



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

Processo nº 10510.724286/2012-68
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1301-000.323 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 06 de abril de 2016
Assunto PEDIDO DE DILIGÊNCIA. OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrentes ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A e
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste Colegiado, por unanimidade de votos, converter o presente julgamento em diligência para que a unidade de origem analise documentação acostada aos autos, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator.

(documentos assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Relatório

Para uma melhor descrição dos fatos adoto o relatório da decisão recorrida.

Tratam-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), anexados às fls. 02/60, decorrentes da apuração das seguintes infrações, conforme descrito no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 61/74:

1. LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS:

- na escrituração digital da contribuinte, dos anos-calendário de 2007 a 2009, verificou-se a existência de mútuos, contabilizados no Ativo, Conta 1201010000 – CRÉDITOS EM INTERLIGADAS;

- intimada, a contribuinte apresentou os arquivos digitais do período de 1997 a 2009 e as cópias dos contratos de mútuo com empresas interligadas firmados no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2009, anexados às fls. 164/1.375, 1.980/2.953, 3.150/4.598, 4.804/6.440, 6.471/7.474, 7.512/8.805, 8.850/9.930 e 9.956/11.511, nos quais, na cláusula terceira, está prevista a incidência de juros de 6% ao ano, computados desde a sua contratação, inclusive durante o prazo de carência (reproduz);

- intimada a esclarecer e justificar a não contabilização das receitas financeiras referentes aos juros dos créditos com interligadas, a contribuinte declarou que não houve cobrança de juros no período, entretanto, para o caso concreto, não há que se falar em cobrança relativamente aos contratos firmados que se encontravam ou não no prazo de carência para pagamento, nem a intimação se referiu ao recebimento de tais receitas, mas sim ao seu reconhecimento contábil, obrigação legal da autuada, sujeita ao regime de competência, já que é optante pela tributação com base no lucro real trimestral;

- a contabilização pelo regime de competência independe da data do efetivo recebimento das receitas auferidas e do efetivo pagamento das despesas incorridas;

- em todos os contratos firmados encontra-se previsto o efetivo pagamento, em 96 prestações mensais, incluindo os juros, mesmo no período de carência, sendo que a contribuinte não apresentou qualquer indicação referente às contas escrituradas e ao momento em que se dá a tributação dessas receitas;

- a alegação da contribuinte de que não houve cobrança de juros no período mencionado não resiste a uma simples análise, pois fere a lógica não exercer o direito de cobrança dos juros previstos nos contratos, ao tempo em que continua firmando sucessivas operações idênticas, em todas prevendo a incidência dos encargos financeiros a seu favor, os quais ficam garantidos, inclusive, em eventual conversão da dívida em participação societária para seu investimento junto à mutuária;

- quanto à hipótese de postergação tributária, não se aplica ao caso, pois não houve a tributação posterior das receitas financeiras omitidas;

- no cálculo das receitas financeiras, foram observadas as disposições contratuais e legais, com incidência dos juros de 6% (seis por cento) ao ano, desde a formalização do contrato, e, tendo em vista não constituir mútuo bancário (STJ – Recurso Especial nº 890.460 – RS 2006/0212456-4), capitalizados anualmente, conforme previsto no art. 591 do Código Civil;

- na apuração do lucro real, os fatos contábeis devem ser registrados com base no regime de competência, ou seja, na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos e as despesas incorridas, independentemente de sua realização em moeda, com respaldo no art. 274 do RIR/1999 e no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, que dispõe sobre a sociedade por ações, bem como na Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993;

- portanto, é perfeitamente cabível a adição aos resultados da empresa das receitas financeiras sobre mútuos, previstas nos contratos firmados com empresas interligadas, já que tais receitas foram auferidas, segundo o regime de competência, mas não foram registradas em sua contabilidade e, conseqüentemente, não foram oferecidas à tributação;

- a contribuinte foi intimada a esclarecer se todos os lançamentos a débito na conta 1201010000 - ATIVO - CRÉDITOS EM INTERLIGADAS, dos anos-calendário de 1997 a 2005, foram referentes a contratos de mútuo, bem como se existiram contratos com cláusulas diferentes dos padrões apresentados, limitando-se a responder que a documentação estava à disposição da fiscalização para a sua caracterização da natureza das operações;

- com o objetivo de mensurar os valores mensais da receita financeira omitida, foram elaborados os demonstrativos de fls. 1.972/1.979, 3.142/3.149, 4.796/4.803, 6.463/6.470, 7.504/7.511, 8.842/8.849, 9.952/9.955, 11.533/11.538, 13.426/13.432, 15.250/15.256, 16.803/16.810, 17.874/17.881 e 18.056/18.057;

- deve-se ressaltar que somente para o ano-calendário de 2009 foram considerados os contratos de mútuo firmados nos anos-calendário de 2006 a 2008, além, é claro, dos firmados em 2009, pois houve receitas financeiras auferidas no ano-calendário de 2009 e não oferecidas à tributação do IRPJ e da CSLL;

- a exclusão dos contratos de mútuo firmados nos anos-calendário de 2006 a 2008 decorre da existência de fiscalização anterior, MPF nº 05.01.00.2010.002213, na qual ficou constatada a omissão de receitas financeiras, tendo sido lavrado o respectivo auto de infração, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10510.722643/2011-72, cujo julgamento da 2ª Turma da DRJ/SDR, através do Acórdão nº 15-28.741, foi favorável à Fazenda Pública, mantendo-se integralmente o crédito tributário constituído e as circunstâncias fáticas da qualificação da multa, tendo sido indeferido o seu agravamento;

- naquela fiscalização, a contribuinte foi intimada a se manifestar sobre tais operações e informou que se trata de apoio financeiro entre empresas do mesmo grupo econômico e que não houve recolhimento do IOF devido (o lançamento de ofício consta do Processo nº 10510.721689/2011-74).

Intimada a esclarecer também a escrituração dos juros correspondentes, não encontrada em contas de resultado, a empresa não prestou as informações solicitadas, limitando-se a alegar que “*não existe obrigatoriedade legal para a sua cobrança*”;

2. DESPESAS OU CUSTOS SEM LASTRO EM DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA:

- a empresa, intimada a apresentar toda a documentação comprobatória (notas fiscais, contratos, pagamentos, etc.) relativa aos lançamentos contábeis efetuados a título de despesas financeiras, para o ano-calendário de 2009, relacionados com a empresa CIA Agro Industrial de Goiana, no montante de R\$3.942.240,05, declarou, por escrito, que tal documentação já tinha sido entregue ao auditor fiscal responsável pela fiscalização anterior, entretanto, à época, a interessada não entregou os contratos solicitados, limitando-se a apresentar meros documentos produzidos internamente, sem assinatura e sem regular identificação do emitente;

- a infração de glosa de despesas ou custos sem comprovação, para o ano calendário de 2008, foi objeto de fiscalização anterior, MPF nº 05.01.00.2010.002213, tendo sido lavrado o respectivo auto de infração, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10510.722643/2011-72, cujo julgamento da 2ª Turma da DRJ/SDR, através do Acórdão nº 15-28.741, foi favorável à Fazenda Pública, conforme ementa reproduzida;

- na contabilidade do ano-calendário de 2009, verifica-se que a Conta 221070004 – Cia Agro Industrial de Goiana, do Passivo Exigível a Longo Prazo, contrapartida dos encargos financeiros levados ao custo contabilizado, parte de um saldo inicial de R\$42.342.333,65, com lançamentos apenas a crédito, no montante de R\$11.335.677,46;

- por sua vez, também foi constatado um mútuo, no Ativo, Conta 1020101– CRÉDITOS EM INTERLIGADAS, perante a mesma empresa (ora devedora, portanto), cujo saldo inicial já superava os 83 milhões de reais, e, ao ser intimada a demonstrar o reconhecimento da receita correspondente, a contribuinte alegou que “*Não houve cobrança de juros no período mencionado*”;

- a documentação apresentada não confere segurança e liquidez à operação e não logrou comprovar os valores contabilizados em conta de custo, sugerindo provir de fonte meramente interna, dadas as características do documento impresso, contendo um sinal sequer qualificável como rubrica, sem indicação do signatário emitente ou qualquer elemento de sustentação da trilogia operacional da necessidade, usualidade e normalidade, que permita a dedutibilidade da despesa na ótica do IRPJ;

- para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no especial sentido que lhe dá a legislação do imposto de renda, deve o dispêndio ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e documentado, e a ausência ou falha em qualquer dos requisitos elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução na determinação do lucro tributável;

- a Itaguassu contabilizou a débito o valor de R\$3.942.240,05, a título de pagamento das despesas financeiras para a Cia Agro Industrial de Goiana, na conta de resultados 621010001 – Juros e Descontos Passivos, cujos dados foram extraídos de sua escrituração digital apresentada;

- da análise realizada, para o ano-calendário de 2009, ficou constatado que o valor referido integra o resultado contábil da Itaguassu, mas não foi adicionado no LALUR nem nas Fichas 09A e 17 da DIPJ/2010, consequentemente, houve redução do lucro tributável,

devendo ser efetuada a glosa dessas despesas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A interessada tomou ciência dos lançamentos em 06/12/2012 e apresentou, em 07/01/2013, a impugnação de fls. 18.165/18.205, acompanhada dos documentos de fls. 18.207/18.625, com as seguintes alegações, em síntese:

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

□ □ □ o presente auto de infração fere o princípio do contraditório, por não descrever pormenorizadamente o fato gerador dos respectivos tributos, não discriminando quais os contratos que foram levados em conta para a composição da base de cálculo e o período em que foram celebrados, se foram considerados os recebimentos dos empréstimos ou os juros contabilizados a partir do prazo de carência de 48 meses;

□ □ □ o acesso a todas as informações relativas ao lançamento é necessário para que se possa dar às partes tempo hábil para demonstrar se praticaram ou não determinada conduta, logo, vedar ou limitar esse prazo ou acesso a tais informações caracteriza inequívoco cerceamento ao direito de defesa, o que não pode ser admitido;

□ □ □ a nulidade a ser reconhecida é de natureza material, uma vez que está relacionada ao conteúdo do lançamento, e não à sua forma;

DA POSTERIOR JUNTADA DE DOCUMENTOS À PRESENTE IMPUGNAÇÃO:

□ □ □ a impugnante esclarece que, devido ao exíguo prazo para apresentação das razões de impugnação, em função da complexidade da matéria e do período em que foi realizada a notificação (festividades de final de ano), apresentará posterior emenda à presente, assim como complemento probatório;

□ □ □ a interessada contratou empresa de inigualável destaque nacional e internacional na elaboração de laudos necessários à elucidação dos fatos, os quais serão juntados assim que entregues à impugnante e antes que seja prolatada a decisão por esta DRJ, a fim de se respeitar o princípio da verdade material;

DA DECADÊNCIA:

□ □ □ outra anormalidade de maior monta se apresenta com a tributação do IRPJ e da CSLL com base em “omissão de receitas financeiras” sobre contratos de mútuo celebrados entre 01/01/1997 e 30/12/2005 (docs. 03 a 340), com valores alocados no curso dos anos-calendário de 2007 a 2009, sem que se saiba a razão, a base ou o fundamento que levou à alegação de suposta omissão de receitas de períodos anteriores ao ano-calendário de 2007;

□ □ □ sobre essa questão, não consta no Termo de Verificação Fiscal qualquer elemento que permita conhecer a regularidade do lançamento na espécie, existindo apenas a vaga referência a contratos de mútuo, que nada esclarece sobre os contratos anteriores ao ano-calendário de 2006;

□ □ □ a despeito disso, consta do lançamento uma planilha intitulada “Memória de Cálculo de Omissão de Receita”, em que se apresentam os valores da alegada omissão, nos

quais estão incluídas as capitalizações de períodos anteriores, em face da previsão contratual de cobrança de juros de 6% a.a., dos exercícios de 1997 a 2005, nos respectivos períodos de apuração. Trata-se de projeção no tempo dos efeitos dos contratos de mútuo celebrados no passado, sob a falsa percepção de que, independentemente do efetivo auferimento de receitas financeiras, a contabilização deveria ser realizada observando-se o regime de competência;

□ □ □ ainda que viesse a se admitir a incidência de IRPJ e CSLL sobre expectativa de renda, com base em mera previsão contratual, mesmo assim, os efeitos da capitalização de juros ocorridos no passado, no que supera os 5 anos da data em que o lançamento poderia ter sido realizado, estariam efetivamente alcançados pela decadência;

□ □ □ seguindo o falso entendimento de que o IRPJ e a CSLL incidem sobre situação fática/jurídica que não reflete renda, forçoso seria reconhecer que em cada período de apuração, entre os anos-calendário de 1997 a 2005, por observância do regime de competência, a receita financeira deveria ser reconhecida e, por conseguinte, oferecida à tributação e, como isso não ocorreu, se configurou a decadência do direito de constituir o lançamento, uma vez que a situação base de incidência ocorrida entre 1997 e 2005 não pode ser alcançada por lançamento realizado em 06/12/2012;

□ □ □ os valores arrolados na citada planilha “Memória de Cálculo de Omissão de Receita”, se já fossem insubsistentes por não refletirem operações que se enquadrem no campo de incidência do IRPJ e da CSLL, conforme se demonstrará, configuram valores aleatórios, que nada têm a ver com omissão de receitas;

□ □ □ o autuante, ao realizar capitalização do lançamento nos períodos de 1997 a 2007, eleva exponencialmente a base de cálculo, maquiando a realidade, como se estivesse realizando uma operação de juros sobre juros.

O acumulado do período decaído deve ser excluído do cálculo dos não alcançados pela decadência, sob pena de se contaminar todo o período lançado, travestindo de tempestivo o intempestivo;

□ □ □ a situação fática descrita pela autoridade lançadora, no que toca à alegada omissão de receitas, não tem pertinência nem consistência com os valores que se apresentam no lançamento, se constituindo em lançamento sobre fato incerto e improvável, além de ter sido alcançado pela decadência;

DA REFISCALIZAÇÃO SOBRE O MESMO FATO:

□ □ □ a matéria posta é a mesma já analisada em fiscalização pretérita, ou seja, a autoridade lançadora resolveu fazer fiscalização sobre fatos e procedimentos já fiscalizados no passado, para apuração dos mesmos tributos (IRPJ e CSLL);

□ □ □ a defendente, em 2007/2011, foi cientificada de lançamentos de IRPJ e CSLL sobre alegada omissão de receitas, dada a não contabilização de juros sobre contratos de mútuo, demonstrados na planilha anexada (docs. 341 a 367), que resultaram em exigibilidade de R\$22.277.578,28. Apesar disso, essas mesmas operações de mútuo foram consideradas no presente lançamento, conforme planilha em anexo (docs. 368 a 391), de modo que a empresa está sendo submetida a exigibilidades de IRPJ e CSLL em duplicidade;

□ □ □ o mais grave é que a autoridade lançadora resolveu fiscalizar período já fiscalizado, para cobrança dos mesmos tributos, sem comprovar os requisitos necessários para tal procedimento, na forma estatuída pelo art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN. Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o CARF já decidiram que, em caso de refiscalização, não comprovados os fatos ensejadores da revisão do lançamento, é de ser considerada improcedente a autuação, conforme ementas de decisões reproduzidas (Acórdão CSRF nº 02-02.922, de 28 de janeiro de 2008, e Acórdão nº 2401-00888, de 28 de janeiro de 2010);

□ □ □ a nulidade em razão da refiscalização é de natureza material, por atingir elemento essencial ao lançamento, como decidiu recentemente a 4ª Câmara da 1ª Turma da Segunda Seção do CARF, conforme Acórdão nº 2401-01.353, de 19 de agosto de 2010, reproduzida na impugnação;

□ □ □ as Delegacias Regionais de Julgamento têm decidido da mesma maneira, e até de forma mais rígida, destacando a necessidade de ordem escrita do Superintendente da RFB para tal desiderato, conforme julgado da 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I, também reproduzida na impugnação;

□ □ □ portanto, há de ser considerado nulo de pleno o presente lançamento, em razão da inobservância dos critérios necessários para que se procedesse à refiscalização;

DO ERRO NO CÁLCULO DOS JUROS LANÇADOS PELA FISCALIZAÇÃO:

□ □ □ a planilha elaborada pelo agente fiscal não possui coluna abatendo os valores recebidos pela impugnante, o que demonstra a total nulidade do lançamento;

□ □ □ a base imponível imputada na planilha elaborada pela fiscalização, que é de R\$140.967.559,00, cairá para R\$33.834.553,19 com o abatimento dos valores dos mútuos recebidos;

□ □ □ além disso, a impugnante também deixou de contabilizar os juros passivos dos empréstimos que fez com outras empresas do grupo, que totalizam R\$23.923.839,65;

□ □ □ fazendo um simples cálculo matemático, o valor lançado pela fiscalização como base de cálculo do IRPJ e da CSLL redundará no montante de R\$9.910.713,54, ou seja, uma redução de pelo menos 93%, o que não deixa alternativa para a autoridade julgadora se não for o total cancelamento dos autos de infração;

DO CÁLCULO, REVISÃO E CONFRONTO DOS JUROS ATIVOS SOBRE MÚTUO:

□ □ □ de acordo com os registros contábeis, operações denominadas de “Mútuos Ativos”, realizadas entre a Itaguassu Agro industrial e respectivas empresas do mesmo grupo econômico, ocorridas entre janeiro de 1997 e dezembro de 2009, encontram-se demonstradas em planilha à fl. 18.180.

Procedendo-se ao cálculo dos juros ativos, nos moldes estabelecidos nos contratos, ou seja, de 6% ao ano, encontra-se um total de pouco mais de 155 milhões de reais, conforme planilha à fl. 18.181;

□ □ □ a técnica aplicada para a apuração desses valores é a dos juros simples, incidindo diariamente sobre o saldo principal das operações e devidamente alocados de acordo com o princípio da competência;

□ □ □ considerando que há períodos em que a decaência impede a apropriação dos juros ativos, resulta, como demonstrado em planilha à fl. 18.182, um montante de juros ativos da ordem de R\$59.062.490,87.

Considerando que os fatos-geradores ocorridos entre os anos de 2006 a 2008 já foram objeto de lançamento em auto de infração anterior, sendo incabível o reconhecimento desses juros novamente, o cálculo efetuado pela impugnante demonstra um total de juros ativos, não reconhecidos nos registros contábeis, de R\$33.834.553,19, de acordo com planilha à fl. 18.183;

□ □ □ reitera-se a necessidade de exclusão dos juros ativos no valor de R\$25.227.937,68, demonstrados na referida planilha, pois as operações correspondentes foram objeto de auto de infração em que a Itaguassu, após julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconheceu os débitos remanescentes e os parcelou (Processo nº 10510.722643/2011-72);

□ □ □ por fim, em confronto com o valor reclamado na atual fiscalização, encontra-se um total de R\$107.133.006,60 lançado a maior, como demonstrado à fl. 18.184;

□ □ □ tal diferença é justificada por inúmeros equívocos no cálculo efetuado pela fiscalização, tais como:

a) a fiscalização considerou como base de cálculo dos juros os valores dos empréstimos/mútuos, mas não fez o abatimento dos pagamentos ocorridos, que diminuem a base de cálculo dos juros e, conseqüentemente, a receita financeira apurada;

b) a técnica aplicada foi a dos juros compostos, ou seja, foi procedida a capitalização do valor original sem nenhum abatimento, mas sim com o acréscimo dos próprios juros calculados em períodos anteriores; e c) a fiscalização, por não considerar os pagamentos dos mútuos, assim como os respectivos saldos remanescentes, impõe a cobrança sobre operações já liquidadas;

□ □ □ com isso, conclui-se que o valor apurado não é líquido e certo, tendo havido tributação indevida sobre o patrimônio;

DO CÁLCULO, REVISÃO E CONFRONTO DOS JUROS PASSIVOS SOBRE MÚTUO:

□ □ □ o processo de revisão das operações de mútuo e da respectiva exigência fiscal demonstra que, em nenhum momento, foram considerados os juros passivos incidentes sobre as operações em que a contribuinte assumiu a posição de mutuária. Por essa razão, procedeu-se ao cálculo dos juros passivos sobre tais operações, nos anos de 2007 a 2009, na forma demonstrada em planilha à fl. 18.185, na qual obtém-se um total de R\$28.325.547,44;

□ □ □ os registros contábeis evidenciam que, durante o mesmo período, já houve o reconhecimento de R\$4.401.707,79 como juros passivos, conforme planilha à fl. 18.186, resultando um saldo de juros passivos alocado em cada período de apuração nos valores

discriminados em planilha à fl. 18.187, cujo total equivale a R\$23.923.839,65, montante este que ainda não representa o valor líquido, já que a empresa contabilizou corretamente, a título de despesas financeiras, no ano de 2009, R\$3.942.240,05, que se encontra demonstrado na planilha anexada à fl. 18.185. Com isso, chega-se a um valor líquido de R\$19.981.599,60;

□ □ □ com base no exposto, a interessada, através de demonstrativa à fl. 18.187, encontra um valor tributável da ordem de R\$13.852.953,59, ao invés de R\$140.967.559,79, como apurado pela fiscalização;

□ □ □ a omissão na apuração dessas operações compromete sobremaneira a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

DO MÉRITO:

DA GLOSA DE DESPESAS:

□ □ □ o autuante alega que não houve comprovação de despesas para fins de dedução do imposto de renda, entretanto, as despesas e seus requisitos de dedutibilidade estão devidamente comprovados, conforme documentos anexos a presente impugnação, os quais alcançam a totalidade dos valores tidos como não comprovados, conforme tabela à fl. 18.188;

□ □ □ as despesas realizadas pela empresa, ou seja, todas as obrigações assumidas para a aquisição de bens, serviços e utilidades, devem ser consideradas dedutíveis, se feitas com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos. Ademais, não existe um conceito de despesa indedutível, mas apenas uma conclusão por negação daquelas que não seguem o critério descrito no art. 299 do RIR/1999 (transcreve);

□ □ □ devem ser consideradas dedutíveis, portanto, as despesas: a) necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica; b) usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa; c) comprovadas por meio de documentação idônea;

□ □ □ mediante a documentação trazida ao processo e os comentários contidos na impugnação, percebe-se que as despesas não fogem aos requisitos da dedutibilidade, não podendo ser desconsideradas, na forma pela qual foi feita pela fiscalização;

DA AUSÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ E DA CSLL:

□ □ □ o autuante se baseou em deduções realizadas a partir de sua íntima convicção, sem respaldo legal e ao arrepio dos princípios gerais de direito administrativo (reproduz trecho do Termo de Verificação);

□ □ □ a impugnante promoveu diversos empréstimos para empresas coligadas, operações que foram formalizadas através de contratos de mútuo, tendo, no entanto, abdicado de seu direito de haver os frutos do negócio, os juros. Portanto, não se trata de omissão de receita financeira, já que essa infração pressupõe o efetivo recebimento/auferimento do encargo da parte contrária;

□ □ □ o fato de haver o contrato, com previsão de juros, não comprova, por si só, o recebimento de verbas, tendo em vista que os contratos são um antecedente existencial e de

validade que visam o momento futuro da contraprestação, que pode sofrer modificações anteriores ao seu termo;

□ □ □ inexistência da obrigação de a mutuante cobrar os juros, mesmo que estipulados, da mutuária, conforme leciona Hiromi Higushi;

□ □ □ o tratamento dado pelo fiscal é como se tivesse a recorrente recebido receitas financeiras e, deliberadamente, não as tivesse escriturado e oferecido à tributação;

□ □ □ o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito anterior. Não tendo havido esse recebimento, uma vez que acordado posteriormente que não se receberia aquele valor, não há como declarar haver omissão de receita, agora sim por ferir a lógica;

□ □ □ a caracterização de omissão de receitas se dá na forma do art. 281 do RIR/1999 (transcreve), que não se coaduna com os fatos ocorridos no caso em tela;

□ □ □ segundo Edmar Oliveira Andrade Filho, as hipóteses legais de omissão de receitas requerem, na prática, dois tipos de prova. A primeira espécie de prova deve ser produzida pela fiscalização, que tem o dever de demonstrar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não bastando a consideração mecânica das hipóteses legais, pois o lançamento tributário deve ser pautado pela certeza da ação contrária à lei, cabendo ao contribuinte provar os fatos que apresenta em sua defesa, de acordo com a lei e com o Direito;

□ □ □ na situação vertente, caberia à autoridade lançadora provar a existência das receitas financeiras para, então, cogitar de omissão (transcreve doutrina que trata do ônus da prova no processo administrativo fiscal);

□ □ □ nesse sentido tem sido os julgados do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como da própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, conforme ementas reproduzidas;

□ □ □ portanto, não resta alternativa a esta DRJ, se não a declaração de improcedência do lançamento efetuado, haja vista não ter ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL;

DA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

□ □ □ o art. 273 do RIR/1999 (transcreve) determina que quando o contribuinte computar na apuração do lucro real uma receita que deveria ter sido reconhecida no período-base anterior, aplica-se a regra relativa à postergação do pagamento;

□ □ □ sendo assim, uma vez caracterizada a postergação do reconhecimento dos ganhos de capital relativos a juros decorrentes de contratos de mútuo, deveria a fiscalização ter aplicado o instituto da postergação do pagamento do tributo, tal como previsto no dispositivo legal citado;

□ □ □ destaque que é dever da fiscalização aplicar o art. 273 do RIR/1999, e não uma opção. Esse, inclusive, é o procedimento contido no Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996 (reproduz), que é de aplicação obrigatória pelas autoridades federais e que deve ser observado no presente caso, ante a alegada inobservância do regime de competência na escrituração das receitas;

□ □ □ a Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestouse no sentido de que deve ser reconhecida a nulidade do lançamento nos casos em que a fiscalização deixa de observar os procedimentos legais pertinentes à postergação de pagamento do imposto, conforme ementa reproduzida;

□ □ □ pelo exposto, diante dos equívocos cometidos nos cálculos utilizados pela fiscalização e da inobservância das regras aplicáveis à postergação de pagamento do imposto e da contribuição social, é forçoso se concluir pela improcedência do lançamento ou, ao menos, pela necessidade de recálculo dos valores de receita supostamente omitidos;

DO EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA. DA VIOLAÇÃO AOS PRECEITOS DA LEI Nº 9.784, DE 1999:

□ □ □ a multa lançada, de 75% do valor do tributo, é excessiva e extrapola a proporcionalidade, ou a razoabilidade, em função da natureza da infração, que consiste, nos termos em que se alega no lançamento, em mera falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL;

□ □ □ segundo Hugo de Brito Machado, as multas, como as sanções em geral, devem ser limitadas pelos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (cita trecho extraído da Revista Dialética nº 166, p. 93/113);

□ □ □ os dispositivos capitulados contrariam o disposto nos arts. § inciso XXII, 150 e 170, inciso II, da Constituição Federal, de modo que cabe ao julgador, em respeito a essas garantias constitucionais, afastar a aplicação de penalidade de tal monta;

□ □ □ nas situações em foco não se cogita de fraude, conluio ou outra ilicitude grave, a ponto de comportar tal penalidade, mas, indubitavelmente, de simples falta de recolhimento de tributo;

□ □ □ a prevalecer a cobrança de multa que alcança 75% do tributo, estará a defendente, em contrariedade à Constituição Federal e aos princípios estatuídos na Lei nº 9.784, de 1999, sendo afetada irremediavelmente em sua propriedade, posto que a multa, excedendo, em muito, qualquer ganho obtido com a operação, alcança, inexoravelmente, o patrimônio, causando verdadeira redução da capacidade de continuidade do empreendimento;

□ □ □ o STF, por diversas vezes, julgou inconstitucional a aplicação de multa exorbitante, que extrapola o limite da razoabilidade e da proporcionalidade, a exemplo dos julgados reproduzidos na impugnação;

□ □ □ no caso, não se trata de pretensão de ver reconhecida a inconstitucionalidade de lei na esfera administrativa, mas de inaplicabilidade de lei que, além de ferir a Constituição Federal, fere o disposto no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, por ser desproporcional e nada razoável;

□ □ □ o efeito confiscatório da multa ainda se apresenta pelo fato de a Fazenda Pública dispor da taxa Selic para atualização monetária da dívida e indenização pelo atraso do pagamento, não havendo razoabilidade na aplicação de penalidade tão elevada;

□ □ □ a multa de 75% do valor do tributo só se justificaa em situação excepcional, de grave ilicitude, a título de sanção de natureza comportamental, e não para situação de mera falta de recolhimento;

□ □ □ a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pela inconstitucionalidade da multa de 300% do valor do tributo, conforme trecho de julgado reproduzido na impugnação;

□ □ □ dessa maneira, a multa de 75% é desproporcional em relação à natureza da infração e, no caso, se procedente fosse o lançamento, teria que se adequar à situação fática, dado o efeito confiscatório, com sua redução;

DOS PEDIDOS:

em face do exposto, requer:

a) a nulidade do auto de infração, em razão do comprovado cerceamento do direito de defesa;

b) a análise dos complementos probatórios a serem juntados, em observância ao princípio da verdade material;

c) a declaração de nulidade do lançamento, em razão da refiscalização realizada, sem a observância dos requisitos legais e procedimentais;

d) a declaração da decadência e a conseqüente nulidade total material do auto de infração, nos moldes expostos;

e) o reconhecimento da nulidade total material do auto de infração, em razão da refiscalização realizada sem a observância do art. 149 do CTN e das normas procedimentais pertinentes;

f) a nulidade material do auto de infração, haja vista a falta de certeza e liquidez do fato gerador apontado pelo fiscal e os inúmeros erros constantes nas planilhas elaboradas e presentes no auto de infração, não tendo o fiscal abatido os valores dos mútuos recebidos pela impugnante, bem como por ter desconsiderado os juros passivos dos empréstimos realizados pela impugnante a outras empresas do grupo;

g) o reconhecimento da dedutibilidade das despesas tidas como indedutíveis, por restarem comprovadas e caracterizadas sua necessidade, usualidade, normalidade, causalidade e transparência;

h) caso superadas as preliminares acima, a improcedência da autuação quanto à suposta omissão de receitas, uma vez que não houve o recebimento dos juros dos contratos de mútuo;

i) a improcedência da autuação por não ter o fiscal observado a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 273 do RIR/1999;

j) caso ultrapassados todos os pedidos acima, requer o recálculo da multa, tendo em vista os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, nos termos da Lei nº 9.784, de 1999.

Através do Despacho nº 47 – 2ª Turma da DRJ/SDR, de 21 de junho de 2013 (fls. 18.649/18.650), foi solicitada a realização de diligência, para que a contribuinte fosse intimada a apresentar demonstrativos discriminando os valores recebidos dos contratos de mútuo celebrados nos anos de 1997 a 2009, totalizados na planilha de fl. 18.180, indicando os lançamentos contábeis correspondentes e os contratos a que se referem, bem como a documentação comprobatória do efetivo recebimento dos valores contabilizados como recebidos no referido período.

Efetuada a diligência, foram acostados aos autos os documentos de fls. 18.654/24.854, sendo que a interessada apresentou o expediente de fls. 18.666/18.688, que tem o seguinte teor, em síntese:

1. DA ALTERAÇÃO DOS VALORES E FUNDAMENTOS CONTIDOS NA IMPUGNAÇÃO:

- conforme destacado na impugnação, devido ao exíguo prazo para a apresentação de suas razões e da complexidade da matéria, a impugnante ficou de apresentar, posteriormente, emenda à citada impugnação, bem como complemento probatório dos argumentos tecidos ao longo de sua defesa;

- nesse contexto, foram contratadas duas empresas de Auditoria e Consultoria Tributária para auxiliar a empresa nessa demanda, a Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária e a Ernest Young Terco, que detalharam os valores utilizados pela fiscalização para fins de cálculo dos juros de mútuo, bem como analisaram os documentos comprobatórios que lastreavam tais operações e os procedimentos contábeis adotados pela sociedade para o registro dos casos na escrituração mercantil;

- no processo, confirmaram que os valores inicialmente apresentados na impugnação não estavam dotados de precisão matemática e deveriam ser ajustados para refletir a verdade material identificada na empresa;

- o resultado do trabalho realizado pelas empresas contratadas foi sintetizado em Laudos Periciais juntados por meio da presente petição, nos quais constam os valores adequados que devem ser assumidos no processo em questão;

- para as informações aqui relatadas, primordialmente as de cálculo, será tomado como referência o trabalho realizado pela Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária, uma vez que ocorreu uma pequena variação em razão da técnica aritmética realizada pela Ernest Young Terco, como se percebe da fl. 03 do seu laudo;

- o laudo da Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária é composto do parecer e seus anexos, em 582 folhas (fls. 18.691/19.274) e o da Ernest Young Terco está disposto em 7 páginas (fls. 22.837/22.843) e possui um DVD-ROM com planilhas em formato .xls que dão suporte às suas conclusões;

- conforme abordado nos laudos elaborados pelas citadas empresas de auditoria, a impugnante, por estar inserida em um grupo econômico composto por diversas empresas,

trabalha, na sua essência, com contas correntes contábeis, nas quais ocorre o registro de diversas operações, de débito e crédito, de natureza sucessiva e constante, configurando relação creditícia entre as partes envolvidas, como pode ser facilmente percebido a partir da análise dos Anexos I e II da Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária (fls. 18.713/18.944);

- assim, durante a vigência dessas contas contábeis, a movimentação financeira nelas contida acaba por incluir diversos débitos e créditos, que compõem uma massa única e homogênea e, conseqüentemente, o saldo devedor verificado ao final de cada período de apuração;

- na escrituração mercantil da sociedade, quando a impugnante remete dinheiro às empresas ligadas adota o histórico “importância que entregamos nessa data” e, quando ocorre a transação de devolução do numerário anteriormente remetido, isso ocorre com o histórico “recebido para seu crédito”;

- em ambos os casos, os históricos adotados não indicam referência a qualquer contrato de mútuo, apenas evidencia a relação creditícia entre as partes, que pertencem a um mesmo grupo econômico;

- daí a impossibilidade de atender à solicitação descrita no Termo de Diligência, na forma como foi colocada, já que a impugnante, quando recebe os valores das empresas interligadas, o faz como quitação de parte do saldo devedor, que se formou ao longo do tempo (conta corrente contábil), e não como liquidação de determinado contrato de mútuo especificamente;

- é inviável a vinculação entre os valores movimentados com os contratos de mútuo, uma vez que, conforme Instrumento Particular de Contrato de Mútuo Anexo IV, este não possui qualquer controle ou numeração de referência. A cada movimentação financeira, a empresa instrumentalizava um documento que intitulou de contrato de mútuo, prevendo cobrança de juros, na forma da lei, os quais, na verdade, se sabia que jamais seriam cobrados;

- no cenário apresentado, os contratos de mútuo abordados pela fiscalização não guardam relação com os procedimentos operacionais e contábeis adotados pela sociedade, por terem sido elaborados para acobertar operações individuais, quando ocorre na prática a formação, o gerenciamento e a manutenção de contas correntes contábeis com pessoas ligadas;

- os julgadores, a partir dos laudos contábeis juntados, devem analisar os fatos sob o prisma do princípio da primazia da realidade sobre a forma, da verdade material, conforme entendimentos de tributaristas reproduzidos (James Marins, em Direito Processual Tributário Brasileiro, e Maria Rita Ferragut e Marcos Vinícius Neder, em A Prova no Processo Tributário);

- esse entendimento também é pacífico no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme precedentes reproduzidos;

- diante disso, não há que se falar em exigibilidade de juros entre empresas coligadas, pois se trata, na verdade, de conta corrente contábil, em essência, e não tipicamente contrato de mútuo, o que afasta a imputação de omissão de receitas;

- resta claro que não há correlação entre o contrato de conta corrente e o contrato de mútuo, pois este é instituto jurídico diverso daquele, conforme as claras palavras do

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, no voto vencedor do Acórdão 3101-001.094, do CARF, nos autos do Processo nº 11080.015070/2008-00, conforme trecho reproduzido;

2. DOS NOVOS NÚMEROS DECORRENTES DOS TRABALHOS DE PERITAGEM:

- os trabalhos de peritagem identificaram a necessidade de se alterar valores apresentados em sede de impugnação, o que abrange a planilha apresentada como Anexo ao Termo de Diligência (fl. 18.657), que deve ser substituída pelo quadro anexado à fl. 18.675, contido na fl. 12 do Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária (fls. 18.691/18.712);

- os valores objeto de exclusão contidos no referido quadro, que totalizam R\$174.653.824,21, correspondem aos seguintes fatores:

a) Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Crédito: nessa condição se refere o montante de R\$132.290.000,00;

b) Transferência entre Contas Contábeis: nessa condição se refere o montante de R\$39.007.051,82;

c) Outros Eventos: o montante de R\$3.356.772,39 incorpora eventos diversos como estornos de lançamentos, valores referentes a notas de débito, bem como depósitos e recebimentos;

- os registros em referência não envolveram movimentação financeira, por não se tratarem de eventos que tenham esse condão (com exceção dos eventos sob os seguintes históricos: notas de débitos, depósitos e recebimentos), como se pode aferir facilmente da análise da escrituração mercantil da sociedade;

- no caso de estornos de lançamentos indevidos e de transferências entre contas contábeis, por se tratarem de procedimentos internos, os próprios registros contábeis comprovam essa situação e foram verificados e validados durante os trabalhos realizados pelos auditores contratados;

3. DAS ALTERAÇÕES NECESSÁRIAS NA IMPUGNAÇÃO DECORRENTES DOS TRABALHOS DE PERITAGEM:

- em sendo ultrapassados os argumentos expedidos, referentes à inexistência de juros em razão de a essência do negócio ser de conta corrente contábil e não de mútuo, há inconsistências consideráveis no que tange ao cálculo da base tributável, identificadas nos trabalhos de peritagem, conforme Laudo Contábil da Tax Accounting Auditoria e Consultoria Tributária;

- com isso, os itens 2.5, 2.5.1 e 2.5.2 da impugnação anteriormente apresentada foram alterados, em valores ou no texto inicialmente apresentado, conforme exposto às fls. 18.679/18.687;

4. DO REQUERIMENTO:

- a impugnante, em resposta à diligência fiscal, requer a juntada dos laudos periciais contábeis em anexo e o regular processamento do feito, para que seja declarada a improcedência do auto de infração, uma vez que, na verdade, não há contratos de mútuo celebrados, mas sim conta corrente contábil entre as empresas coligadas. Acaso superado esse pedido, reitera, subsidiariamente, os pleitos da improcedência anteriormente formulados, adequando-os à nova realidade fática apresentada.

A DRJ/SALVADOR (BA) decidiu a matéria consubstanciada no Acórdão 15-35.435, de 07 de maio de 2014, julgando procedente em parte a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 NULIDADE.

O procedimento fiscal efetuado por servidor competente, no exercício de suas funções, contendo os demais requisitos exigidos pela legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, tais como o enquadramento legal e a perfeita descrição dos fatos, não pode ser considerado nulo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.

O afastamento da aplicabilidade de lei ou ato normativo, pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária, está necessariamente condicionado à existência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal declarando a sua inconstitucionalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 NORMAS DE CONTABILIDADE. PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.

A escrituração da pessoa jurídica deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos, inclusive o de competência, segundo o qual as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do seu recebimento.

MÚTUO. RENDIMENTOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. LUCRO REAL.

Na determinação do resultado do exercício, devem ser computados os rendimentos ganhos no período, estipulados no respectivo contrato de mútuo, segundo o regime de competência, independentemente de sua realização em moeda.

REGISTROS CONTÁBEIS. COMPROVAÇÃO.

A escrituração contábil deve ser acompanhada da comprovação documental das operações nela registradas.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis os dispêndios não comprovados com documentos hábeis e idôneos ou que não atendam aos requisitos legais de normalidade e necessidade à manutenção da fonte produtora.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Em se tratando de base de cálculo originária das infrações que motivaram o lançamento

Processo nº 10510.724286/2012-68
Resolução nº **1301-000.323**

S1-C3T1
Fl. 27

principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Constata-se do extenso e minucioso relatório e auto de infração, que a empresa recorrente foi autuada pela não comprovação de despesas relativas a fatos geradores do ano calendário de 2009 e, por omissão de receitas financeiras pela falta de contabilização de juros dos créditos relativos a contratos de mútuo com empresas interligadas, para fatos geradores de 31/12/2007 e, todo ano calendário de 2008 e 2009.

Apreciando a defesa inicial a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA) julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando parte do lançamento de ofício, pelo recorre de ofício.

Nesta Sessão de Julgamento, antes até mesmo da análise de mérito, a Turma Julgadora apreciando os fatos e documentação apresentada pela recorrente, mesmo aqueles (documentos) apresentados após o julgamento de primeira instância, resolveu por aceitá-los por ser complementar aos apresentados até à fase da impugnação e, em consequência, torna-se necessário converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem analise toda a documentação pertinente, em especial, relativamente aos Anexos I, II, III e IV ao Laudo Pericial Contábil da Tax Accountig juntados ao recurso voluntário (doc. 2), esclarecendo, em relatório circunstanciado:

I) Qual o montante das amortizações dos mútuos realizados (conta contábil do ativo 1201010000 - Créditos em Interligadas); e

II) Dessa mesma conta quais valores não representam operações de mútuo, mas, sim, "Operações de Cessão de Crédito", "Transferências entre Contas Correntes" e "Outros Eventos"

A contribuinte deverá ser cientificada do relatório que ora se solicita para, se quiser, aditar razões.

Em seguida retorne-se os autos do presente processo a esta Corte Administrativa para o julgamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator