e JSCP devido ano a ano frente:

(i) à disponibilidade de caixa para realização do efetivo pagamento;

(ii) e o efeito da redução da capacidade de geração de receitas financeiras em função desta diminuição de disponibilidade de caixa em função da liquidação dos passivos com os sócios.

Na ausência de disponibilidade, consideramos, naturalmente, o impacto financeiro da captação de dinheiro a mercado para fazer frente à necessidade de liquidação do passivo frente aos sócios. Também levamos em conta a tributação das receitas financeiras recebidas pelos sócios pessoas físicas em função do recebimento dos juros sobre o capital próprio (ANEXO VII).

A respeito dos resultados dos comparativos, primeiramente vide abaixo quadro que consigna a evolução da capacidade de caixa da Empresa versus a liquidação do passivo devido aos sócios de 1996 a 2013 (dividendos e juros sobre o capital próprio):

e-fl. 1.575:

Período	Aplicação financ.	Vlr. Original Mútuo	Saldo Disponibilidade	Receita Financ. Recalculada	Desp Financ. Recalculada	Rec Financ PF Recalculada
1996	33.311.806,18	11.200.752,85	22.111.053,33	2.485.431,54	-	1.259.040,18
1997	36.242.643,11	11.200.752,85	25.041.890,26	3.477.412,99	-	1.555.379,53
1998	28.245.273,03	11.200.752,85	17.044.520,18	5.960.862,13	-	3.917.161,81
1999	42.225.038,52	11.200.752,85	31.024.285,67	5.787.602,82	-	2.089.508,50
2000	37.426.109,30	11.200.752,85	26.225.356,45	4.619.574,70	-	1.973.003,29
2001	46.821.806,10	11.200.752,85	35.621.053,25	4.229.418,97	-	1.329.906,68
2002	36.885.270,28	11.200.752,85	25.684.517,43	5.204.942,74	-	2.269.821,79
2003	63.809.097,61	11.200.752,85	52.608.344,76	9.818.635,76	-	2.090.468,97
2004	36.706.047,92	11.200.752,85	25.505.295,07	5.129.783,39	-	2.252.764,99
2005	56.761.610,91	11.200.752,85	45.560.858,06	6.538.885,67	-	1.607.529,91
2006	89.871.137,01	121.121.756,88	-31.250.619,87		-6.395.298,62	11.366.655,23
2007	123.631.010,33	121.121.756,88	2.509.253,45	139.890,93	-	6.752.540,38
2008	138.100.482,28	121.121.756,88	16.978.725,40	1.837.771,45	-	13.110.177,70
2009	149.096.638,94	121.121.756,88	27.974.882,06	2.746.015,82	-	11.889.317,72
2010	176.244.572,66	312.803.631,74	-136.559.059,08		-14.468.046,93	16.206.105,87
2011	217.734.186,59	312.803.631,74	-95.069.445,15		-9.057.942,22	23.422.741,26
2012	182.602.231,61	312.803.631,74	-130.201.400,13		-9.553.661,08	17.379.155,58
2013	239.475.290,36	312.803.631,74	-73.328.341,38		-5.396.500,23	16.522.180,18
Total				57.976.228,91	-44.871.449,08	136.993.459,57
<u>2010 a 2013</u>				-	-38.476.150,46	73.530.182,89

Dentre outras informações, a partir da análise deste comparativo é possível inferir o seguinte a respeito do exercício:

a) em decorrência da necessidade de pagamento dos dividendos e juros sobre capital próprio, a Empresa reduz gradual e sensivelmente ao longo dos anos a sua capacidade de geração de receitas financeiras, em função da diminuição do caixa disponível, seguindo lógica óbvia: menos caixa - menos aplicações financeiras - menos receitas financeiras - menos IRPJ e CSLL sobre receitas financeiras;

b) essa redução de caixa faria com que em vários exercícios, incluindo todo o período autuado (2010 a 2013) a empresa tivesse a necessidade de realizar captações a mercado através de empréstimos para fazer frente à necessidade de pagamento dos juros sobre capital próprio devidos aos sócios, gerando despesas financeiras ao invés de receitas, implicando em outra lógica óbvia: mais despesa financeira - menos lucro tributável - menos IRPJ e CSLL a pagar;

Efeitos fiscais 2010 a 2013

Desta sorte, ao se observar especificamente o período compreendido pela autuação, verifica-se que o resultado financeiro da aplicação deste cenário seria o de que não haveria receitas financeiras tributáveis, além da Panco registrar montante superior a 38 milhões, no mínimo, de despesas financeiras dedutíveis em função da necessidade de captar a mercado empréstimos para fazer frente à necessidade de pagamento da remuneração dos juros sobre capital próprio aos sócios.

Do outro lado, como as pessoas físicas teriam recebido juros sobre capital próprio durante todo o período, se considerarmos que estes aplicariam o montante recebido, haveria receitas financeiras tributáveis nas pessoas físicas cujo

recolhimento do imposto de renda seria o contraponto do que a Receita deixou de arrecadar na pessoa jurídica.

Deste modo, tomando o período de 2010 a 2013 e comparando as duas situações tributárias, quais sejam o efeito do resultado financeiro negativo (despesas) na pessoa jurídica com o resultado financeiro positivo nas pessoas físicas, teríamos o seguinte resultado:

e-fl. 1.576:

Descrição	Base de Cálculo	IRPJ/CSLL 34%	IRRF	Ganho/Perda
Despesa Financeira	38.476.150,46	13.081.891,16	-	13.081.891,16
Receita Financeira (PJ)	-	-	-	-
Receita Financeira (PF)	73.530.182,89	-	-11.029.527,43	-11.029.527,43
TOTAL		13.081.891,16	-11.029.527,43	2.052.363,73

O resultado tributário efetivo na Empresa demonstra que durante o período de fiscalização (2010 a 2013), se desconsiderássemos a conversão do passivo de juros sobre capital próprio a pagar devidos aos sócios em mútuo, a Panco incorreria em resultado financeiro negativo de 38 milhões, o que reduziria o imposto de renda e a CSLL recolhidos no mesmo período em 13 milhões de reais. Considerando, no entanto, que os recursos recebidos pelos sócios renderiam 11 milhões em imposto de renda a partir da tributação das receitas financeiras advindas da hipotética aplicação dos recursos recebidos no mercado financeiro, podemos dizer que o efeito tributário efetivo do quadro global seria de 2 milhões de perda para o Fisco.

Comparação cenários item 2.4 vs. item 2.5

Contrapondo então os dois cenários, atual (item 2.4) e hipotético (item 2.5), temos o seguinte:

(i) Como vimos, o cenário atual (item 2.4.), considerando a tributação efetiva (resultado líquido entre despesas e receitas financeiras), implica em resultado efetivo de perda de 3,3 milhões para fazenda (vide quadro abaixo):

Calculo do Benefício Tributário (EFETIVO) - Período 2010-2013 - Mutuos 2 e 3.

Descrição	Base de Cálculo	IRPJ/CSLL 34%	IRRF PJ	Ganho/Perda
Despesa Financeira	148.848.535,13	50.608.501,94	-22.327.280,27	28.281.221,67
Receita Financeira	73.530.182,89	-25.000.262,18	-	-25.000.262,18
TOTAL		25.608.239,76	-22.327.280,27	3.280.959,49

(ii) No cenário hipotético desenhado neste item 2.5, em que não houvesse a conversão dos passivos em mútuo, apreende-se que a perda tributária seria menor, da ordem de 2 milhões aproximadamente, conforme quadro:

Descrição	Base de Cálculo	IRPJ/CSLL 34%	IRRF	Ganho/Perda
Despesa Financeira	38.476.150,46	13.081.891,16	-	13.081.891,16
Receita Financeira (PJ)	-	-	-	-
Receita Financeira (PF)	73.530.182,89	-	-11.029.527,43	-11.029.527,43
TOTAL		13.081.891,16	-11.029.527,43	2.052.363,73

Do exposto vê-se claramente que a estrutura atual não teve como intuito uma redução tributária deliberada. A diferença entre os dois quadros é pequena entre os cenários, pouco mais que 1 milhão de reais.

Destacamos por fim que o exercício acima foi realizado sobre base bastante conservadora do ponto de vista fiscal porque consideramos taxa de remuneração a mercado igual às praticadas nos empréstimos aos sócios (menor dentre todas as taxas utilizadas para comparação). Há de se prever que a Panco dificilmente conseguiria captar a mercado tendo por referência as mesmas taxas. Certamente a remuneração a ser paga seria maior. Portanto o resultado e a perda financeira seriam ainda maiores, com consequente piora no resultado da arrecadação da Fazenda.”

Não obstante as (pequenas) diferenças apontadas pelo parecer, entendo que tais diferenças tão somente podem ser reconhecidas como resultantes do planejamento tributário lícito efetuado pela recorrente, não cabendo tributação alguma sobre elas.

O que é mais relevante aqui é concluir que a contratação do empréstimo e o pagamento dos juros foram necessários ao desenvolvimento da atividade da empresa, razão pela qual proponho dar provimento ao recurso voluntário também quanto às infrações III.A e III.B.

Argumento subsidiário - inaplicabilidade da multa qualificada

Conforme já tratado acima neste voto, propus negar provimento ao recurso de ofício, razão pela qual torna-se prejudicada a análise deste pedido, efetuado pela recorrente.

CSLL

Por decorrerem dos mesmos elementos de prova, aplica-se à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ. Desta forma, proponho exonerar o lançamento tributário também em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por SUPERAR as preliminares de nulidade e, no mérito, voto por NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

