



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.722888/2016-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.053 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente USINA PEDROZA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

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

Ano-calendário: 2011, 2012

MÚTUOS. RENDIMENTOS. TRIBUTAÇÃO

Estão sujeitos à incidência do imposto os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título. Constando do instrumento contratual a fixação da remuneração, a tributação do rendimento é imperativa, independentemente da nomenclatura utilizada para definir tal remuneração, se juros, atualização, correção monetária, variação ativa ou semelhantes.

PARCELAMENTO ESPECIAL LEI 11.941/09. REDUÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

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

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso voluntário relativamente aos lançamentos de IRPJ e de CSLL referentes à 1ª infração; i.ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar os lançamentos de IRPJ e de CSLL no valor tributável de R\$ 7.515.937,17 relativo à 3ª infração (Ajustes RTT); e, ii) em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de multa isolada, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Carmen Ferreira Saraiva e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor deste item em que vencido o Relator, a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Iágaro Jung Martins, substituído pela Conselheira Carmem Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 15ª Turma da DRJ/RPO, sessão de 22 de março de 2017 (fls. 651/670)¹, que revisou decisão anteriormente prolatada pela mesma Turma e julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo os lançamentos perpetrados pelo Fisco relativamente a IRPJ/CSLL e MULTAS ISOLADAS por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, cujas infrações estão a seguir descritas:

1ª INFRAÇÃO

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - OUTRAS EXCLUSÕES		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme item 2.1 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2011	5.522.933,21	75,00
31/12/2012	4.658.826,36	75,00
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99		

2ª INFRAÇÃO

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Multa devida pela falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução, conforme item 3.2 do Relatório da Auditoria Fiscal, em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado da Multa
31/01/2011	1.139,33
31/03/2011	1.400.821,88
30/06/2011	3.915.891,11
30/09/2011	327.050,96
31/03/2012	1.185.478,13
30/04/2012	14.743,53
31/05/2012	15.080,48
30/06/2012	14.026,54
31/07/2012	17.351,53
31/08/2012	15.612,56
30/09/2012	20.464,57
31/12/2012	332.162,86
<u>TOTAL</u>	<u>7.259.823,48</u>

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2012:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

3ª INFRAÇÃO

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT

INFRAÇÃO: AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo efetuou ajuste negativo indevido, decorrente do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, conforme demonstrado no item 2.2 do Relatório da Auditoria Fiscal, em anexo..

Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2011	47.857.104,86	75,00
31/12/2012	4.658.826,36	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012:

art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99. Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77. Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09, art 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme RAF (fls. 36/48), estes foram os eventos apurados pelo Fisco e a conclusão ao término da ação fiscal junto à contribuinte:

“2. DOS FATOS IDENTIFICADOS**2.1 DAS “OUTRAS EXCLUSÕES” AO LUCRO LÍQUIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DOS ANOS CALENDÁRIO DE 2011 E 2012**

10. A empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 (linha 78) e 2012 (linha 87), da ficha 09A, à título de “outras exclusões”, os valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36, respectivamente.

11. Intimada a detalhar a composição conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores, através do Termo de Início de Fiscalização cientificado em 20/02/2015 e do Termo de Reintimação Fiscal cientificado em 22/06/2015; a empresa limitou-se a informar que tais valores teriam sido “provenientes de juros de atualização de mútuos”; não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tais exclusões.

12. Da mesma forma, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, nos seus livros de apuração (LALUR) e nas fichas 17 das DIPJ dos anos calendário de 2011 (linha 61) e 2012 (linha 63), a empresa também registrou a exclusão de tais valores.

13. Do exposto, por não terem sido devidamente comprovadas e justificadas pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea, tais exclusões serão objeto de glosa por esta fiscalização, através do lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL.

2.2 DOS “AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)” NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DOS ANOS CALENDÁRIO DE 2011 E 2012

14. A empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 e 2012, na ficha 09A, linha 02, à título de “Ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT)”, os valores de ajustes negativos de R\$ 47.857.104,86 e R\$ 9.483.651,00, respectivamente.

15. A mesma foi intimada, através do Termo de Início de Fiscalização cientificado em 20/02/2015, e reintimada, através do Termo de Reintimação Fiscal cientificado em 22/06/2015, a detalhar a composição, conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores. 16. Decorridos os prazos estipulados, o mesmo apenas apresentou a esta fiscalização a informação de que tais valores teriam sido provenientes do

“resultado da consolidação do REFIS”, não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tal exclusão.

17. Da mesma forma, quando da apuração da base de cálculo da CSLL no seu Livro de apuração (LALUR) e nas suas DIPJ dos anos calendários de 2011 e 2012, a empresa excluiu indevidamente estes mesmos valores, conforme consta na linha 02, da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

18. Destacamos que, em relação ao ano-calendário de 2012, na Demonstração do Lucro Real no LALUR, a empresa informou o ajuste negativo do RTT sob o título de “Consolidação REFIS” e “IRPJ + CSLL Diferido”, considerando como exclusões da Parte A do referido Livro Fiscal. Tal procedimento, apesar de divergente daquele informado em sua DIPJ, não altera a forma de tributação ou o resultado apurado de ofício.

19. Portanto, tais ajustes negativos, por não terem sido justificados e comprovados pelo contribuinte, serão objeto de glosa por esta fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL.

(...)

3. DA TRIBUTAÇÃO DOS FATOS 3.1. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE OUTRAS EXCLUSÕES AO LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO E DOS AJUSTES (NEGATIVOS) DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT) NA DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL Ô TRIBUTAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2011 e 2012

29. Conforme exposto nos itens 2.1 e 2.2, nos anos calendários de 2011 e 2012, a empresa, quando da apuração do IRPJ e da CSLL, deixou de comprovar os valores lançados à título de “outras exclusões” e dos “ajustes do regime tributário de transição (RTT)”, apurados em sua DIPJ e no Livro de Apuração do Lucro Real.

30. A apuração do IRPJ devido no Ajuste Anual dos anos calendário de 2011 e 2012, encontra-se no demonstrativo de apuração do IRPJ – “Quadro C – Apuração do IRPJ no Ajuste Anual”.

31. A apuração da CSLL devida no Ajuste Anual dos anos calendário de 2011 e 2012, encontra-se no demonstrativo de apuração da CSLL “Quadro C – Apuração da CSLL no Ajuste Anual”.

32. Na apuração dos valores devidos com os ajustes decorrentes das infrações identificadas por esta fiscalização, foram efetuadas, de ofício, as compensações de prejuízos fiscais de períodos anteriores e de base de cálculo negativa da CSLL, limitadas a 30% dos valores devidos ajustados e à existência desses saldos, conforme valores controlados no sistema – SAPLI, da RFB.

3.2. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL POR ESTIMATIVA MENSAL MULTA ISOLADA PELA FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL DEVIDAS POR ESTIMATIVA MENSAL TRIBUTAÇÃO DOS ANOS CALENDÁRIOS DE 2011 e 2012

33. Tendo em vista que, nos anos calendários de 2011 e 2012, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, sujeitas ao pagamento das estimativas mensais, e, em considerando as infrações apuradas por esta fiscalização, conforme exposto nos itens 2.1 e 2.2, que alteraram os resultados fiscais dos períodos, apuramos que a fiscalizada deixou de efetuar o pagamento do IRPJ e da CSLL a título de estimativas mensais.

35. No cálculo das estimativas mensais, foram considerados os valores apurados conforme o LALUR e a DIPJ apresentado pelo contribuinte.

36. Diante do exposto, calculamos as multas devidas, cujos valores se encontram discriminados no “Demonstrativo de Apuração do IRPJ – Quadro ‘A’ – Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento” e no “Demonstrativo de Apuração da CSLL – Quadro ‘A’ – Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento”, onde estão detalhados os valores das estimativas mensais devidas, decorrentes dos ajustes efetuados pelas infrações apuradas e não pagas, assim como, as multas devidas pelos seus não recolhimentos”.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada e irresignada com os lançamentos em seu desfavor, o contribuinte acostou impugnação (fls. 434/453) assentando:

1. os valores R\$ 5.522.933,21 de 2011 e R\$ 4.658.826,36 de 2012, são referentes a juros de atualização de mútuos;
2. com isso, não poderiam ter sido glosados (informados como “outras exclusões” em sua ficha 09A das DIPJ e em seu LALUR), posto que desde que o artigo 4º da Lei nº 9.249/95 vedou a correção monetária das demonstrações financeiras, os juros de atualização de mútuos não mais precisariam ser reconhecidos como receita financeira;
3. que referida conclusão é reforçada por ser facultativa a correção do mútuo e porque tais contratos, no caso em tela, firmaram-se entre pessoas ligadas;
4. os valores R\$ 47.857.104,86 de 2011 e R\$ 9.483.651,00 de 2012, são referentes ao resultado da consolidação do Refis conforme determina a Lei 11.941 de 2009 e são dedutíveis no parcelamento especial (REFIS IV – REFIS Amortização);
5. que os saldos do REFIS anterior (Lei n. 9.964/2000), foram transferidos para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009). Em função da redução de multa, juros, utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, a diferença de R\$ 17.808.428,15 para R\$ 47.857.104,86, que totalizou R\$ 30.048.676,71, foi considerada no resultado, com a consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme determina a própria Lei;
6. assim, foram justificados os ajustes negativos, sendo totalmente indevida a glosa realizada pela fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL nos valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e R\$ 9.483.651,00 em 2012;

7. ser ilegal a concomitância da multa de ofício com a multa isolada, constituindo-se em autêntico bis in idem;
8. transcreve decisões que entende lhe aproveitar;
9. requer a correta determinação na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante perícia, no sentido de apurar os ajustes negativos realizados pela Usina Pedroza, para o que formula quesitos e indica assistente;
9. conclui pugnando pela improcedência total dos lançamentos.

DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da DRJ/RPO, a Turma Julgadora decidiu pela improcedência da impugnação, mantendo os lançamentos.

Excertos do voto condutor mostram o entendimento da Turma:

“Atentemos, em primeiro plano, que as autuações decorrem da insuficiente comprovação documental e sustentação fática dos valores declarados pelo contribuinte em sua DIPJ.

Ao deixar de apresentar à Fiscalização a prova das operações que poderiam atribuir algum efeito fiscal às operações em análise, sujeita-se o contribuinte à verificação, no curso do contencioso administrativo, dos demais requisitos de mérito a que se submetem.

4.1 "OUTRAS EXCLUSÕES" - ATUALIZAÇÃO DE MÚTUO

A glosa referente aos valores registrados no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 (linha 78) e 2012 (linha 87), da ficha 09A, a título de “outras exclusões” é rejeitada pelo impugnante sob alegação, assim como no curso da ação fiscal, de que seriam relativos a juros de atualização de mútuo.

Consolida sua defesa nas seguintes razões, as quais analisaremos:

(...)

Então, espera-se que seja afastada a exigência por argumentar que (i) a correção do mútuo é facultativa.

Complementa o argumento, sem estabelecer a correlação, com (ii.a) a extinção da correção monetária nas demonstrações financeiras, que (ii.b) o isentaria do reconhecimento das receitas de juros em contratos de mútuos com partes relacionadas.

Presta-se, em seguida, a estabelecer a relação societária entre as empresas, com o fim de cumprir o que seria o requisito “entre empresas ligadas”.

Fundamentou o todo (ii.a) com a transcrição do artigo 4º da Lei nº 9.249/95:

(...)

Com isto, subentende-se que o impugnante afirma que, com a revogação/vedação de correção monetária das demonstrações financeiras, os juros pagos/recebidos em operações de mútuo entre partes relacionadas seriam espécie de correção monetária e, logo, incabíveis de serem considerados.

Ainda, prossegue no argumento **(ii.b)** escorando-se no entendimento do CARF, esposado no acórdão nº 1202-000.923, sobre DEDUTIBILIDADE DE ENCARGOS FINANCEIROS (correção e juros) EM EMPRÉSTIMOS ONEROSOS ENTRE PESSOAS LIGADAS (Assunto: Despesas Financeiras Necessárias).

Abordaremos portanto, o tópico em 3 pontos: (1) a correção do mútuo é facultativa (2) e vedada a correção monetária (3) em operações entre partes relacionadas.

4.1.1 a correção do mútuo é facultativa

Uma assertiva válida não legitima a causalidade proposta. Ainda que se considere a possibilidade de inexistência de acréscimos aos valores compactuados, em se aplicando as correções e juros, portanto, afastada a faculdade de lidar com os valores sem remuneração ou correção, deve-se buscar o tratamento à situação fática.

Neste caso, tal remuneração seria equivalente a operação de renda fixa, sob inteligência do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), em seu artigo 730, III, o qual determina a incidência de imposto de renda sobre rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil e em operações de empréstimos em ações.

4.1.2 vedação de correção monetárias das demonstrações financeiras

Trata-se, aparentemente, de confusão na diferença conceitual entre correção monetária contratual (atualizações, acréscimos e remuneração compactuados) e correção para fins de demonstração financeira, a qual busca corrigir defasagem no valor histórico dos bens, direitos e obrigações, não por reavaliação ou (des)valorização, mas para fins de manutenção da representação fiel do valor histórico em momento posterior, por questões macroeconômicas. Um conceito se presta à contrapartida de valores negociados, o outro a registro e informação.

Incabível, portanto, assumir que a extinção de um influenciaria no outro.

4.1.3 entre pessoas ligadas

Apesar de suficiente a norma de incidência do imposto já citada, a qual abarca rendimentos “a qualquer título”, acrescentamos, ainda, um ponto sobre o reconhecimento das receitas de juros em contratos de mútuo, com base na compreensão trazida pelo impugnante que empréstimos onerosos entre pessoas ligadas são despesas financeiras dedutíveis.

Revisitemos o paradigma proposto:

Aquele que suporta encargos financeiros, justificáveis, em operações independentes, em face da contrafação de mútuo, pode considerar como despesa necessária e

dedutível do imposto de renda, os dispêndios de correção e juros monetários passivos relativos à parcela de empréstimo oneroso à pessoas ligadas.

Cabe destacar que a decisão trazida trata de dedutibilidade de juros passivos, enquanto em litígio estão os juros ativos recebidos pelo impugnante.

Não obstante, a própria decisão trazida pelo impugnante desmonta, em primeiro plano, duas das posições do contribuinte, a de que correção e juros monetários não teriam efeitos tributários, e a distinção, em operações justificáveis (condição de dedutibilidade), entre os contratos de mútuo realizados entre partes independentes ou ligadas. Ou seja, operações onerosas entre pessoas ligadas sofrem os efeitos tributários, seja pela tributação da receita, seja pela dedutibilidade da despesa (repise-se, cumprindo as condições legais).

Não subsiste, portanto, a construção lógica do impugnante.

4.2 AJUSTES DO RTT

A fiscalização glosou ajustes informados pelo contribuinte em suas DIPJ e LALUR, em que se deduziam os valores de R\$ 47.857.104,86 no ano-calendário 2011 e R\$ 9.283.651,00 no ano calendário 2012.

Ao ser intimado ao prestar esclarecimentos, limitou-se a informar que os valores correspondiam a “resultado da consolidação do Refis conforme determina a Lei 11.941 de 2009”.

Após a glosa, em sede de impugnação à autuação, teceu o esclarecimento de que o resultado da consolidação do REFIS é dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, justificando por meio de trecho do Processo de Consulta 66/11 da SRRF07:

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do valor da CSLL. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Sob tal conceito, informa a consolidação no REFIS IV o valor de R\$ 17.808.428,15, demonstrando pelo excerto de balancete abaixo, relativo ao mês de junho de 2011:

Extenso	Red.	Descrito	Saldo Anterior	Débitos	Créditos	Saldo Atual
2202010103998	03648	REFIS - IV	0.00	0.00	19.386.584.51	19.386.584.51-
2202010103999	02040	REFIS AMORTIZAÇÃO (-)	1.008.019,93	570.136.43	0.00	1.578.156.36

Refere-se, ainda, a ementa do CARF que prenuncia ser dedutível tributo originalmente com exigibilidade suspensa e posteriormente incluído em programa de parcelamento, por consequente consideração deste débito como líquido e certo.

Todavia, não se trata de conversão de provisão para despesa incorrida, como é o caso do “acórdão paradigma” apontado, mas em dedução das reduções concedidas pela lei.

Sobre esta possibilidade, enuncia a própria Lei 11.941/09, em seu artigo 4º, parágrafo único:

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Não obstante, foram tratados os valores conforme as informações do impugnante, em que informou:

19. Ocorre que os valores R\$ 47.857.104,86 de 2011 e R\$ 9.483.651,00 de 2012, são referentes ao resultado da consolidação do Refis (**Doc. 05**), conforme determina a Lei n. 11.941 de 2009, que são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Contudo, com base no **documento 5**, anexo à impugnação, o qual contém os recibos de consolidação, os seguintes foram os valores envolvidos:

1	Valores Sem Reduções	28.622.193,32
2	Valor com Reduções	21.106.256,15
3	Reduções (1-2)	7.515.937,17
4	PF + BN utilizados	10.129.657,36
5	Total benefícios (3+4)	17.645.594,53

Teria-se, portanto, o montante de R\$ 7.515.937,17 como a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal previstas pela lei como não computada na apuração dos tributos.

Em não se confirmando os montantes vinculados à consolidação, e sendo esta a justificativa para os "Ajustes RTT", não há como considerar que, de fato, tais ajustes efetuados na DIPJ se referem ao alegado, permanecendo sem comprovação.

Quanto aos R\$ 17.808.428,15 restantes, apontado como valor consolidado com as vantagens da Lei 11.941/09, cabe esclarecer que tais valores seriam dedutíveis no seu reconhecimento, segundo o regime de competência, conforme previsão do art. 41 da Lei nº 8.981/95:

Neste ponto, desenvolve a Solução de Consulta DISIT07 nº 66/2011:

28.O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, na forma do art. 12 da Lei nº 10.522, de 2002. O parcelamento será consolidado na data do pedido, em atenção ao § 1º, I, do mesmo artigo.

29.Assim, uma vez deferido e consolidado o parcelamento, o crédito tributário terá se tornado incondicional, ou seja, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor.

Outrossim, concordamos que os débitos anteriormente suspensos, mormente por razão de discussão administrativa ou qualquer outra que não revista o crédito tributário de incondicionalidade por parte do contribuinte, quando confessados por ocasião de parcelamento, tornam-se dedutíveis.

Todavia, conforme a própria informação em impugnação, parte dos débitos em foco foram transferidos de outra modalidade de parcelamento (saldos do REFIS anterior ou PAES) para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009), em que a incondicionalidade em seu reconhecimento se concretizou naquele momento (confissão anterior para parcelamento).

Os valores procedentes de outros parcelamentos especiais, com base no disposto pela Lei 9.964/00, art. 3º, I, e Lei 10.684/03, art. 15, I, já seriam considerados confissões irretratáveis de dívida desde sua consolidação, não se aplicando o acima exposto.

A transferência para o novo parcelamento não significa renovação da dedutibilidade do débito, a fim de que se deduza por várias vezes o montante.

Portanto, a redução, sem efeitos tributários (já explicado), tampouco a renovação do parcelamento devem ser objeto de exclusão da base tributável, razões pelas quais se confirma o lançamento efetuado.

No mesmo sentido tratam-se os débitos não parcelados anteriormente que estivessem em cobrança, os quais eram prontamente executáveis.

Excetuam-se, por outro lado, por estarem suspensos por discussão administrativa (art. 151. III, CTN), os seguintes débitos:

CNPJ: 10.197.200/0004-82						
Debitad	Valor Principal R\$	Valor da Multa Isolada R\$	Valor da Multa (Ofício/Mora) R\$	Valor dos Juros R\$	Valor Consolidado sem Reduções R\$	Situação do Débito
49.902.419-2	49.700,34	0,00	7.455,07	91.491,29	148.646,70	Suspensão por Impugnação
49.940.767-9	55.953,10	0,00	11.190,60	103.549,23	170.692,93	Suspensão por Recurso Administrativo

Seria legítima, neste contexto, a dedução dos débitos acima relacionados (R\$ 319.339,63 antes das reduções). Todavia, não foi apresentada prova qualquer com relação aos débitos, inclusive se compuseram despesa operacional (ou “ajustes”) em período de apuração anterior

(...)

4.3 CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS

O impugnante contesta a cobrança da multa isolada por entender que seria caso de duplicidade, ante o lançamento da multa de ofício. Afirma ainda a impossibilidade de aplicação da penalidade após o término do ano-calendário.

Todavia, com relação ao lançamento da multa exigida isoladamente, relativa às insuficiências nos recolhimentos mensais de estimativas, prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, imperativo reconhecer sua legalidade e a improcedência da objeção da impugnante.

(...)

No que tange ao lançamento da multa citada, já se posicionou a Administração Tributária por meio dos artigos 15 e 16 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, cujo teor é o seguinte:

(...)

Decorre dos preceitos normativos acima que, nem no curso, e nem após o encerramento do ano-calendário, com ou sem a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, é possível o lançamento das estimativas propriamente ditas, porque não pode haver dever de pagar tributo, apurado com caráter de provisoriedade, mas apenas dever de antecipar um valor que poderá vir a se configurar devido ou indevido, ao final do período.

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

Trata-se, portanto, de duas infrações diferentes. Uma, vulnerando a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas. Outra, implicando falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual. Logo, sujeitas a penalidades diferentes, conforme entendimento adotado pela Administração Tributária e corroborado pela jurisprudência do E. Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como do atual CARF:

(...)

Dessa forma, por manter absoluta consonância com o preceptivo legal, deve ser mantida a multa isolada sobre as diferenças de estimativas não recolhidas, sem prejuízo do lançamento da multa de ofício vinculada ao tributo lançado.

(...)

4.4 DA FALTA DE ELEMENTOS DE PROVA

É importante destacar que cabe ao contribuinte zelar pelo cumprimento de suas obrigações acessórias bem como pelo correto preenchimento e encaminhamento de seus pleitos, de forma a prestar informações coerentes à Administração Tributária.

E, tratando-se de prova documental, importa recordar o que dispõe o Decreto nº 70.235/72 (aqui aplicável nos termos do art. 74, §11, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003):

(...)

Logo, a impugnação deveria ser instruída com os elementos de provas das alegações nela contidas, o que não ocorreu no caso em tela.

4.5 LANÇAMENTOS REFLEXOS

Aplica-se à CSLL os argumentos e conclusões direcionados ao IRPJ.

4.6 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por considerar IMPROCEDENTE a impugnação, MANTENDO o crédito tributário em litígio”.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

ATUALIZAÇÃO DE MÚTUO. RENDA FIXA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

Estão sujeitos à incidência do imposto os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Constatada a falta/insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, fica a pessoa jurídica sujeita à multa de ofício isolada sobre os valores inadimplidos.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

PARCELAMENTO ESPECIAL LEI 11.941/09. REDUÇÕES. DEDUTIBILIDADE.

Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal.

DÉBITOS SUSPENSOS. DEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis para fins de apuração do imposto os créditos tributários suspensos por depósito do seu montante integral, reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, e por concessão de medida liminar em mandado de segurança. Uma vez deferido e consolidado parcelamento, tais créditos tributários terá se tornado incondicional, ou seja, exigível

independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor, situação em que este passa à condição de dedutível.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. No caso de insuficiência probatória não cabe perícia ou diligência para suprir falha do Impugnante, que deixou de trazer os elementos necessários à demonstração da veracidade de suas alegações.

INSTRUÇÃO PROCESSUAL. NECESSIDADE.

A impugnação deve ser instruída com os elementos de provas das alegações nela contidas.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Cientificada do indeferimento dos pedidos constantes em sua peça recursal de 1ª Instância, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 683/705) no qual, depois de se reportar à decisão anterior prolatada pela DRJ e que foi anulada pelo Acórdão CARF nº 1301-003.356, de 18/09/2018, por não “*analisar os argumentos da Impugnação, devendo ser proferida nova decisão, referindo-se expressamente aos fundamentos invocados pelo Contribuinte*” e fazer breve relato dos fatos, assentou (os destaques são do original):

“Como bem destacado pelo acórdão do CARF, a questão em discussão gira em torno da exclusão de receitas advindas de juros recebidos em contratos de mútuos com empresas ligadas.

No entanto, a decisão recorrida não se desincumbiu do seu ônus argumentativo de enfrentar horizontalmente todos os argumentos deduzidos na impugnação do contribuinte, que são capazes de infirmar a decisão adotada pela turma julgadora, senão vejamos.

III.1 – o acórdão desconsidera solenemente que os valores de R\$5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, são referentes a juros de atualização de mútuos. Precedente do CARF: 18471.001831/2005-31

A fiscalização aduz o seguinte:

“10. A empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 (linha 78) e 2012 (linha 87), da ficha 09A, à título de “outras exclusões”, os valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36, respectivamente.

11. Intimada a detalhar a composição conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores, através do Termo de Início de Fiscalização cientificado em 20/02/2015 e do Termo de Reintimação Fiscal cientificado em 22/06/2015; a empresa limitou-se a informar que tais valores teriam sido “provenientes de juros de atualização de mútuos”; não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tais exclusões.

12. Da mesma forma, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, nos seus livros de apuração (LALUR) e nas fichas 17 das DIPJ dos anos calendário de 2011 (linha 61) e 2012 (linha 63), a empresa também registrou a exclusão de tais valores.

13. Do exposto, por não terem sido devidamente comprovadas e justificadas pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea, tais exclusões serão objeto de glosa por esta fiscalização, através do lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL.”.

O acórdão originário, como bem destacado pelo CARF, confundiu dedutibilidade de despesas, na apuração do lucro real e com a exclusão de receitas advindas de juros recebidos em contratos de mútuos com empresas ligadas aduziu.

O acórdão de que ora se recorre, por sua vez, dispõe que estão sujeitos à incidência do imposto os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica sob qualquer forma e a qualquer título.

Ocorre que os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, são referentes a juros de atualização de mútuos, motivo pelo qual a fiscalização não poderia tê-los glosado através do lançamento de auto de infração do IRPJ e da CSLL.

É que a correção do mútuo é facultativa, motivo que levou a Recorrente a excluir os valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36.

Ora, atualmente (desde a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras - Lei nº 9.249/1995, art. 4º), nos contratos de mútuo entre empresas controladoras e controladas e coligadas ou interligadas, **não é exigido o reconhecimento de nenhuma receita financeira por parte da mutuante.**

Eis o teor do art. 4º da Lei nº 9.249/1995:

(...)

A definição de empresas coligadas/controladas se encontra no art. 243, §§ 1º, 2º, 4º e 5º da Lei n. 6.404/76 c/c art. 299 e 384, §§1º e 2º do RIR/1999 c/c art. 2º, §2º, a e b do Decreto-Lei n. 1.892/1981:

(...)

E a Recorrente, USINA PEDROZA S/A, é controlada pela VALE VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA. que, por sua vez, é controladora da ANICUNS S/A ÁLCOOL E DERIVADOS. A ANICUNS S/A ÁLCOOL E DERIVADOS, por fim, é controladora tanto da AGROPECUÁRIA SÃO JOSÉ S/A, como da USINA SÃO JOSÉ S/A, conforme contratos sociais de fls. 376/417. E a USINA PEDROZA S/A firmou mútuos com todas essas empresas, conforme contratos de fls. 502/506, lançando as despesas de encargos como ajustes negativos no LALUR e na DIPJ.

Neste ponto, destaque-se, não deve prevalecer a alegação do acórdão recorrido de que a impugnação não trouxe comprovação de suas alegações, tendo em vista que a recorrente lançou as despesas de encargos dos mútuos como ajustes negativos no LALUR e na DIPJ.

Sendo todas as empresas acima identificadas (ANICUNS S/A ÁLCOOL E DERIVADOS, AGROPECUÁRIA SÃO JOSÉ S/A e USINA SÃO JOSÉ S/A) controladas pela VERDE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA., §2º do RIR/1999 e art. 2º, §2º do Decreto-Lei n. 1.892/1981.

Logo, sendo coligadas ou controladas as empresas que realizaram operação de mútuo com a Recorrente, não é exigido o reconhecimento de nenhuma receita financeira por parte da mutuante nos contratos de mútuo de fls. 502/506, ou seja, não é exigida a cobrança de encargos em mútuos entre empresas ligadas.

É exatamente este o entendimento do CARF:

(...)

Assim, devem ser excluídos os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, pois referentes a juros de atualização de mútuos entre empresas coligadas, motivo pelo qual foi adequado o procedimento contábil realizado pela Recorrente no sentido de informá-los (i) quando da apuração da base de cálculo do IRPJ, em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 (linha 78) e 2012 (linha 87), da ficha 09A, à título de “outras exclusões”, assim como (ii) quando da apuração da base de cálculo da CSLL, nos seus livros de apuração (LALUR) e nas fichas 17 das DIPJ dos anos calendário de 2011 (linha 61) e 2012 (linha 63), a impugnante também registrou a exclusão de tais valores.

(...)

III.2 – o acórdão desconsidera solenemente que os valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e de R\$ 9.483.651,00 em 2012, são referentes ao resultado da consolidação do Refis, conforme determina a Lei n. 11.941 de 2009. Processo de Consulta 66/11 e precedentes do CARF: 10805.721977/2012-02. Aplicação da Súmula n. 92 do CARF

A fiscalização aduz que:

“14. A empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 e 2012, na ficha 09A, linha 02, à título de “Ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT)”, os valores de ajustes negativos de R\$ 47.857.104,86 e R\$ 9.483.651,00, respectivamente.

15. A mesma foi intimada, através do Termo de Início de Fiscalização cientificado em 20/02/2015, e reintimada, através do Termo de Reintimação Fiscal cientificado em 22/06/2015, a detalhar a composição, conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores.

16. Decorridos os prazos estipulados, o mesmo apenas apresentou a esta fiscalização a informação de que tais valores teriam sido provenientes do “resultado da consolidação do REFIS”, não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tal exclusão.

17. Da mesma forma, quando da apuração da base de cálculo da CSLL no seu Livro de apuração (LALUR) e nas suas DIPJ dos anos calendários de 2011 e 2012, a empresa excluiu indevidamente estes mesmos valores, conforme consta na linha 02, da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

18. Destacamos que, em relação ao ano-calendário de 2012, na Demonstração do Lucro Real no LALUR, a empresa informou o ajuste negativo do RTT sob o título de “Consolidação REFIS” e “IRPJ + CSLL Diferido”, considerando como exclusões da Parte A do referido Livro Fiscal. Tal procedimento, apesar de divergente daquele informado em

sua DIPJ, não altera a forma de tributação ou o resultado apurado de ofício.

19. Portanto, tais ajustes negativos, por não terem sido justificados e comprovados pelo contribuinte, serão objeto de glosa por esta fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL.”.

O acórdão originário, apesar de reconhecer que seria legítima a dedução no valor de R\$ 319.339,63 em relação aos *debcad's* 49.902.419-2 e 49.940.767-9, rejeitou os argumentos trazidos pelo contribuinte na impugnação, mantendo o lançamento.

O acórdão ora recorrido, por sua vez, se limita a fundamentar que não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da CSLL, do PIS e da COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargos legais.

Ocorre que os valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e de R\$ 9.483.651,00 em 2012, são referentes ao resultado da consolidação do Refis de fls. 507/527, conforme determina a Lei n. 11.941 de 2009, que são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, consoante Processo de Consulta 66/11:

Processo de Consulta 66/11

Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF / 7ª. RF - (Data da Decisão: 14/07/2011 Data de Publicação: 16/08/2011)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do valor da CSLL. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

Nesta toada, a Recorrente consolidou no REFIS IV o valor de R\$ 17.808.428,15 (REFIS IV – REFIS AMORTIZAÇÃO) e zerou o passivo, como se observa do balancete de fls. 500/501 e 589/592:

Os saldos do REFIS anterior (Lei n. 9.964/2000), foram transferidos para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009). Em função da redução de multa, juros, utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, a diferença de R\$ 17.808.428,15 para R\$ 47.857.104,86, que totalizou R\$ 30.048.676,71, foi considerada no resultado, com a consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme determina a própria Lei.

Logo, a despeito do que foi argumentado pela fiscalização e acolhido pelo órgão julgador originário, a Recorrente apresentou explicações que justificam os ajustes negativos, sendo totalmente indevida a glosa realizada pela fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL nos valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e R\$ 9.483.651,00 em 2012.

(...)

*Ademais, é entendimento pacífico no CARF que a DIPJ não é instrumento de confissão de dívida, tampouco é hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado, **nos termos da Súmula n. 92 do CARF.***

*Não fosse isso, o próprio acórdão recorrido reconhece **que seriam dedutíveis os R\$ 17 milhões**, com exceção dos débitos com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 41 da Lei n. 8.981/95.*

É no mínimo contraditório reconhecer o direito à dedução e, logo em seguida, glosar a dedução realizada pelo contribuinte.

Como já disposto na impugnação, e a fim de concretizar o princípio pela busca da verdade material, a Recorrente anexa aos autos o balancete do mês de junho/2011 (fls. 589/592), do qual se observam os lançamentos da consolidação do Refis (fls. 593/613). Nas linhas 175 e 176 do balancete consta o saldo consolidado de R\$ 17.808.428,15.

A Recorrente junta aos autos, também, o razão analítico do mês de junho/2011 (fls. 614), que, em contrapartida, contém os R\$ 30.048.676,71.

Logo, esclarecidas as divergências apontadas pela fiscalização, deve ser acolhido o recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido e julgar totalmente improcedente este auto de infração, não sendo verídica a afirmação do acórdão recorrido de que a Recorrente não teria se desincumbido do seu ônus probatório.

III.3 – da ilegalidade da concomitância da multa de ofício com a multa isolada. BIS IN IDEM. Cancelamento da multa isolada. Precedentes do CARF:

(...)

Do demonstrativo do crédito tributário se abstrai que a fiscalização imputou à Recorrente o pagamento concomitante de multa de ofício e multa isolada:

(...)

E o acórdão manteve integralmente a cobrança, ao argumento de que o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significando duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade e que ao tipificar essas infrações, o referido dispositivo demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

Ocorre que não se admite a imposição simultânea da multa de ofício e da multa isolada, sob pena de consolidação de indevido bis in idem, conforme entendimento assente do CARF”.

Finalizou reiterando entendimento já esposado na impugnação de ser imprescindível perícia, reclama de seu indeferimento pela decisão *a quo*, formula quesitos e conclui requerendo “o provimento deste recurso para que seja anulado o acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa, para que o feito seja convertido em diligência e/ou seja determinada a

realização de perícia. Caso assim não se entenda, requer seja reformado o acórdão recorrido no sentido de julgar improcedente o presente auto de infração para: I. excluir os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, pois referentes a juros de atualização de mútuos entre empresas coligadas, e cancelar a respectiva multa proporcional; II. excluir a glosa realizada pela fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL nos valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e de R\$ 9.483.651,00 em 2012, em razão da Recorrente ter apresentado justificativas que explicam os ajustes negativos, ou, caso assim não entenda, a redução do lançamento devido à redução na base de cálculo, reduzindo-se ainda, proporcionalmente, multa e juros; III. cancelar a multa isolada de R\$ 7.259.823,48, nos termos da súmula n. 105 do CARF, sob pena de bis in idem”.

Não há contrarrazões da PGFN.

É o relatório do essencial em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 14/06/2019 – fls. 679/680, protocolização da peça recursal de 2ª Instância em 11/07/2019 – fls. 681), a recorrente está representada por sua Diretora-Presidente (fls. 707/709 e 716), e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Há quatro temas em discussão:

- i) nulidade por cerceamento de defesa em razão de indeferimento do pedido de perícia pela decisão *a quo*.
- ii) lançamentos de ofício por exclusão não autorizadas do Lucro Real referentes a juros sobre mútuos, nos valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36, em 2011 e 2012, respectivamente.
- iii) lançamentos de ofício por ajustes indevidos no RTT nos valores de R\$ 47.857.104,86 em 2011 e R\$ 9.483.651,00 em 2012.
- iv) lançamentos de ofício de multa isolada no montante de R\$ 7.259.823,48.

Início pela preliminar de nulidade reclamada pela defendente em razão de indeferimento da perícia requerida pela contribuinte em 1ª Instância.

Certamente milita em erro a recorrente.

Como expressamente consta do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), discricionariamente caberá à “autoridade julgadora” decidir se determinará, “de

ofício ou a requerimento da parte”, a realização de diligência, SEMPRE que entender como NECESSÁRIA tal providência, “indeferindo” as que considerar prescindíveis.

Veja-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negritou-se e grifou-se)

Assim, o procedimento de diligência e/ou perícia na esfera de julgamento presta-se, pois, a solucionar dúvidas eventualmente levantadas na análise da documentação probatória já acostada ao processo.

Se a Turma Julgadora entendeu prescindível tal medida não significa “nulidade” alguma, apenas medida vista como desnecessária naquele momento.

De outro giro, se houver necessidade de maiores esclarecimentos ou instrução processual mesmo que o dispositivo legal faça menção à “**autoridade julgadora de primeira instância**”, penso que a medida pode ser adotada, se mantidos os mesmos aspectos fáticos e de direito, pelo Colegiado de 2º Piso.

Remansosa a jurisprudência administrativa:

DILIGÊNCIA - LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR - O simples fato de ter o contribuinte, com alegações de mérito estranhas ao lançamento, solicitado o cancelamento do auto não é suficiente para que se promova diligência. A diligência pode ser promovida para o melhor convencimento do julgador, se remanescer dúvida diante dos fatos presentes nos autos. (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.561 de 19/06/2001, publicado no D.O.U de 28/08/2001)

Afasto, pois, a preliminar de nulidade da decisão vergastada por não acolhimento de diligência/perícia.

Passo às matérias de mérito, iniciando pela 1ª Infração:

1ª INFRAÇÃO

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - OUTRAS EXCLUSÕES		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme item 2.1 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2011	5.522.933,21	75,00

31/12/2012	4.658.826,36	75,00
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99		

Como visto no relato dos fatos, trata-se de exclusão realizada pela contribuinte diretamente das bases de apuração do IRPJ/CSLL e que, no entender do Fisco, teriam sido indevidas e desacompanhadas de documentação que as suportassem.

Para a recorrente, entretanto, tal remuneração financeira, expressamente por ela conceituada como “**juros de atualização de mútuos**”, seria facultativa. No seu dizer literal, “**a correção do mútuo é facultativa**”, direcionando seu pensamento para o artigo 4º, da Lei nº 9.249/1995, *verbis*:

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a [Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989](#), e o [art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991](#).

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Antes de me debruçar sobre o rol documental que a recorrente trouxe aos autos, e que, segundo o Fisco, não foi disponibilizado quando da ação fiscal, levando aos lançamentos aqui tratados, necessário tecer algumas considerações sobre o dispositivo legal invocada pela defesa, acima reproduzido e suas implicações tributárias ao longo do tempo.

BREVE RETROSPECTO HISTÓRICO

Induvidoso que, a partir da implantação do Plano Real, nos idos de 1994, houve substancial alteração no *modus vivendi* da sociedade brasileira, em todos os segmentos, tanto os de cunho social, familiar e de consumo, como os voltados à economia, finanças e tributos, posto que, de uma inflação² absurda de quase 100% ao mês, passou-se a conviver com índices “zero”, próximos dele ou até abaixo.

Então, historicamente, as décadas de 1960 e 1970 simbolizaram o início do desequilíbrio econômico no Brasil. Naquele período, os índices de inflação chegaram a aproximadamente 40% ao ano, enquanto a década de 1980 foi marcada pela conjunção de dois fatores: forte retração na taxa de expansão econômica e significativo aumento da inflação, levando a que média anual subisse para 330% até que, entre 1990 e 1994 (quando surgiu o Plano Real) o patamar atingisse 764%. Foram anos de hiperinflação.

Cenário que levava a que supermercados e comércio em geral remarcassem diariamente (ou mais que uma vez ao dia) os preços de produtos que sumiam rapidamente das

² Segundo Paulo Sandroni, *in*, Novíssimo Dicionário de Economia, 5ª edição, Editora Best Seller, 2000, a inflação, dentre muitas definições possíveis, pode ser entendida como “o aumento persistente dos preços em geral, de que resulta uma contínua perda do poder aquisitivo da moeda”.

prateleiras e das vitrines, já que a população estocava alimentos por temer as sucessivas altas. Esse quadro caótico se estendeu até a primeira metade dos anos 1990, forçando os governos daquele período à adoção de nada menos que sete planos de estabilização econômica em menos de dez anos.

Foi apenas a partir de 1994, com a criação do Plano Real, que o País deu os primeiros passos rumo à estabilidade econômica. Era o fim da correção monetária, do congelamento de preços e da inflação acima de dois dígitos.

Ora, em um quadro deste quilate, qualquer valor nominal ou número absoluto tomado tenderia a se esvaír em poucos meses, quanto mais a longo prazo.

Em outro dizer, um valor registrado na contabilidade em janeiro não seria nem sombra do mesmo número em dezembro, levando ao esvaziamento e deformação das Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial, DRE, DOAR, Mutações do PL, etc.) e, conseqüentemente, ao desvirtuamento de qualquer análise que se ousasse fazer, mínima que fosse.

No Brasil, durante os anos 70-80, a inflação variava de tal forma que a maioria das empresas desprezava as Demonstrações Anuais posto que estas só tinham um objetivo: atender ao Fisco. Já o objeto central da contabilidade que é medir a evolução do patrimônio aziendale, dentro de parâmetros constantes e confiáveis, este se perdia pela inflação que chegou a atingir níveis elevadíssimos, destruindo o poder de compra representado pela moeda cursiva.

Não sem motivo, multinacionais aqui estabelecidas e mesmo corporações brasileiras de grande porte lançavam mão de uma verdadeira contabilidade paralela (sem nenhum cunho pejorativo ou visando fraude fiscal) na qual as mensurações e registros eram feitas em moeda constante, geralmente dólar norte-americano, de forma a preservar, ainda que de modo não total, a fidedignidade das Demonstrações Contábeis e Financeiras.

Neste cenário de desajustes monetários e planos econômicos os mais diversos e surpreendentes, em que se chegava ao exagero de produtos sofrerem reajustes diários, foi que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que disciplina a elaboração dos demonstrativos financeiros das Sociedades Anônimas para os investidores das Bolsas, publicou a Instrução Normativa nº. 191, de 15/07/1992, ato de utilização obrigatória para as empresas cotadas em bolsa e que impõe uma metodologia das mais completas e sofisticadas para reduzir o impacto da inflação nas contas das empresas, o que a torna referência em matéria de contabilidade em moeda constante.

Citada Instrução instituiu a Unidade Monetária Contábil, dispôs sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e deu outras providências. De acordo com o artigo 18 da Instrução, “a expressão monetária da Unidade Monetária Contábil - UMC, a partir de 1º de janeiro de 1992, será igual à expressão monetária da Unidade Fiscal de Referência Diária - UFIR Diária, ou índice que venha a substituí-la”.

E aqui já se nota o enlace da legislação societária com a fiscal, tudo visando impedir (ou minimizar), os efeitos inflacionários em todos os níveis econômicos,

incluindo o Estado Brasileiro que buscou receber seus tributos, com a implantação da UFIR, em moeda constante e não em números defasados.

Com isso se verificou, durante certo período de tempo (até a implantação do chamado “Plano Real”), que os tributos federais passassem a ser indexados em UFIR, de modo a manter exatamente o mesmo valor de sua origem, ainda que recolhidos em quaisquer períodos futuros. Cite-se, até os autos de infração lavrados pela Receita Federal eram expressos numericamente em UFIR.

Tudo, repita-se, unicamente para manter no mesmo patamar, no momento “2”, um valor originado no momento “1”.

Enfim, nesse intervalo temporal, de 1964 até a implantação do Plano Real, muita coisa se fez na área econômica, visando, em última análise, trazer a moeda a valor constante.

Neste contexto, as siglas, abreviaturas e expressões permearam a vida dos brasileiros e o cotidiano das empresas e profissionais das áreas contábeis, econômicas e jurídicas, e nomenclaturas como ORTN, OTN, BTN, BTN(f), URV. Tablita, TR, tinham tanta exposição midiática como celebridades de novelas.

Sobre este cenário economicamente confuso, embora os livros possam contar academicamente o que ocorreu neste período, só quem realmente o vivenciou diuturnamente conhece efetivamente as peripécias que os profissionais, empresários e órgãos governamentais tiveram que enfrentar.

É desta época, ou seja, um intervalo histórico de pouco mais de três décadas, que o legislador tributário, especialmente do Imposto de Renda, começou a criar normas que ajustassem as Demonstrações Financeiras das empresas de forma a exprimir, ainda que apenas parcialmente, a realidade econômica depurada dos efeitos da inflação. Em última análise, o que o legislador impôs foi que, não apenas os demonstrativos societários, para uso dos acionistas, sócios e terceiros refletissem uma posição “real” (ou próxima dela) das companhias, mas que, na seara fiscal, os tributos exigíveis sobre a renda fossem calculados dentro de critérios ajustados.

Nascia, assim por força do Decreto-lei nº 401/1968 que introduziu a então chamada “**reserva de manutenção do capital de giro**”, a permissão para que as pessoas jurídicas abatessem do “lucro tributável” (não se adotava ainda a terminologia “lucro real”) a referida reserva, apurada pela aplicação, sobre o capital de giro próprio da empresa no início do exercício, dos coeficientes de correção que deveriam traduzir o aumento de nível geral de preços no período correspondente ao ano-base, expressos em Portaria do Ministro do Planejamento e Coordenação Geral (artigo 19 e § 1º)³.

³ Art 19. A partir do exercício financeiro de 1969, ano-base de 1968, para o cálculo do imposto de renda, será facultada às pessoas jurídicas abater do lucro tributável, a importância correspondente à manutenção do capital de giro próprio, durante o período-base da declaração. ([Vide Decreto-lei nº 1.089, de 1970](#))

§ 1º O montante da manutenção do capital de giro será determinado pela aplicação, sobre o capital de giro próprio da empresa, no início do exercício, dos coeficientes de correção, que deverão traduzir o

E o que se pretendia com esta “reserva”? : justamente manter os valores em nível real (ou o mais próximo disso), já que ela (reserva) seria encontrada pela aplicação sobre o capital de giro próprio da empresa no início do exercício, **dos coeficientes de correção** que deveriam traduzir o aumento dos níveis gerais de preços.

Seria, grosso modo, uma forma de permitir às empresas do País contabilizar como parcela negativa do rédito tributável um montante correspondente, em tese, à perda inflacionária do capital de giro próprio, sofrida durante o exercício. Em outras palavras, admitiu-se que as empresas deduzissem do seu lucro uma importância denominada **reserva de manutenção do capital de giro próprio (RMCGP)**, para manter, em termos exatos, o poder aquisitivo deste capital.

Nesse ponto, para que se possam compreender os mecanismos (alguns dignos de deixar boquiabertos os mais renomados inventores mundiais, inclusive os criados pela literatura universal e nos quadrinhos), havia:

- i) a correção monetária do valor original;
- ii) a depreciação do valor original;
- iii) a depreciação da correção do valor original;
- iv) a correção da depreciação do valor original.

Destaque-se, o mesmo mecanismo descrito acima ocorria com as “amortizações”.

Basicamente este procedimento vigeu até a entrada em vigor do Decreto-lei nº 1.598/1977 que, em seu artigo 42⁴ trouxe como novidade o “Livro Razão Auxiliar em ORTN” que implicava em converter os valores do Ativo Permanente e do Patrimônio Líquido nesta “moeda” fiscal.

aumento de nível geral de preços, no período correspondente ao ano-base, expressos em Portaria do Ministro do Planejamento e Coordenação Geral.

⁴ Razão Auxiliar em ORTN

Art 42 - As pessoas jurídicas de que trata o § 2º do artigo 40 e as que optarem pela correção monetária nos termos desta Subseção deverão manter livro Razão Auxiliar, no qual as contas sujeitas a correção monetária serão escrituradas adotando-se como unidade de conta o valor nominal, de uma ORTN.

§ 1º - No exercício social em que for iniciada a escrituração do Razão Auxiliar em ORTN, os saldos de abertura das contas serão determinados mediante a divisão do saldo da escrituração transferido do balanço anterior pelo valor nominal da ORTN em vigor no mês desse balanço.

§ 2º - A escrituração da movimentação das contas deverá ser feita em partidas mensais, salvo se o contribuinte optar por escrituração em partidas trimestrais.

§ 3º - Os lançamentos no Razão Auxiliar poderão ser feitos, em cada conta, pelo total dos débitos e créditos do mês ou trimestre

Com isso, o valor original⁵ passou automaticamente a ser atualizado a cada período mediante a “simples” (!?) multiplicação do “nº de ORTN” pelo seu valor mensal fixado pelas autoridades monetárias. Diga-se, não se tratava de dar um “plus” ao bem do ativo ou ao PL, mas, sim, **de manter o valor original devidamente atualizado e constante.**

Com isso, o valor original passou a ser - sempre - o valor atualizado pela taxa inflacionária, diga-se, valor constante ao longo do tempo.

Todo esse quadro **acabou por ruir completa e - sejamos justos - FELIZMENTE!** com o último dos planos econômicos de caráter nacional vividos pelo país, o “Plano Real”, nascido a partir da conjugação sequencial de três normas legais:

- LEI Nº 8.880, DE 27 DE MAIO DE 1994. Originalmente MP 434 de 27 de fevereiro de 1994, que dispôs sobre o Programa de Estabilização Econômica e o Sistema Monetário Nacional, instituiu a Unidade Real de Valor (URV) e deu outras providências.
- LEI Nº 9.069, DE 29 DE JUNHO DE 1995. Originalmente MP 542 de 30 de junho de 1994, que dispôs sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabeleceu as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e deu outras providências.
- LEI Nº 10.192, DE 14 DE FEVEREIRO DE 2001. Originalmente MP 1.024 de 30 de junho de 1995, que dispôs sobre medidas complementares ao Plano Real e deu outras providências.

Quadro que, na área fiscal (que é o que releva ver neste momento), fechou-se com a Lei nº 9.249/1995, e que foi assumida pela recorrente como base legal a lhe permitir as exclusões dos valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, nominados por ela mesma como “juros de atualização de mútuos” e que não se sujeitavam à tributação de IRPJ e de CSLL em razão de que “a correção do mútuo é facultativa”.

Feitas estas digressões históricas, necessárias para se avaliar os argumentos da defesa e a acusação do Fisco, passo ao caso concreto.

Reproduzindo novamente o dispositivo para melhor fixação:

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a [Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989](#), e o [art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991](#).

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

⁵ Art 43 - Na transposição para o Razão Auxiliar dos lançamentos da escrituração do exercício da correção, os valores registrados serão convertidos para número de ORTN mediante sua divisão pelo valor nominal de uma ORTN, observadas as seguintes normas:

A dicção é de clareza solar:

- i) Revogou-se a correção monetária das Demonstrações Financeiras fixadas nas duas leis citadas ao final;
- ii) Vedou-se a utilização de qualquer sistema de correção monetária das Demonstrações Financeiras, incluindo as societárias.

Ora, não é necessário maior aprofundamento exegético para se concluir que se está tratando SOMENTE de correção monetária das Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial, DRE, Mutações do Patrimônio Líquido, etc) e de TODO o gigantesco, às vezes quase ininteligíveis, rol de leis, decretos, instruções normativas, atos declaratórios, siglas, abreviaturas, nomenclaturas, etc. que permearam a vida dos brasileiros ANTES do Plano Real e que cuidavam de “correção monetária”.

De outra parte, claramente se vê que o artigo 4º, da Lei nº 9.249, de 1995 NÃO TRAZ NENHUM TIPO DE PERMISSÃO para que valores contabilizados ou que tenham características de “receitas” possam ser excluídos das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, ainda que os documentos que possam lhes ter dado origem ou os lançamentos contábeis que os registraram os nomenclaturem de “correção monetária”.

Em suma, a revogação da correção monetária e a vedação à utilização de qualquer indexador para uma eventual tentativa de aplicação a partir da vigência do artigo 4º, da Lei nº 9.249/1995 tem apenas uma direção: fulminar a antiga “correção monetária das demonstrações financeiras”, JAMAIS criar autorizações legislativas **genéricas** de exclusão (o que equivaleria a praticamente uma isenção ou até não incidência) de receitas auferidas pelos contribuintes.

É o que se infere com absoluta transparência da leitura da exposição de motivos que acompanhou o trâmite da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, aqui reproduzida na parte que interessa ao caso concreto (com destaques acrescidos):

Exposição de Motivos da LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995 (publicada no Diário do Congresso Nacional - Seção 1 - 7/9/1995, Página 21485)

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à consideração de Vossa Excelência Projeto de Lei que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências.

2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

3. Nesse sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras - inclusive para fins societários -, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (arts. 1º ao 5º).

4. A alíquota do imposto de renda que a legislação em vigor é de 25%, foi reduzida para 15%. Já o adicional do imposto, a ser pago sobre o lucro anual que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta e mil reais), teve suas alíquotas uniformizadas em 10% e foi ampliado para alcançar também o lucro presumido.

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

(...)

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamento fiscais.

(...)

10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionistas, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo - TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de risco àquelas pela qual são tributados os rendimentos do mercado financeiro; desonera os dividendos; caminha na direção da equalização do tratamento tributário do capital nacional e estrangeiro; e revoga antiga isenção do imposto de renda incidente sobre a remessa de juros para o exterior, prevista no Decreto-Lei nº 1.215, de 1972 (arts. 9º a 12, § 2º do art. 13, art. 28, e inciso I do art. 32), a fim de que não ocorra qualquer desarmonia no tratamento tributário que se pretende atingir. Igualando-se, para esse fim, o aplicador nacional e estrangeiro.

11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-

se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

(...)

15. Os arts. 6º a 8º dispõem sobre as demonstrações financeiras do exercício de 1995, sujeitas à correção monetária na forma da legislação que está alterando: o arts. 15 e 16 fixam regras relacionadas com a apuração mensal do imposto de renda, adequando as bases de cálculo mensais à extinção da correção monetária e à redução das alíquotas; a alíquota e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro são fixadas nos arts. 19 e 20; o art. 29 eleva o limite de receita para tributação com base no lucro presumido de 12 milhões de UFIR para 12 milhões de reais.

16. Os arts. 17, 18 e 21 a 23 adequam às alterações promovidas pelo Projeto de Lei, dispondo, respectivamente, sobre a incorporação, fusão e cisão de sociedades (art. 21); sobre a tributação de ganhos de capital e a avaliação de bens entregues a sócio ou acionista como devolução de participação no capital societário (arts 17, 18 e 22); e sobre o tratamento das omissões de receita (art. 23).

Respeitosamente,

PEDRO MALAN

Feitas estas regressões históricas, volta-se ao caso concreto, analisando inicialmente a **1ª Infração**:

EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
INFRAÇÃO: EXCLUSÕES INDEVIDAS - OUTRAS EXCLUSÕES		
Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme item 2.1 do Relatório de Auditoria Fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2011	5.522.933,21	75,00
31/12/2012	4.658.826,36	75,00
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99		

Na ótica do Fisco, trata-se de exclusão realizada pela contribuinte diretamente das bases de apuração do IRPJ/CSLL sem nenhum suporte legal, indevida e desacompanhada de documentação que a suportasse.

A propósito, no RAF (fls. 38):

“10. A empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 (linha 78) e 2012 (linha 87), da ficha 09A, à título de “outras exclusões”, os valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36, respectivamente.

11. Intimada a detalhar a composição conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores, através do Termo de Início de Fiscalização cientificado em 20/02/2015 e do Termo de Reintimação Fiscal cientificado em 22/06/2015; a empresa limitou-se a informar que tais valores teriam sido “provenientes de juros de atualização de mútuos”; não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tais exclusões.

12. Da mesma forma, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, nos seus livros de apuração (LALUR) e nas fichas 17 das DIPJ dos anos calendário de 2011 (linha 61) e 2012 (linha 63), a empresa também registrou a exclusão de tais valores.

13. Do exposto, por não terem sido devidamente comprovadas e justificadas pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea, tais exclusões serão objeto de glosa por esta fiscalização, através do lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL.”.

Contraditado pela defesa ao afirmar que “o acórdão originário, como bem destacado pelo CARF, confundiu dedutibilidade de despesas, na apuração do lucro real e com a exclusão de receitas advindas de juros recebidos em contratos de mútuos com empresas ligadas aduziu. O acórdão de que ora se recorre, por sua vez, dispõe que estão sujeitos à incidência do imposto os rendimentos auferidos pela entrega de recursos a pessoa jurídica sob qualquer forma e a qualquer título”.

E concluir na linha de que “os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, **são referentes a juros de atualização de mútuos**, motivo pelo qual a fiscalização não poderia tê-los glosado através do lançamento de auto de infração do IRPJ e da CSLL. **É que a correção do mútuo é facultativa**, motivo que levou a Recorrente a excluir os valores de R\$ 5.522.933,21 e R\$ 4.658.826,36”. (RV – fls. 686/687))

Em síntese, a recorrente entende que tal remuneração financeira, expressamente por ela conceituada como “**juros de atualização de mútuos**”, seria facultativa. No seu dizer literal, “a **correção do mútuo é facultativa**”, direcionando seu pensamento para o artigo 4º, da Lei nº 9.249/1995, verbis:

Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a [Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989](#), e o [art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991](#).

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

Pois bem, além de constar no LALUR (fls. 76 e 126, respectivamente), tais valores também estão estampadas na DIPJ dos anos-calendário de 2011 e 2012 – Ficha 09A – Linhas 78/87, respectivamente (fls. 177 e 223).

Sua origem remonta aos “Contratos de Mútuo” firmados pela recorrente com empresas do mesmo grupo empresarial (documentos juntados às fls. 502/506), todos de mesmo teor e que consignam a abertura de crédito em conta corrente por parte da mutuante a favor das mutuárias, com valores fixos, mas que poderão sofrer reajustes mediante aditivo a ser firmado pelas partes.

E, o mais relevante para o deslinde do caso aqui tratado, em TODOS os Contratos, na sua Cláusula Terceira, consta literal disposição no sentido de que, sobre os empréstimos rotativos e de acordo com a sua utilização e lançamentos em contas correntes, **vencerão rendimentos financeiros às taxas de mercado.**

Confira-se um dos Contratos (fls. 502). Os demais são do mesmo quilate:

Cláusula Terceira: DA TAXA DE REMUNERAÇÃO

As partes resolvem que a taxa de remuneração devida no presente contrato, de uma para outra, será calculada com base na média das taxas de financiamentos captadas pela mutuária no mercado financeiro, aplicadas aos contratos obtidos pelas mutuárias, existente em cada período base societário das empresas.

Então, ao revés do expressado pela recorrente, há, sim, previsão de remuneração nos mútuos, pouco importando a nomenclatura utilizada para definir tais rendimentos, se “juros”, “variação monetária”, “correção monetária”, “receitas financeiras”, etc.

Aliás, a própria recorrente EXPRESSAMENTE reconhece a existência desta renda financeira (RV – fls. 686) e ainda a nomina de “juros de atualização de mútuos”:

Ocorre que os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, são referentes a juros de atualização de mútuos, motivo pelo qual a fiscalização não poderia tê-los

Certo que na sequência a recorrente alega que a correção do mútuo seria “facultativa” (sic) e que, após o advento da Lei nº 9.249/1995, artigo 4º (já tratado antes), não haveria obrigatoriedade de reconhecer nenhuma receita financeira (RV – fls. 687).

Pois bem, acerca da primeira colocação (de que a correção do mútuo seria facultativa), milita contra a recorrente o próprio Instrumento Contratual firmado por ela e suas mutuárias, posto lá constar, literalmente, a incidência dos encargos, sem nenhuma exceção, sob qualquer motivo, sempre lembrando que “Contrato”, na melhor acepção jurídica do termo, retrata “um acordo de duas ou mais partes para entre si, constituir, regular, modificar ou extinguir uma relação jurídica de natureza patrimonial disponível, ou como “instrumento de compatibilização de direitos disponíveis na busca de sua harmonização, para que deem origem a negócios jurídicos”⁶. Ou, como ensina Caio Mario da Silva Pereira, “contrato é um acordo de

⁶ RIBEIRO, Márcia Carla Pereira; GALESKI JUNIOR, Irineu. *Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica*, p. 56.

vontades, na conformidade da lei, e com a finalidade de adquirir, resguardar, transferir, conservar, modificar ou extinguir direitos”, ou ainda, de forma mais sucinta, “o acordo de vontades com a finalidade de produzir efeitos jurídicos”⁷.

Então, acordados os termos e assinado pelas partes seus efeitos irradiam-se até que nova forma de pactuação seja exprimida e novo Instrumento firmado ou, então, o original seja aditado nesse sentido. Não se vê nada disso nos autos.

Já no que tange ao segundo argumento (de que não haveria obrigatoriedade de reconhecer nenhuma receita financeira após a vigência do artigo 4º, da Lei nº 9.249/1995), abstraindo, por desnecessário, repisar o que dito antes sobre este dispositivo legal, fato é que, em parte a recorrente tem razão, ou seja, não há mesmo obrigatoriedade de pactuar qualquer verba remuneratória, fixa, mediante percentuais ou com utilização de outros parâmetros (taxas do mercado financeiro, como no caso concreto) quando firmados mútuos (e isso não apenas entre empresas coligadas ou do mesmo grupo, mas de modo geral).

Porém, **quando fixado** que sobre o empréstimo incidirão encargos remuneratórios (por quaisquer índices, taxas ou parâmetros) e tenham tais rendimentos os nomes que tiverem (juros, correção monetária, etc.), estar-se-á diante de uma clara, óbvia e indiscutível “RECEITA”, em seus conceitos jurídicos, contábeis e tributários.

A respeito, para a melhor doutrina contábil brasileira, “**Receita**” corresponde à *“entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”⁸.*

Na linguagem do Órgão regulador e fiscalizador da profissão contábil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e trata da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, assim foi definida *receita*:

*74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, **juros**, dividendos, royalties e aluguéis*

Para Edmar Oliveira Andrade Filho⁹, “em termos jurídicos o vocábulo *receita* significa **qualquer ingresso** (...) que altere positivamente o patrimônio social de alguém de forma definitiva, isto é, sem estar submetido a qualquer condição”.

⁷ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil: contratos*, p. 7.

⁸ Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

⁹ Imposto de Renda das Empresas 10ª Ed. Atlas – São Paulo – 2013 – pg. 131 (destacou-se)

E ainda, na sequência: “o conceito jurídico de receita **não se confunde com a mera movimentação de valores (dinheiro), especialmente nos casos em que há recursos que devam ser repassados a outrem em virtude de obrigação advinda de lei ou de contrato**”.

Na legislação tributária, RIR/199, então vigente:

Seção IV

Outros Resultados Operacionais

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art. 373. **Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras** de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17](#), e [Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º](#), e [Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º](#)).

Variações Monetárias

Variações Ativas

Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18](#), [Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º](#)).

Parágrafo único. **As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso** ([Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º](#)).

Resumindo e concluindo, os valores de R\$ 5.522.933,21 em 2011 e de R\$ 4.658.826,36 em 2012, **referentes a juros de atualização de mútuos** são RECEITAS na mais lúdima acepção conceitual e, por isso, sujeitas à tributação do IRPJ e da CSLL, sendo, pois, INDEVIDA a exclusão procedida pela contribuinte em seu LALUR (fls. 76 e 126) e, conseqüentemente, das bases impositivas das duas exações nos anos-calendário de 2011 e 2012.

Desse modo, correto o procedimento fiscal de não aceitar mencionada exclusão e lançar, de ofício, os montantes respectivos. Destaque-se, ainda, que o condutor do feito elaborou planilhas demonstrativas dos cálculos dos juros sobre mútuos (fls. 367/375).

Pelo exposto, em relação à primeira infração, nego provimento ao recurso voluntário.

Passo à 3ª infração imputada pelo Fisco (a segunda, por depender o que for decidido pelo Colegiado em relação às demais, analisarei mais à frente).

3ª INFRAÇÃO

REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT		
INFRAÇÃO: AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE		
O sujeito passivo efetuou ajuste negativo indevido, decorrente do regime tributário instituído pelo capítulo III da Lei nº 11.941/09, conforme demonstrado no item 2.2 do Relatório da Auditoria Fiscal, em anexo..		
Fato Gerador	Valor Apurado	Multa (%)
31/12/2011	47.857.104,86	75,00
31/12/2012	4.658.826,36	75,00
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247 e 250 do RIR/99. Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09; art. 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77. Arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 11.941/09, art 6º, § 5º, b do Decreto-Lei nº 1.598/77		

A acusação fiscal pontua (RAF – fls. 38/39):

- i) Que a “*empresa informou em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e em suas DIPJ dos anos-calendários de 2011 e 2012, na ficha 09A, linha 02, à título de “Ajuste do Regime Tributário de Transição (RTT)”, os valores de ajustes negativos de R\$ 47.857.104,86 e R\$ 9.483.651,00, respectivamente*”;
- ii) Intimada, “*através do Termo de Início de Fiscalização científico em 20/02/2015, e reintimada, através do Termo de Reintimação Fiscal científico em 22/06/2015, a detalhar a composição, conforme o plano de contas e escrituração, e a comprovar documentalmente tais valores. Decorridos os prazos estipulados, o mesmo apenas apresentou a esta fiscalização a informação de que tais valores teriam sido provenientes do “resultado da consolidação do REFIS”, não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tal exclusão*”;
- iii) Igualmente em relação à apuração da base de cálculo da CSLL no seu Livro de apuração (LALUR) e nas suas DIPJ dos anos calendários de 2011 e 2012, “*a empresa excluiu indevidamente estes mesmos valores, conforme consta na linha 02, da ficha 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido)*”;

Para concluir em relação a este tópico infracional que “*portanto, tais ajustes negativos, por não terem sido justificados e comprovados pelo contribuinte, serão objeto de glosa por esta fiscalização, através de lançamento de autos de infração do IRPJ e da CSLL*”.

Em suas alegações a recorrente rebate a imputação dizendo que tais montantes “são referentes ao resultado da consolidação do Refis, conforme determina a Lei n. 11.941 de 2009” (RV – fls. 691).

Mais, que “consolidou no REFIS IV o valor de R\$ 17.808.428,15 (REFIS IV – REFIS AMORTIZAÇÃO) e zerou o passivo, como se observa do balancete de fls. 500/501 e 589/592.(...) Os saldos do REFIS anterior (Lei n. 9.964/2000), foram transferidos para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009). Em função da redução de multa, juros, utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, a diferença de R\$ 17.808.428,15 para R\$ 47.857.104,86, que totalizou R\$ 30.048.676,71, foi considerada no resultado, com a consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme determina a própria Lei”.

Junta documentos e conclui que “esclarecidas as divergências apontadas pela fiscalização, deve ser acolhido o recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido e julgar totalmente improcedente este auto de infração, não sendo verídica a afirmação do acórdão recorrido de que a Recorrente não teria se desincumbido do seu ônus probatório”.

A respeito, prevê a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, em seu artigo 4º, parágrafo único:

Art. 4º (...)

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Então, indubitavelmente, respeitados os conceitos expressos nos artigos precedentes, a redução de juros, multa e encargos não comporá a base de cálculo dos tributos elencados.

Em outro dizer, embora surja uma “receita”, técnica, contábil e tributariamente falando, posto que contrapartida será uma redução do passivo, que deixará de existir, aumentando o patrimônio da aderente ao parcelamento, este “plus” não será objeto de tributação, por expressa opção do legislador.

Quanto a isso, embora a recorrente tenha se rebelado contra a ação fiscal e contra a decisão de 1º Piso, não houve qualquer entendimento oposto nas manifestações de ambas. Ao contrário, literalmente aduziu a decisão *a quo* (Ac. DRJ – fls. 664):

“Outrossim, concordamos que os débitos anteriormente suspensos, mormente por razão de discussão administrativa ou qualquer outra que não revista o crédito tributário de incondicionalidade por parte do contribuinte, quando confessados por ocasião de parcelamento, tornam-se dedutíveis.

Todavia, conforme a própria informação em impugnação, parte dos débitos em foco foram transferidos de outra modalidade de parcelamento (saldos do REFIS anterior ou PAES) para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009), em que a incondicionalidade em seu reconhecimento se concretizou naquele momento (confissão anterior para parcelamento)”.

Na mesma linha, a Fiscalização (RAF – fls. 38/39):

“Decorridos os prazos estipulados, o mesmo apenas apresentou a esta fiscalização a informação de que tais valores teriam sido provenientes do “resultado da consolidação do REFIS”, não apresentando nenhuma documentação comprobatória que justificasse tal exclusão”.

Em suma, as Autoridades Tributárias que se manifestaram nos autos em momento algum questionaram a dedutibilidade prevista na Lei nº 11.941/2009. Questionaram, sim, a inclusão de outros parcelamentos e a falta de comprovação documental do alegado.

Em sede de impugnação e recurso voluntário, a interessada trouxe os documentos que entendeu comprovariam suas aduções.

É sobre isso que passo a discorrer.

Princípio com um alerta à defesa da recorrente:

“Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”. (Fabiana Del Padre Tomé in “A prova no Direito Tributário”, Editora Noesis, 2005)

Na mesma linha a jurisprudência deste Tribunal Administrativo Tributário Federal:

IRPJ – PROVA – *Cumpra à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido. (Acórdão nº 107-07882)*

Adentro a esta seara porque o que se tem nos autos é um enfeixamento de documentos e registros contábeis promovido pela recorrente sem nenhuma coordenação e ordenamento, sequer um índice ou um planilhamento de valores de forma a permitir aos que manuseiam o processo, especialmente este Relator e os demais Conselheiros, ter uma visão, ainda que superficial, do que pretende a interessada provar, revestindo-se, na verdade, de um rol documental aleatório sem qualquer cruzamento de informações e consistência entre o alegado e o que se pretendeu demonstrar.

Em outro dizer, os documentos e registros foram esparsas e dispersamente acostados aos autos e referidos pela defesa de forma genérica, ao procurar fazer sua vinculação com as peças recursais.

Sem maiores digressões e apenas a título de exemplo (há mais!), veja-se como as inconsistências se estampam nos autos:

1º Exemplo:

RV (fls. 693/695):

Os saldos do REFIS anterior (Lei n. 9.964/2000), foram transferidos para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009). Em função da redução de multa, juros, utilização de prejuízos fiscais e bases negativas, a diferença de R\$ 17.808.428,15 para R\$ 47.857.104,86, que totalizou R\$ 30.048.676,71, foi considerada no resultado, com a consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL, conforme determina a própria Lei. A Recorrente junta aos autos, também, o razão analítico do mês de junho/2011 (fls. 614), que, em contrapartida, contém os R\$ 30.048.676,71.

Documentos juntados (Balancete e Razão – fls. 500 e 614):

00013 - USINA PEDROZA					
Balancete do período de 01/06/11 a 30/06/11				Data Emissão: 17/05/2016	
				Hora Emissão: 17:58	
				Página: 3	
Extenso	Red.	Descrição	Saldo Anterior	Débitos	Créditos
2202010103998	03648	REFIS - IV	0,00	0,00	19.386.584,51
2202010103999	02040	REFIS AMORTIZACAO (-)	1.008.019,93	570.136,43	0,00
					Saldo Atual
					19.386.584,51-
					1.578.156,36

00013 - USINA PEDROZA					
Razão Analítico do período de 01/06/11 à 30/06/11				Data Emissão: 05/06/2017	Fl. 614
				Hora Emissão: 11:13:45	
				Página: 0001	
33040103 - 1.637 - OUTRAS RECEITAS					
Totais do Mês: junho/2011				1.351,56	36.511.930,54
				36.510.578,98-	
Totais da Conta: 3304010303006 - 03285 - Outras receitas				0,00	1.351,56 36.511.930,54
					36.510.578,98-

Avaliação da prova e argumentos:

Tomando-se o argumentado pela recorrente, a diferença de R\$ 17.808.428,15 (R\$ 19.386.584,51 – R\$ 1.578.156,36) para R\$ 47.857.104,86 **deveria ser R\$ 30.048.676,71.**

Mas não é!

Ao contrário, o número encontrado no Livro Razão **juntado pela recorrente é R\$ 36.510.578,98.**

2º Exemplo:

Tomando a mesma informação anterior e comparando com a ÚNICA planilha juntada pela defesa (e ainda assim sem discriminação das rubricas, o que foi feito pelo Relator da decisão *a quo*) igualmente não há consistência de valores.

Veja-se:

- | | |
|--|-------------------|
| a) Valor constante no Balancete (fls. 500) | R\$ 17.808.428,15 |
| b) Valor da Planilha resumo do parcelamento (fls. 613) | R\$ 17.645.594,53 |

Conferindo:

00013 - USINA PEDROZA						
Balancete do período de 01/06/11 a 30/06/11				Data Emissão: 17/05/2016		
				Hora Emissão: 17:58		
				Página: 3		
Extenso	Red.	Descrição	Saldo Anterior	Débitos	Créditos	Saldo Atual
2202010103998	03648	REFIS - IV	0,00	0,00	19.386.584,51	19.386.584,51
2202010103999	02040	REFIS AMORTIZACAO (-)	1.008.019,93	570.136,43	0,00	1.578.156,36

Créditos referentes a consolidação do Refis 28/06/2011 - Redução de juros e multa mais conforme Lei 11.941/2009 e Recibos anexos.

mod 1		mod 2		mod 3	
11.276.341,90		11.778.441,33		3.014.932,10	
7.301.844,90		9.248.540,77		2.514.976,15	
3.974.497,00	1	2.529.900,56	1	499.955,95	1
3.381.692,92	2	5.428.176,17	2	1.300.515,62	2
7.356.189,92	3	7.958.076,73	3	1.800.471,57	3
mod 4		mod 5		mod 6	
319.460,00		60.923,70		2.172.094,29	
259.500,66		37.845,14		1.743.548,53	
59.959,34	1	23.078,56	1	428.545,76	1
-	2	19.272,65	2	-	2
59.959,34	3	42.351,21	3	428.545,76	3
total		17.645.594,53			

E ainda que se somem os dois valores (R\$ 17.808.428,15 + R\$ 17.645.594,53) nem de longe se chegará ao montante que a recorrente excluiu, R\$ 47.857.104,86 (+) 9.483.651,00, totalizando exclusões da ordem de R\$ 57.340.755,86.

3º Exemplo:

Aduz a recorrente em seu RV (fls. 695):

A Recorrente junta aos autos, também, o razão analítico do mês de junho/2011 (fls. 614), que, em contrapartida, contém os R\$ 30.048.676,71.

Razão analítico citado pela defesa (fls. 614):

33040103 - 1.637 - OUTRAS RECEITAS					
3304010303006 - 03285 - Outras receitas				Saldo Anterior:	0,00
0105/00030-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	7.067.186,84	7.067.186,84-
0105/00031-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	5.962.979,15	13.030.165,99-
0105/00032-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	9.653.952,52	22.684.118,51-
0105/00033-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	4.841.409,67	27.525.528,18-
0105/00034-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	1.312.301,25	28.837.829,43-
0105/00046-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	943,39	28.836.886,04-
0105/00035-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	612.790,53	29.449.676,57-
0105/00036-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	1.290.899,83	30.740.576,40-
0105/00037-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	398.478,99	31.139.055,39-
0105/00038-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	183.650,08	31.322.705,47-
0105/00039-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	1.220,36	31.323.925,83-
0105/00040-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	40.072,47	31.363.998,30-
0105/00041-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	725.351,42	32.089.349,72-
0105/00042-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	11.594,46	32.100.944,18-
0105/00043-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	1.020.849,84	33.121.794,02-
0105/00044-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	3.389.193,13	36.510.987,15-
0105/00045-001	30/jun/11	Divs	VLR. TRANSF. CFE. RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO REFS - IV	408,17	36.510.578,98-
Totais do Mês: junho/2011				1.351,56	36.511.930,54
Totais da Conta: 3304010303006 - 03285 - Outras receitas				0,00	1.351,56 36.511.930,54 36.510.578,98-

Pergunta-se: onde estão os R\$ 30.048.676,71?

Por fim, bom destacar novamente, os parcos registros contábeis juntados reportam-se a junho de 2011, enquanto que os lançamentos de ajustes no RTT referem-se a 31 de dezembro de 2011 e 2012.

Veja-se, exemplificativamente (fls. 500/501):

00013 - USINA PEDROZA		Data Emissão: 17/05/2016
Balancete do período de 01/06/11 a 30/06/11		Hora Emissão: 17:58
		Página: 3

00013 - USINA PEDROZA

Data Emissão: 17/05/2016

Hora Emissão: 17:13:51

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS POR DATA DE LANÇAMENTO - DIÁRIO

Página : 0001

De qualquer modo, ainda que este Relator não possa deixar de realçar – uma vez mais – a forma dispersa e desconexa com que foram juntadas aos autos as provas, ainda assim, dentro do princípio da busca da verdade material, inerente ao processo administrativo-fiscal, penso seja lícito reconhecer que o frágil rol probatório, de uma forma ou outra, em menor ou maior quantidade, bem ou mal distribuído e sem planilhamento algum ou um singelo índice, existe nos autos.

E, existindo, devem ser mensurados, na medida do possível.

É o que passo a fazer.

A recorrente alegou e juntou aos autos documentos que comprovariam sua adesão ao parcelamento estatuído pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, os correspondentes recibos confirmando a opção (fls. 593/612), para, em seguida, na ÚNICA planilha que elaborou (e ainda sem identificação das rubricas) mostrar o total parcelado e as reduções correspondentes (fls. 613):

Créditos referentes a consolidação do Refis 28/06/2011 - Redução de juros e multa mais conforme Lei 11.941/2009 e Recibos anexos.

mod 1	mod 2	mod 3		
11.276.341,90	11.778.441,33	3.014.932,10		
7.301.844,90	9.248.540,77	2.514.976,15		
3.974.497,00	1 2.529.900,56	1 499.955,95	1	
3.381.692,92	2 5.428.176,17	2 1.300.515,62	2	
7.356.189,92	3 7.958.076,73	3 1.800.471,57	3	
mod 4	mod 5	mod 6		
319.460,00	60.923,70	2.172.094,29		
259.500,66	37.845,14	1.743.548,53		
59.959,34	1 23.078,56	1 428.545,76	1	
-	2 19.272,65	2 -	2	
59.959,34	3 42.351,21	3 428.545,76	3	
total	17.645.594,53			

Pois bem, como dito antes, **a planilha não identifica NADA** (certamente as informações “mod 1”, “mod 2”, etc. são códigos, nomenclaturas e símbolos utilizados internamente na empresa, mas de total desconhecimento deste Colegiado), impondo um exercício de adivinhação para se chegar a algum resultado inteligível.

Nesse contexto e lançando mão do trabalho de garimpagem do Relator da decisão *a quo* (que certamente deve ter tido o mesmo grau de dificuldade aqui exposto para chegar a uma conclusão lógica), é possível ter-se a seguinte posição (Ac. DRJ – fls. 664):

1	Valores Sem Reduções	28.622.193,32
2	Valor com Reduções	21.106.256,15
3	Reduções (1-2)	7.515.937,17
4	PF + BN utilizados	10.129.657,36
5	Total benefícios (3+4)	17.645.594,53

Nesse instante já é lícito entender que somente a parcela de R\$ 7.515.937,17 teria condições de ser aceita como exclusão do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, claro, se atendidas outras peculiaridades e requisitos.

Isso porque, no literal dizer do parágrafo único, do artigo 4º, da Lei nº 11.941/2009, “**Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei**”.

Em claras palavras e sem meios termos, o que o dispositivo retro permite é não oferecer à tributação a **REDUÇÃO** que ocorrer, quando da adesão ao parcelamento, **DAS MULTAS, JUROS E ENCARGOS**, que, na forma da planilha acima, foi de R\$ 7.515.937,17.

Com isso se elimina qualquer possibilidade de que o montante de R\$ 10.129.657,36, que se refere aos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas (CSLL), possam fazer parte do benefício, mais não fosse, pelo singelo motivo de que tais valores foram guindados, por força dos §§ 7º e 8º, do artigo 1º, a uma espécie de “moeda” para liquidação justamente dos encargos, juros e multa citados no parágrafo único, do artigo 4º.

*§ 7º As empresas que optarem pelo pagamento ou parcelamento dos débitos nos termos deste artigo **poderão liquidar os valores correspondentes a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, inclusive as relativas a débitos inscritos em dívida ativa, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.***

§ 8º Na hipótese do § 7º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e 9% (nove por cento), respectivamente.

Em suma, pelo que expus, concordo parcialmente com o ponto de vista externado pela decisão *a quo*, dela divergindo unicamente na parte em que não aceitou que o valor de R\$ 7.515.937,17 pudesse ser passível de exclusão das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL.

Volto-me, agora, aos demais valores citados pela defesa, o primeiro deles, R\$ 30.048.676,71.

Como já visto anteriormente neste voto, no RV (fls. 693/695), a recorrente diz que este montante seria resultado da “*diferença de R\$ 17.808.428,15 para R\$ 47.857.104,86, que totalizou R\$ 30.048.676,71*”. Ocorre que, já mostrado exaustivamente atrás, inexistente qualquer documentação comprobatória de que tal valor se referisse aos benefícios da Lei nº 11.941/2009, ficando o alegado no mero terreno argumentativo, por isso desconsiderado, não se olvidando que, pelo Livro Razão apresentado pela interessada (fls. 614), o valor desta possível diferença seria **R\$ 36.510.578,98**.

Finalmente, em relação aos R\$ 17.808.428,15, embora esteja registrada contabilmente a operação (fls. 500), igualmente inexistente material documental que a confirme.

Na verdade, é bem possível e é lícito presumir, pela proximidade dos valores totais envolvidos e pela data dos lançamentos contábeis, se estar diante da mesma operação (confirmada) de adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, tema já tratado neste voto e que pugnou pelo provimento do recurso voluntário nesta parte, aceitando como comprovado o montante de R\$ 7.515.937,17, lembrando que a somatória da redução de encargos acrescida da utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL atingiu R\$ 17.645.594,53, portanto, bem próximo do valor contabilizado (fls. 500) de R\$ 17.808.428,15 (cf. planilha anteriormente reproduzida).

Em síntese, salvo incontestável comprovação por parte da recorrente (o que não se estampa nos autos), o montante a ser aceito é aquele comprovado pela documentação acostada (fls. 593/613).

Atente-se, por relevante, que o valor de R\$ 319.339,63 (R\$ 148.646,70 + R\$ 170.692,93), reclamado pela defesa em seu RV (fls. 692), já se encontra integrado ao importe provido neste voto (cf. fls. 598):

CNPJ: 10.197.200/0004-82						
Debcad	Valor Principal R\$	Valor da Multa Isolada R\$	Valor da Multa (Ofício/Mora) R\$	Valor dos Juros R\$	Valor Consolidado sem Reduções R\$	Situação do Débito
49.902.419-2	49.700,34	0,00	7.455,07	91.491,29	148.646,70	Suspensão por Impugnação
49.940.767-9	55.953,10	0,00	11.190,60	103.549,23	170.692,93	Suspensão por Recurso Administrativo

Por fim, para que dúvidas não parem, enfrenta-se a alegação da recorrente de que deveriam ser observados os dizeres da Solução de Consulta nº 66/11, da SRRF/7ª RF, assim ementada:

Ementa: DEDUTIBILIDADE. PARCELAMENTO DEFERIDO. TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E JUROS DE MORA CONSOLIDADOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os débitos do sujeito passivo relativos a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, regra geral, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, sendo vedada a dedução do imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou

responsável em substituição ao contribuinte. Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições lançados em auto de infração e consolidados em parcelamento já deferido são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

Pois bem, a matéria já foi apreciada pela decisão *a quo*, abaixo reproduzida (fls. 664/665), com a qual concordo e adoto como parte de minhas razões de decidir:

“Quanto aos R\$ 17.808.428,15 restantes, apontado como valor consolidado com as vantagens da Lei 11.941/09, cabe esclarecer que tais valores seriam dedutíveis no seu reconhecimento, segundo o regime de competência, conforme previsão do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

Neste ponto, desenvolve a Solução de Consulta DISIT07 nº 66/2011:

(...)

Outrossim, concordamos que os débitos anteriormente suspensos, mormente por razão de discussão administrativa ou qualquer outra que não revista o crédito tributário de incondicionalidade por parte do contribuinte, quando confessados por ocasião de parcelamento, tornam-se dedutíveis.

Todavia, conforme a própria informação em impugnação, parte dos débitos em foco foram transferidos de outra modalidade de parcelamento (saldos do REFIS anterior ou PAES) para consolidação do REFIS IV (Lei n. 11.941/2009), em que a incondicionalidade em seu reconhecimento se concretizou naquele momento (confissão anterior para parcelamento).

Os valores procedentes de outros parcelamentos especiais, com base no disposto pela Lei 9.964/00, art. 3º, I, e Lei 10.684/03, art. 15, I, já seriam considerados confissões irretratáveis de dívida desde sua consolidação, não se aplicando o acima exposto.

A transferência para o novo parcelamento não significa renovação da dedutibilidade do débito, a fim de que se deduza por várias vezes o montante.

Portanto, a redução, sem efeitos tributários (já explicado), tampouco a renovação do parcelamento devem ser objeto de exclusão da base tributável, razões pelas quais se confirma o lançamento efetuado.

No mesmo sentido tratam-se os débitos não parcelados anteriormente que estivessem em cobrança, os quais eram prontamente executáveis”.
(negritos acrescentados).

Complementando a posição da Turma Julgadora de 1º Grau, tratando-se de valores já objeto de parcelamentos pelas Leis nºs 9.964/2000 e 10.684/2003¹⁰, a possibilidade de sua nova aceitação como dedutíveis em razão da confissão de dívida havida, deixando de estar ao abrigo do artigo 41, da Lei nº 8.981/1995¹¹, não encontra amparo, posto que já ocorrido tal evento anteriormente, de modo que se estaria diante de duplo ou triplo benefício dos mesmos fatos.

Em outro dizer, os valores de débitos tributários confessados quando da adesão aos parcelamentos trazidos pelas Leis nºs 9.964/2000 e 10.684/2003 e novamente revalidados dentro da sistemática da Lei nº 11.941/2009 **NÃO SE CONSTITUEM** em novação de dívida (Código Civil – artigo 360)¹², mas em mera consolidação do mesmo débito. Nas palavras escorreitas de Orlando Gomes (com destaques acrescidos), “conforme a doutrina moderna, a novação só se configura, ao contrário do que ocorria no Direito Romano, se houver diversidade substancial entre as duas dívidas, a nova e a anterior. Não há novação quando apenas se verifiquem acréscimos ou outras alterações secundárias na dívida, como por exemplo, a estipulação de juros, a exclusão de uma garantia, o encurtamento do prazo de vencimento e, ainda, a aposição de um termo”. (Orlando Gomes – in Curso de Direito Civil – Direito das Obrigações – 15ª Ed. Rio de Janeiro – Forense 2001 – pg. 136).

Na visão de Carlos Roberto Gonçalves (Direito Civil Brasileiro. 4ª Ed. São Paulo - Saraiva, 2008, volume II – pg. 318-319), “é imprescindível que o credor tenha a intenção de novar, pois importa renúncia ao crédito e aos direitos acessórios que o acompanham. Quando não manifestada expressamente, deve resultar de modo claro e inequívoco das circunstâncias que envolvem a estipulação. Na dúvida, entende-se que não houve novação, pois esta não se presume”.

Na Corte Suprema:

10

CNPJ: 10.197.200/0001-30

Nome Empresarial: UZINA PEDROZA SA

RECIBO DE CONSOLIDAÇÃO DE PARCELAMENTO DE SALDO REMANESCENTE DOS PROGRAMAS REFIS, PAES, PAEX E PARCELAMENTOS ORDINÁRIOS - ART. 3º -

¹¹ Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

¹² Art. 360. Dá-se a novação:

I - quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior;

II - quando novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor;

III - quando, em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este.

*Adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não **implica a novação**, ou seja, a extinção da obrigação, **mas mero parcelamento**. (RHC nº 89.618/RJ, Primeira Turma, Relator - Ministro Marco Aurélio, DJ de 09/03/2007)*

Concluindo, ao trazer para o campo da Lei nº 11.941/2009 débitos tributários que já havia levado para parcelamentos pelas regras das legislações antecedentes, a recorrente, naquele momento, conforme cada situação concreta, poderia ter utilizado referidos valores como dedutíveis, em função da exigibilidade não estar mais suspensa, por força da confissão de dívida.

Se não o fez, deixou passar *in albis* tal momento temporal e só poderia tentar sua utilização quando da adesão ao parcelamento pela Lei nº 11.941/2009 se comprovasse tal ocorrência. Porém, nada disso consta dos autos.

Por fim, mas não menos relevante, impende observar que, mesmo cumpridos integralmente todos os regramentos legais, certamente existem débitos da recorrente relativos a tributos que sequer seriam dedutíveis sob quaisquer circunstâncias, como o IRPJ:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, artigo 41, § 2º:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

(...)

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o Imposto de Renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável em substituição ao contribuinte.

Afasto, portanto, as argumentações suscitadas pela recorrente em relação a este tópico.

Resumindo, em relação à 3ª Infração – “**AJUSTE DO RTT EFETUADO INDEVIDAMENTE**”, dou provimento parcial ao RV para afastar da tributação o valor de R\$ 7.515.937,17.

Considerando que a contabilização do parcelamento fez-se em junho/2011, este será o mês assumido neste voto, inclusive para fins de delimitação temporal na análise da 2ª infração, que trata de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais.

Passo à análise da 2ª Infração:

2ª INFRAÇÃO

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
Multa devida pela falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de

cálculo estimada em função dos balanços de suspensão ou redução, conforme item 3.2 do Relatório da Auditoria Fiscal, em anexo.	
Fato Gerador	Valor Apurado da Multa
31/01/2011	1.139,33
31/03/2011	1.400.821,88
30/06/2011	3.915.891,11
30/09/2011	327.050,96
31/03/2012	1.185.478,13
30/04/2012	14.743,53
31/05/2012	15.080,48
30/06/2012	14.026,54
31/07/2012	17.351,53
31/08/2012	15.612,56
30/09/2012	20.464,57
31/12/2012	332.162,86
<u>TOTAL</u>	<u>7.259.823,48</u>
Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2011 e 31/12/2012: Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07	

Defendendo-se da autuação, a recorrente discorreu longamente em seu RV sobre os lançamentos de multa isolada por insuficiência dos recolhimentos de estimativas mensais, assentando, basicamente, **i)** aplicação da Súmula CARF nº 105; **ii)** ocorrência de bis in idem pela concomitância com a multa de ofício; e, **iii)** ilegalidade

Entendo que razão não cabe à contribuinte.

Explico.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o

ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as

seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

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

Feitas estas aduções, volto-me, agora, aos argumentos esposados pela recorrente para buscar afastar a tributação, a saber:

- i) aplicação da Súmula CARF nº 105;
- ii) ocorrência de bis in idem pela concomitância com a multa de ofício; e,
- iii) ilegalidade.

Início pelo primeiro item, ou seja, a tentativa de aplicação da Súmula CARF nº 105, e o afastamento de plano, posto que a mesma cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007 e, no caso concreto aqui apreciado, os anos-calendário são 2011 e 2012. Por isso, nego provimento ao RV neste tópico.

Sobre o segundo item, já visto exaustivamente no voto acima transcrito, não há qualquer tributação em duplicidade, posto que os eventos, fatos geradores e tipificação legal das multas isoladas e da multa de ofício são totalmente diversos e calcados em lei plenamente vigente, de modo que igualmente não há como prover a peça recursal neste aspecto.

Finalmente, dirijo-me ao tópico três da peça recursal para este tema, ou seja, a alegação de “ilegalidade” que macularia os lançamentos de multa isolada.

Ora, sabem todos os operadores do direito, os Conselheiros deste Tribunal Administrativo Tributário Federal e os contribuintes de modo geral que ao julgador administrativo é defeso prolatar decisão ou firmar voto alegando ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, temas que, irremediavelmente, fogem à competência deste Colegiado Administrativo apreciar ou perquirir, dado este controle ser da alçada exclusiva do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º, da Constituição Federal.

Ademais, para fulminar de vez o assunto, há verbete plenamente vigente e de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, a teor do artigo 72 do Regimento Interno (“Art. 72. *As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF*”), no caso, a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, no que é mais pertinente, impossível aos Conselheiros ignorar que há norma legislativa em plena vigência e de observância obrigatória, no caso, o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Deve ser destacado que o § 6º do indigitado artigo traz algumas exceções a esta regra geral, porém não aplicáveis ao caso¹³.

Portanto, absolutamente impertinente na seara administrativa a ilegalidade suscitada pela recorrente, de modo que, neste aspecto, sequer conheço do recurso voluntário.

Todavia, como há provimento parcial do RV em relação à infração nº 3 e que impacta diretamente no cálculo das multas isoladas aplicadas, o RV deve ser parcialmente provido para cancelar parte do lançamento, conforme abaixo se explicita.

Partindo dos autos de infração e dos cálculos realizados pela Fiscalização para apuração das bases de cálculo das multas isoladas e respectivo valor do lançamento (50% da BC - fls. 306 – IRPJ e 312 – CSLL), é possível chegar ao seguinte quadro:

IRPJ		CSLL	
<u>1. Histórico</u>	<u>2. Valores</u>	<u>1. Histórico</u>	<u>2. Valores</u>

¹³ § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos [arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#); [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do [art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993](#); ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do [art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993](#). [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

-	-	-	-
1. BC IRPJ Declarada DIPJ	-145.869,46	1. BC CSLL Declarada DIPJ	-145.869,46
2. (-) Glosa Outras Exclusões	4.945.343,21	2. (-) Glosa Outras Exclusões	4.945.343,21
3. (-) Glosa Ajustes RTT (*)	40.131.126,33	3. (-) Glosa Ajustes RTT (*)	40.131.126,33
4. (-) Compensação Prejuízos	-9.855.718,79	4. (-) Compensação Prejuízos	-9.855.718,79
5. (=) BC Ajustada (1 - 2 - 3 - 4)	35.074.881,29	5. (=) BC Ajustada (1 - 2 - 3 - 4)	35.074.881,29
6. IRPJ - Alíquota 15%	5.261.232,19	6. CSLL - Alíquota 9%	3.156.739,32
7. IRPJ - Adicional 10% (**)	3.495.488,13	7. CSLL - Adicional	-
8. (=) IRPJ Apurado (6 + 7)	8.756.720,32	8. (=) CSLL Apurada (6 + 7)	3.156.739,32
9. (-) IRPJ Devido Meses Anteriores	- 2.803.922,40	9. (-) CSLL Devida Meses Anteriores	-1.011.572,06
10. (=) Estimativa Mensal Devida (8-9)	5.952.797,92	10. (=) Estimativa Mensal Devida (8-9)	2.145.167,26
11. (-) Estimativa Recolhida	-	11. (-) Estimativa Recolhida	-
12. (=) Estimativa Ñ Recolhida (10-11)	5.952.797,92	12. (=) Estimativa Ñ Recolhida (10-11)	2.145.167,26
13. Multa Isolada - (12 * 50%)	2.976.398,96	13. Multa Isolada - (12 * 50%)	1.072.583,63
14. Valor Lançado AI	3.915.891,11	14. Valor Lançado AI	1.410.800,80
15. (=) Valor Exonerado (14 - 13)	939.492,15	15. (=) Valor Exonerado (14 - 13)	338.217,17

(*) Autuação R\$ 47.647.063,50 (-) Exonerado R\$ 7.515.937,17

(**) R\$ 35.074.881,29 (-) 120.000,00 - 6 meses (*) 10%

Assim, deve ser dado provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos de multa isolada por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL nos valores de R\$ 939.492,15 e R\$ 338.217,17, respectivamente.

CONCLUSÃO

Pelo exposto e o que mais consta nos autos, concluo meu voto no sentido de, **i)** não conhecer do recurso voluntário em relação às matérias de cunho constitucional ou legal suscitadas pela defesa; **ii)** na parte conhecida, DAR PROVIMENTO PARCIAL para afastar dos lançamentos de IRPJ e de CSLL o valor tributável de R\$ 7.515.937,17 relativamente à 3ª infração (Ajustes RTT) e R\$ 939.492,15 e R\$ 338.217,17, valores das multas isoladas de IRPJ e de CSLL respectivamente, referentes à 2ª Infração, na forma demonstrada ao final deste voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Para fins de execução do acórdão, estes são os valores **originais** exonerados:

1	2	3	4
<u>PERÍODO</u>	<u>VALOR TRIBUTÁVEL</u>	<u>IRPJ EXONERADO</u>	<u>CSLL EXONERADA</u>
jun/2011	7.515.937,17	1.866.984,26 (*)	676.434,34
jun/2011	MULTA ISOLADA	939.492,15	338.217,17
<u>TOTAIS</u>		<u>2.806.476,41</u>	<u>1.014.651,51</u>

(*) = R\$ 7.515.937,17 (*) 15% (+) R\$ 7.515.937,17 (-) R\$ 120.000,00 (*) 10%

Voto Vencedor

Conselheira: Junia Roberta Gouveia Sampaio – Redadora Designada

Inobstante as sempre substanciosas alegações do voto do Conselheiro Relator Paulo Matheus Ciccone, o colegiado, tendo em vista a nova regra processual prevista no do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, prevaleceu no colegiado o novo posicionamento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto à impossibilidade da cobrança concomitante entre multa de isolada e multa de ofício.

A decisão foi proferida no Acórdão nº 9101-005.080, o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

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

É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

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

Diante da clareza com que expõe a discussão, transcrevo parte do voto vencedor do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, o qual adoto como razão de decidir:

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

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

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105

(...)

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

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

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a

situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

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

Em face do exposto, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores*

(assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.