



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.724286/2012-68  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-003.902 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2019  
**Recorrentes** ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 63. SÚMULA CARF Nº103. RECURSO CONHECIDO.

A verificação do limite de alçada, para fins de recurso de ofício, dá-se em dois momentos: primeiro, quando da prolação de decisão favorável ao contribuinte pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento -DRJ, para fins de interposição de recurso de ofício, observando-se a legislação da época e, por último, quando da apreciação do recurso pelo CARF, em preliminar de admissibilidade, para fins de seu conhecimento, aplicando-se o limite de alçada então vigente.

Entendimento que está sedimentado pela Súmula Carf nº 103: "Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância".

*In casu*, cabível o conhecimento do Recurso de Ofício, pois o valor do crédito tributário exonerado pela decisão *a quo* é superior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00 instituído pela Portaria MF nº 63, de 2007, ato normativo infralegal vigente na data da decisão de primeira instância, e que persiste vigente na data desta decisão de segunda instância.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO FORMAL E MATERIAL. PRELIMINAR REJEITADA.

Não há que se falar em decretação de nulidade do ato administrativo de lançamento fiscal, quando revestido dos requisitos legais exigidos, como: critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (Decreto nº 70.235/72, art. 10 e CTN, art. 142).

De modo que não há razão para se cogitar de ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Não é toda inexatidão na base de cálculo que acarreta vício insanável, passível de nulidade, mas tão somente aquela que atinge a própria metodologia de

cálculo (regime de apuração do tributo), cujo refazimento é medida que demanda uma nova estruturação para a determinação do critério quantitativo.

Como não se trata de refiscalização do mesmo exercício, logo não há que se falar em autorização para segundo exame de que trata o art. 906 do RIR/99.

DECADÊNCIA. CONTRATOS DE MÚTUO. RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS). TERMO INICIAL. PRELIMINAR REJEITADA.

É legítima a análise de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a juros auferidos em contrato de mútuo, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. CONTRATOS DE MÚTUOS. EMPRESAS LIGADAS. PERÍODO DE CARÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO E TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE JUROS INCORRIDOS. JUROS COMPOSTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE CONTA CORRENTE

Não restando caracterizado contrato de conta corrente entre empresas ligadas, mas sim contratos de mútuos, entre empresas ligadas, pela comprovação nos autos, mediante juntada dos instrumentos contratuais, as receitas financeiras (juros auferidos, incorridos), em contratos de mútuos, inclusive os incorridos/auferidos no período de carência, sujeitam à tributação pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa, no caso de contribuinte sujeito à apuração do lucro real.

AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS FINANCEIRAS

Cabível a exclusão da base de cálculo dos juros os valores das exclusões comprovadas nos autos.

EXCLUSÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS

Devem ser excluídos da omissão de receitas financeiras os valores não objeto do lançamento.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Por decorrer dos mesmos fatos e provas, e inexistindo razão fática e jurídica para decidir diversamente, o lançamento reflexo segue a sorte do lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência; e (ii) por maioria de votos, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir R\$ 39.007.051,82 da base de cálculo dos juros referente a reclassificações contábeis, conforme indicado no demonstrativo de fl. 28.056; e, b) excluir da omissão de receitas de juros os valores de juros referentes aos contratos de 2006 a 2008 relativos aos períodos do 4º trimestre de 2006

ao 4º trimestre de 2008 - e indicados na planilha 9 da fl. 29.076 - por se referirem a valores não exigidos no presente lançamento. Vencido o Conselheiro Nelso Kichel (relator) que votou para dar provimento parcial em menor extensão, adotando como valor da Omissão de Receitas Financeiras o total de R\$ 84.381.435,32, conforme apurado em diligência. Designada a Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Relator

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se do:

a) Recurso Voluntário (e-fls. 24930/25050) apresentado em face do Acórdão da 2ª Turma da DRJ/Salvador (e-fls. 24889/24920) que julgou a impugnação procedente em parte;

b) Recurso de Ofício quanto ao crédito tributário exonerado pela decisão *a quo* (principal e multa ofício) que suplantou o limite de alçada.

Quanto aos fatos:

- que, em **04/12/2012**, a Fiscalização da DRF/Aracajú lavrou Autos de Infração do IRPJ e reflexo - CPLL, anos-calendário 2007, 2008 e 2009, regime de apuração do lucro real trimestral, ao imputar as seguintes infrações (e-fls.02/58):

(...)

**0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**

**DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Despesas não comprovadas, apuradas conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Tributável Apurado (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|---------------------------------------|------------------|
| 31/03/2009          | 409.716,23                            | 75               |
| 30/06/2009          | 546.790,56                            | 75               |
| 30/09/2009          | 985.560,01                            | 75               |
| 31/12/2009          | 2.000.173,25                          | 75               |

ENQUADRAMENTO LEGAL:

(...)

Art. 3º, §§ 1º ao 4º, da Lei 9.249/95; Art. 247 e §§, 248, 249, I, 251, 274, § 1º, 277, 278, 279, §§1º e 2º, 300 do RIR/99.

#### **002 RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS**

##### **OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS**

Omissão de receita financeira caracterizada pela falta de contabilização de juros, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL em anexo.

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado - Omissão de Receitas (R\$)</b> | <b>Multa (%)</b> |
|---------------------|--------------------------------------------------|------------------|
| 31/12/2007          | 12.776.028,24                                    | 75               |
| 31/03/2008          | 13.395.387,81                                    | 75               |
| 30/06/2008          | 13.395.387,81                                    | 75               |
| 30/09/2008          | 13.542.589,89                                    | 75               |
| 31/12/2008          | 13.542.589,89                                    | 75               |
| 31/03/2009          | 18.084.251,49                                    | 75               |
| 30/06/2009          | 18.433.609,36                                    | 75               |
| 30/09/2009          | 18.803.512,28                                    | 75               |
| 31/12/2009          | 18.994.203,02                                    | 75               |

ENQUADRAMENTO LEGAL:

(...)

Art. 3º, §§ 1º ao 4º da Lei 9.249/95; Arts. 247 e §§, 248, 249, II, 251, 274, § 1º, 277, 278, **288** e 373 do RIR/99.

(...)

- que, continuando a descrição dos fatos, consta do **Termo de Verificação Fiscal**  
- **TVF** (e-fls. 61/74), *in verbis*:

(...)

### **3. Infração - Despesas Não Comprovadas**

O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar toda a documentação comprobatória (notas fiscais, contratos, pagamentos, etc.) que embasaram os 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** (três milhões, novecentos e quarenta e dois mil, duzentos e quarenta reais e cinco centavos).

Conforme já descrito, o contribuinte declarou, por escrito, que toda documentação solicitada já tinha sido entregue a AFRFB responsável pela fiscalização anterior, ou seja, quando na época foi intimado não entregou os contratos solicitados, limitando-se a apresentar meros documentos produzidos internamente, sem assinatura e sem regular identificação do emitente.

Deve-se ressaltar que a infração de **glosa de despesas ou custos** sem comprovação, para o ano-calendário de 2008, foi objeto da fiscalização anterior, MPF nº 05.01.00.2010.002213, sendo lavrado o respectivo Auto de Infração (Processo Administrativo Fiscal nº 10510.722643/2011-72), cujo julgamento da 2ª Turma da DRJ/SDR, através do Acórdão 15.28.741, foi favorável a Fazenda Pública. (...)

(...)

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 (quarenta e dois milhões, trezentos e quarenta e dois mil, trezentos e trinta e três reais e sessenta e cinco centavos), onde só existiram lançamentos a crédito no valor de R\$11.335.677,46 (onze milhões, trezentos e trinta e cinco mil, seiscentos e setenta e sete reais e quarenta e seis centavos).

Por sua vez, também foi constatado um mútuo no Ativo, Conta 1.02.01.01 - CRÉDITOS EM INTERLIGADAS, perante a mesma empresa (ora devedora, portanto), cujo saldo inicial, já superava os R\$ 83 milhões, ao ser intimado a demonstrar o reconhecimento da receita financeira correspondente, o contribuinte esclareceu: *"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;

Tratando-se de despesa financeira, que é um tipo despesa operacional, deve-se preencher todos os requisitos previstos para a dedutibilidade, quais sejam os contidos no art. 299, § 1º e § 2º do RIR/99.

Assim, para conformar-se ao conceito técnico de despesa, no especial sentido que lhe dá a Legislação do Imposto de Renda, deverá o dispêndio, simultânea e inequivocamente, ser lícito, necessário, usual ou normal, efetivo e

documentado. A ausência ou falha em qualquer dos requisitos retro elencados impossibilita o incurso do ato ou fato econômico à categoria de despesa, permanecendo mero dispêndio, aquém da possibilidade de dedução no sistema jurídico-tributário de determinação do lucro tributável.

Observa-se que a Itaguassú contabilizou a débito, o valor de **R\$ 3.942.240,05** (três milhões, novecentos e quarenta e dois mil, duzentos e quarenta e cinco centavos), **a título de pagamentos das despesas financeiras para a Cia Agro Industrial de Goiana, na conta de resultado Juros e Descontos Passivos**, código nº 6210-10001, da Demonstração de Resultados do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração para o ano-calendário de 2009, gerando a Memória de Cálculo Trimestral das Despesas não Comprovadas

Também, da análise contábil realizada, para o ano-calendário de 2009, ficou constatado que o valor acima referido integra o resultado contábil da Itaguassú, mas não é adicionado no LALUR, bem como nas Fichas: 09 A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral e 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da DIPJ/2010, 1º ao 4º trimestre de 2009, consequentemente o efeito tributário foi a diminuição da Base de Cálculo do IRPJ.

Diante do exposto, conclui-se que a contabilização das despesas financeiras da Cia Agro Industrial de Goiana, no valor de **R\$ 3.942.240,05** (três milhões, novecentos e quarenta e dois mil, duzentos e quarenta reais e cinco centavos) no ano-calendário de 2009, deve ser glosado da apuração da Base de Cálculo do IRPJ.

Acrescente-se que a glosa em questão se deu em razão da constatação de despesas financeiras consideradas desnecessárias e, assim,...) indedutíveis, também, da base de cálculo da Contribuição Social (...).

#### **4. Infração - Omissão de Receitas Financeiras**

Pela escrituração digital do contribuinte dos anos-calendário de 2007 a 2009, **verificou-se a existência de mútuos, contabilizados no Ativo, Conta 1201010000 - CRÉDITOS EM INTERLIGADAS**. Após ter sido intimado e reintimado, o contribuinte apresentou os arquivos digitais do período de 1997 a 2009 e cópias dos contratos de mútuo com empresas interligadas firmados no período de janeiro de 2002 a dezembro de 2009, que modificaram a situação patrimonial, em virtude da respectiva receita financeira auferida.

No caso em análise, todos os contratos de mútuo firmados e apresentados entre o contribuinte e as empresas interligadas prevêm, na cláusula terceira, a incidência de juros equivalentes a 6% (seis por cento) ao ano, computados, desde a sua contratação, inclusive durante o prazo de carência, conforme citação *in verbis*:

**TERCEIRA - A DEVEDORA pagará à CREDORA a dívida de que trata este mútuo, depois de vencido o prazo de carência anteriormente referido, em 96 (noventa e seis) prestações mensais, iguais e sucessivas, acrescidas dos juros de 6% (seis por cento) ao ano, computados inclusive no prazo de carência, capitalizados de acordo com a lei.**

Conforme já foi descrito, o contribuinte foi intimado a esclarecer e justificar a não contabilização das receitas financeiras referentes aos juros dos Créditos com Interligadas e declarou que não houve cobrança de juros no período mencionado.

Contudo 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 o 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 relação a todos os contratos firmados estão previstos 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 do 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 a mutuaría.

Quanto à hipótese de postergação tributária, não se aplica ao caso, pois não houve a tributação posterior das receitas financeiras omitidas; (...).

Por outro lado, 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 da sua realização em moeda, com respaldo no já citado 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 do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, de 1993, (...).

**Portanto, é perfeitamente cabível a adição, aos resultados da empresa das receitas financeiras sobre mútuos,** previstas nos contratos firmados com empresas interligadas, independentemente de seu efetivo recebimento por parte do contribuinte, 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.

(...)

Com o objetivo de mensurar os valores mensais da receita financeira omitida, **foram elaborados Demonstrativos Diários - Receita Financeira s/contratos**

**de mútuos - auferidos por trimestre/ano sobre o somatório das importâncias entregues às mutuárias em cada data, do período de 1997 a 2009, com base no Razão Analítico do Ativo e nos Contratos de Mútuo firmados e apresentados pelo contribuinte com pessoas jurídicas Interligadas. Assim, para a consolidação final foi elaborado a Memória de Cálculo da Omissão de Receita Financeira do período do 4º trimestre/2007 ao 4º trimestre/2009, referente aos contratos de mútuos.**

(...)

- que o crédito tributário lançado de ofício, anos-calendário 2007, 2008 e 2009 (autos de infração do IRPJ e da CSLL), perfaz o montante de **R\$ 103.445.830,78**, assim discriminado por exação fiscal:

| Auto de Infração | Principal (R\$) | Juros de Mora (calculados até ) (R\$) | Multa de Ofício de 75 % | Total                 |
|------------------|-----------------|---------------------------------------|-------------------------|-----------------------|
| IRPJ             | 35.889.273,75   | 13.253.357,85                         | 26.916.955,31           | 76.059.586,91         |
| CSLL             | 12.922.298,54   | 4.772.221,42                          | 9.691.723,91            | 27.386.243,87         |
| <b>Total</b>     |                 |                                       |                         | <b>103.445.830,78</b> |

Ciente do lançamento fiscal em **06/12/2012 - quinta-feira**, conforme assinatura aposta nos próprios autos de infração pelo representante legal - Gerente Financeiro, a contribuinte apresentou **Impugnação** em **07/01/2013 - segunda-feira** (e-fls. 18165/18205), cujas razões estão resumidas no relatório da decisão recorrida (e-fls. 24889/24920), *in verbis*:

(...)

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 20/07/2011, 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 vêm decidindo 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 imponible 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 decadência 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 demonstrativo 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 de 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 à 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 gerado 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-se 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 manifestou-se 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. 5º, 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 justificaria 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 evidenciam 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 – CAREF, 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 CAREF, 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.

(...)

Na sessão de **07/05/2014**, a 2ª Turma da DRJ/Salvador julgou a Impugnação procedente em parte (e-fls. 24889/24920), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo, *in verbis*:

(...)

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

(...)

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pela pessoa jurídica, rejeitando as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, mantendo parcialmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no montante de **R\$33.645.230,62** (trinta e três milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, duzentos e trinta reais e sessenta e dois centavos), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, **no montante de R\$12.114.443,01** (doze milhões, cento e quatorze mil, quatrocentos e quarenta e três reais e um centavo), acrescidos de multa de ofício, de 75%, e juros de mora, nos termos do voto do relator.

(...)

RECORRO DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e em conformidade com o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

(...)

Ciente desse *decisum* em **10/06/2014** - por decurso de prazo - Domicílio Tributário eletrônico - Caixa Postal, Modulo e-CAC do Site da Receita Federal (e-fl. 24929), o sujeito passivo apresentou **Recurso Voluntário** em **26/06/2014** (e-fls. 24930/25050), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

**1 - Nulidade do presente processo em razão de refiscalização sobre o mesmo fato.** A primeira fiscalização gerou o Processo nº 10510.722643/2011-72:

- que o segundo procedimento de fiscalização mostra-se equivocado, por duas razões:

a) requer autorização por escrito do Superintendente da RFB, Delegado ou Inspetor, conforme art. 906 do RIR/99; que não houve autorização expressa para tanto;

b) que autoridade lançadora resolveu fiscalizar período já fiscalizado, para cobrança dos mesmos tributos - IRPJ e CSLL, sem comprovar os requisitos necessários, conforme art. 149 do CTN.

**2 - Nulidade em decorrência dos diversos erros nos cálculos dos juros lançados pela fiscalização/Iliquidez e incerteza do lançamento fiscal:**

- que a recorrente possui contrato de conta corrente com empresas ligadas;

- que a Fiscalização possui o dever legal de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título do IRPJ e da CSLL, sob efeito de invalidade do lançamento fiscal por iliquidez e incerteza do lançamento fiscal;

- que a **omissão de receitas**, conforme planilha da Fiscalização, é de R\$ **140.967.559,00**. Contudo, refazendo a planilha, com abatimento dos valores recebidos e dos eventos não característicos de relação creditícia financeira, o valor da omissão de receitas cairá para R\$ 28.556.339,36;

- que a recorrente também deixou de contabilizar os juros passivos dos empréstimos com outras empresas do Grupo. Esses juros passivos perfazem o montante de R\$ 192.281,63;

- que, então, o valor da omissão de receitas seria R\$ 28.364.057,73, ou seja, 79,88% a menor do que aquele valor apurado pela Fiscalização. Diferença absurdamente alta, e que não deixa outra alternativa para a autoridade julgadora que não o cancelamento dos autos de infração;

- que tal diferença decorre do procedimento - para o cálculo dos juros - adotado pela Fiscalização e pelas empresas de auditoria: enquanto a Fiscalização limitou-se a calcular os valores lançados a débito da conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas e utilizando-se de critérios equivocados, as empresas de auditoria efetuaram os cálculos dos juros sobre os saldos diários das contas contábeis representativas desses mútuos;

- que tais cálculos estão analiticamente demonstrados nos Laudos de Avaliação elaborados pela EY e pela Tax Accounting, bem como no Adendo ao Laudo da Tax Accounting ora juntado, o qual leva em consideração a parcela do lançamento cancelada pela DRJ;

- que o lançamento é ilícito e incerto pelos seguintes equívocos no cálculo dos supostos juros (omissão de receitas):

a) a Fiscalização não considerou os pagamentos/amortizações dos mútuos lançados a crédito na conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas;

b) a Fiscalização considerou lançamento a débito da conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas que não se referem a mútuos;

c) a Fiscalização aplicou, de forma totalmente arbitrária, juros compostos sobre os mútuos;

d) a Fiscalização não calculou os juros passivos da conta contábil 221070004;

e) a Fiscalização calculou os juros sobre período já decaído (CTN, art. 150, § 4º).

3 - Quanto ao mérito:

### **3.1 - Glosa das despesas:**

- que a DRJ/Salvador entendeu que os documentos acostados à Impugnação são insuficientes à comprovação da efetividade da despesa;

- que, entretanto, tal entendimento está equivocado, haja vista que a despesa e seus requisitos de dedutibilidade estão devidamente comprovados, conforme documentos anexos à Impugnação;

- que os documentos que comprovam as despesas foram elaborados pela Cia Agro Industrial de Goiânia, e alcançam a totalidade dos valores tidos como não comprovados pela Fiscalização e pela decisão recorrida.

### **3.2 - Da omissão de receitas/ Da conta corrente contábil/Da ausência de fato gerador do IRPJ/CSLL/Da prevalência da essência sobre a forma.**

- que o registro de diversas operações, de débito e crédito, de natureza sucessiva e constante realizadas pela recorrente e empresas ligadas possui natureza de conta corrente, e não de relação de mútuo;

- que tais fatos podem ser facilmente percebidos a partir da análise:

a) do Anexo I - Detalhamento da Base de Cálculo das Receitas Omitidas, elaborado pela Fiscalização;

b) do Anexo III - Movimentação Financeira, do Laudo da Tax Accouting.

- que a DRJ não afastou a natureza de conta corrente contábil das operações ora tributadas;

- que o presente lançamento fiscal deu-se em razão do equivocado procedimento adotado pela recorrente de a cada movimentação financeira ocorrida, instrumentalizar um documento que intitulou de contrato de mútuo, prevendo em sua maioria a cobrança de juros na forma da lei que, na verdade, se sabia que jamais seria cobrado;

- que, portanto, 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, gerenciamento e manutenção de contas correntes contábeis, com pessoas ligadas;

- que a partir da análise dos Laudos contábeis juntados deve-se analisar os fatos sob o prisma do princípio da primazia da realidade sobre a forma, invocando precedente do CARF quanto à aplicação desse princípio citado;

- que, assim, não há que se exigir juros entre empresas coligadas, pois se trata na verdade de conta corrente contábil entre sociedades ligadas e não tipicamente contrato de mútuo;

- que deve ser afastada a imputação da infração omissão de receitas.

Por fim, a recorrente, em suma, pediu:

(...)

- a) A declaração de nulidade do lançamento em razão da refiscalização realizada, sem a observância dos requisitos legais e procedimentais;
- b) A declaração de nulidade do lançamento em razão da ausência de certeza e liquidez em relação aos juros calculados de forma equivocada pela fiscalização, conforme amplamente demonstrado no processo;
- c) O reconhecimento da dedutibilidade das despesas tidas como indedutíveis, por restar comprovada sua necessidade, usualidade, normalidade, causalidade, comprovação e transparência;
- d) Caso superadas as preliminares acima, a improcedência da autuação quanto à suposta omissão de receitas, uma vez que trata o negócio realizado de Conta Corrente Contábil;

(...)

Na sessão de **06/04/2016**, conforme Resolução nº 1301-000.323 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, ou seja, esta Turma, com outra composição na época, **converteu o julgamento em diligência** (e-fls. 28101/28118), cujo voto condutor transcrevo, no que pertinente, *in verbis*:

(...)

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.

(...)

O Relatório de Diligência, de 27/06/2016, foi juntado aos autos pela DRF/Aracajú (e-fls. 28809/28813) .

A contribuinte foi intimada do resultado do Relatório de Diligência e apresentou sua manifestação nos autos em 28/07/2016, apontando incongruências (e-fls. 28816/28819) e juntou documentos (e-fls. 28845/28848).

Na sessão de 20/02/2018, esta E. Turma, conforme Resolução nº 1301-000.472 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, novamente, converteu o julgamento em diligência (e-fls. 28970/28990).

Realizada a diligência solicitada pelo CARF, conforme Relatório juntado pela Fiscalização da **DRF/Aracajú**, de 19/10/2018 (e-fls. 29070/29077).

A Contribuinte intimada do Relatório - Resultado de Diligência Fiscal apresentou sua manifestação nos autos em 14/09/2018 (e-fls. 29065/29069).

Os autos retornam ao CARF para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator.

O Recurso Voluntário restou conhecido em outra oportunidade, por ocasião da primeira conversão do julgamento em diligência pelo CARF (e-fls. 28101/28118).

Realizada a segunda e última diligência fiscal solicitada pelo CARF, então os autos retornaram para julgamento.

Quanto ao Recurso de Ofício, cujo limite de alçada deve ser verificado nesta instância recursal, constato que, nesta data de julgamento, o valor exonerado do crédito tributário (principal e multa de ofício) pela decisão *a quo* (e-fls. 18165/18206) persiste acima do limite de alçada de que trata a Portaria MF nº 63, de 2017.

Veja.

Quanto ao crédito exonerado pela primeira instância de julgamento consta da conclusão do voto condutor do acórdão recorrido, *in verbis*:

(...)

Logo, VOTO por julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação apresentada pela pessoa jurídica, rejeitando as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, mantendo parcialmente os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no montante de R\$33.645.230,62 (trinta e três milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil, duzentos e trinta reais e sessenta e dois centavos), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$12.114.443,01 (doze milhões, cento e quatorze mil, quatrocentos e quarenta e três reais e um centavo), conforme demonstrativo a seguir, acrescidos de multa de ofício, de 75%, e juros de mora:

| Tributo                                       | Fato Gerador | Valor Total          | Valor Impugnado      |                     |
|-----------------------------------------------|--------------|----------------------|----------------------|---------------------|
|                                               |              |                      | Mantido              | Exonerado           |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 31/12/2007   | 3.194.007,06         | 2.979.754,58         | 214.252,48          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 31/03/2008   | 3.010.670,75         | 2.786.031,68         | 224.639,07          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 30/06/2008   | 3.348.846,95         | 3.124.207,88         | 224.639,07          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 30/09/2008   | 3.385.647,47         | 3.158.539,84         | 227.107,63          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 31/12/2008   | 3.385.647,47         | 3.158.539,84         | 227.107,63          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 31/03/2009   | 4.623.491,93         | 4.346.949,52         | 276.542,41          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 30/06/2009   | 4.745.099,98         | 4.464.617,32         | 280.482,66          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 30/09/2009   | 4.947.268,07         | 4.662.854,88         | 284.413,19          |
| Imposto de Renda Pessoa Jurídica              | 31/12/2009   | 5.248.594,07         | 4.963.735,08         | 284.858,99          |
| <b>Imposto de Renda Pessoa Jurídica Total</b> |              | <b>35.889.273,75</b> | <b>33.645.230,62</b> | <b>2.244.043,13</b> |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 31/12/2007   | 1.149.842,54         | 1.072.711,65         | 77.130,89           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 31/03/2008   | 1.086.001,47         | 1.005.131,41         | 80.870,06           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 30/06/2008   | 1.205.584,90         | 1.124.714,84         | 80.870,06           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 30/09/2008   | 1.218.833,09         | 1.137.074,34         | 81.758,75           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 31/12/2008   | 1.218.833,09         | 1.137.074,34         | 81.758,75           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 31/03/2009   | 1.664.457,09         | 1.564.901,82         | 99.555,27           |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 30/06/2009   | 1.708.235,99         | 1.607.262,23         | 100.973,76          |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido     | 30/09/2009   | 1.781.016,51         | 1.678.627,76         | 102.388,75          |

| Tributo                                                | Fato Gerador | Valor Total          | Valor Impugnado      |                   |
|--------------------------------------------------------|--------------|----------------------|----------------------|-------------------|
|                                                        |              |                      | Mantido              | Exonerado         |
| Contribuição Social sobre o Lucro Líquido              | 31/12/2009   | 1.889.493,86         | 1.786.944,62         | 102.549,24        |
| <b>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Total</b> |              | <b>12.922.298,54</b> | <b>12.114.443,01</b> | <b>807.855,53</b> |

(...)

Portanto, conheço do Recurso de Ofício, pois o crédito tributário exonerado pela decisão *a quo* (principal + multa de ofício) superou o limite de alçada de R\$ 2,5 milhões.

### **LANÇAMENTO FISCAL:**

Conforme relatado, a controvérsia objeto deste processo envolve a exigência de crédito tributário pelo Fisco - Autos de Infração do IRPJ e reflexo (CSLL), atinentes aos **anos-calendário 2007 (4º trimestre), 2008 e 2009**, pela imputação pelo Fisco das seguintes infrações:

#### **a) glosa de despesas - despesas não comprovadas** (RIR/99, arts. 299 e 300):

- Despesas financeiras para o ano-calendário de 2009, relacionados com a empresa CIA Agro Industrial de Goiana (empresa ligada), no montante de **R\$ 3.942.240,05**:

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Tributável Apurado (R\$)</b> |
|---------------------|---------------------------------------|
| 31/03/2009          | 409.716,23                            |
| 30/06/2009          | 546.790,56                            |
| 30/09/2009          | 985.560,01                            |
| 31/12/2009          | 2.000.173,25                          |
| <b>TOTAL</b>        | <b>3.942.240,05</b>                   |

- A autuada contabilizou a débito o valor de **R\$ 3.942.240,05 a título de pagamentos de despesas financeiras para a Cia Agro Industrial de Goiana, na conta de resultado Juros e Descontos Passivos**, código nº 6210-10001, da Demonstração de Resultados do Exercício, cujos dados foram extraídos da sua escrituração para o ano-calendário de 2009, gerando a Memória de Cálculo Trimestral das Despesas não Comprovadas;

#### **b) Omissão de receitas financeiras** (RIR/99, art. 288 e Lei 9.249/95, art. 24):

- Falta de contabilização de juros - contratos de mútuos concedidos a empresas ligadas, com cláusula expressa de cobrança de juros, taxa de juros 6% a.a, inclusive no período de carência;

- O sujeito passivo auferiu receitas de juros sobre contratos de mútuo e não lançou na conta de resultado:

| <b>Fato Gerador</b> | <b>Valor Apurado - Omissão de Receitas (R\$)</b> |
|---------------------|--------------------------------------------------|
| 31/12/2007          | 12.776.028,24                                    |
| 31/03/2008          | 13.395.387,81                                    |

|              |                       |
|--------------|-----------------------|
| 30/06/2008   | 13.395.387,81         |
| 30/09/2008   | 13.542.589,89         |
| 31/12/2008   | 13.542.589,89         |
| 31/03/2009   | 18.084.251,49         |
| 30/06/2009   | 18.433.609,36         |
| 30/09/2009   | 18.803.512,28         |
| 31/12/2009   | 18.994.203,02         |
| <b>Total</b> | <b>140.967.559,80</b> |

Obs: o Fisco apurou o montante de **R\$ 832.898.713,74** a título de contratos de mútuo concedidos a empresa ligadas, no período de 1997 a 2009 - empréstimos concedidos para pagamento em 12 anos ou 144 meses, conforme **Demonstrativos Diários - Receita Financeira sobre Contratos de Mútuo**:

a) Contratos de Mútuo de 2009, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009 (1º a 4º trimestres), regime de competência (e-fls.158/163);

b) Contratos de Mútuo de 2008, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009 (1º a 4º trimestres), regime de competência (e-fls. 1972/1979);

c) Contratos de Mútuo de 2007, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009 (1º a 4º trimestres), regime de competência (e-fls. 3142/3149);

d) Contratos de Mútuo de 2006, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009 (1º a 4º trimestres), regime de competência (e-fls. 4796/4803);

e) Contratos de Mútuo de 2005, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008, 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 6463/6470);

f) Contratos de Mútuo de 2004, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 7504/7511);

g) Contratos de Mútuo de 2003, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008, 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 8842/8849);

h) Contratos de Mútuo de 2002, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008, 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 9952/9955);

i) Contratos de Mútuo de 2001, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 11533/11538).

j) Contratos de Mútuo de 2000, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 13426/13432);

k) Contratos de Mútuo de 1999, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 15250/15256);

l) Contratos de Mútuo de 1998, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 16803/16810);

m) Contratos de Mútuo de 1997, cujas receitas de juros não foram oferecidas à tributação em 2009, 2008 e 2007 (4º trimestre), regime de competência (e-fls. 17874/17881).

Consta do TVF (e-fls. 61/67):

(...)

Com o objetivo de mensurar os valores mensais da receita financeira omitida, **foram elaborados Demonstrativos Diários - Receita Financeira s/contratos de mútuos - auferidos por trimestre/ano sobre o somatório das importâncias entregues às mutuárias em cada data, do período de 1997 a 2009**, com base no Razão Analítico do Ativo e nos Contratos de Mútuo firmados e apresentados pelo contribuinte com pessoas jurídicas Interligadas. **Assim, para a consolidação final foi elaborado a Memória de Cálculo da Omissão de Receita Financeira do período do 4º trimestre/2007 ao 4º trimestre/2009, referente aos contratos de mútuos.**

(...)

### DECISÃO RECORRIDA:

A decisão *a quo*:

a) manteve a glosa das despesas financeiras com empresa ligada;

b) manteve, em parte, a **omissão de receitas financeiras**, pelos seguintes ajustes na **base de cálculo dos juros**, conforme Acórdão (e-fls. 24889/24920):

(i) - **CRÉDITO - Operações financeiras credoras registradas na conta “Créditos em interligadas”** (extenso demonstrativo contido no Anexo III do laudo pericial - e-fls. 18946/19095).

O sujeito passivo alegou pagamentos/amortizações dos mutuários relacionados aos contratos de mútuos da mutuante, no montante de R\$ 222.466.874,50 (fls. 18.675 e 19.095), mas apresentou documentos comprobatórios de apenas uma parte dessas operações - documentos anexados nas fls. 19139/19152, que totalizam **R\$13.347.363,40**, como demonstrado a seguir:

(...)

Demonstrativo dos mútuos pagos/amortizados comprovados (em reais)

| Data       | Valor Amortizado | Folhas do Processo | Empresa Devedora                            |
|------------|------------------|--------------------|---------------------------------------------|
| 06/08/2004 | 300.000,00       | 19.139/19.140      | IBACIP - Ind. Barb. de Cimento Portland S/A |
| 21/05/2007 | 1.830.000,00     | 19.141/19.142      | Itabira Agro Industria S/A                  |
| 30/08/2007 | 2.060.000,00     | 19.143/19.144      | Itabira Agro Industria S/A                  |
| 15/02/2008 | 2.920.000,00     | 19.145/19.146      | Itabira Agro Industria S/A                  |
| 27/02/2004 | 2.519.918,02     | 19.147/19.148      | Itaguarana S/A                              |
| 21/07/2006 | 2.016.768,32     | 19.149/19.150      | Itaguarana S/A                              |
| 09/04/2008 | 1.700.677,06     | 19.151/19.152      | Itapuama Agro Industrial e Serviços Ltda.   |
| TOTAL      | 13.347.363,40    |                    |                                             |

(...)

Assim, do montante de **Operações financeiras credoras registradas na conta “Créditos em interligadas”** R\$ 222.446.874,50 - conforme decisão *a quo* - o sujeito passivo comprovou **R\$ 13.347.363,40**, e que foram abatidos do valor dos contratos de mútuos, base de cálculo dos juros.

(ii) **EXCLUSÕES**: - o sujeito passivo pediu exclusão da base de cálculo dos juros, o montante de **R\$ 174.653.824,21**, demonstrados no Quadro III do laudo pericial da Tax Accounting, à fl. 18.702, cujo valor é formado pelas seguintes itens:

a) **Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Crédito, no montante de R\$132.290.000,00;**

b) **Transferências entre Contas Contábeis, no montante de R\$ 39.007.051,82;**

c) **Outros Eventos, tais como estornos de lançamentos, valores referentes a notas de débito e depósitos e recebimentos, no montante de R\$3.356.772,39.**

a) **Cessão de crédito e assunção de dívidas:**

(...)

| Valor                     | Documento Apresentado |                    | Contabilização |                    |
|---------------------------|-----------------------|--------------------|----------------|--------------------|
|                           | Data                  | Folhas do Processo | Data           | Folhas do Processo |
| R\$ 57.000.000,00         | 02/01/2003            | 19.255/19.256      | 31/01/2003     | 8.809              |
| R\$ 32.000.000,00         | 02/01/2003            | 19.260/19.261      | 31/01/2003     | 8.809              |
| R\$ 8.000.000,00          | 02/01/2004            | 19.265/19.266      | 31/01/2004     | 7.478              |
| R\$ 20.600.000,00         | 02/01/2001            | 19.268/19.269      | 02/01/2001     | 11.513             |
| R\$ 4.080.000,00          | -                     | -                  | 02/01/2002     | 9.932              |
| R\$ 1.970.000,00          | -                     | -                  | 28/12/2001     | 11.532             |
| R\$ 8.640.000,00          | -                     | -                  | 31/01/2007     | 2.967              |
| <b>R\$ 132.290.000,00</b> | <b>TOTAL</b>          |                    |                |                    |

(...)

Portanto, em relação ao item “a” **Cessão de Crédito e assunção de dívidas**, do montante de R\$132.290.000,00 - **que corresponde a 7 (sete) lançamentos a débito da conta “Créditos em Interligadas”, listados pela impugnante na planilha de fl. 19253, transcrita acima** -, apenas restaram comprovados e excluídos da base de cálculo dos juros pela decisão *a quo* os valores de R\$ 8.000.000,00 e R\$ 20.600.000,00.

Obs: A assunção de dívidas pela recorrente de terceiros com terceiros não foram excluídas, pois não estão relacionadas com os contratos de mútuo objeto dos autos.

**b) Transferências entre contas contábeis:**

Em relação ao item “b”, o sujeito passivo listou diversos lançamentos descritos na contabilidade como **transferências entre contas contábeis**, listados às fl. 19.251/19.253 e sintetizados à fl. 19.270 (Anexo V do laudo pericial da Tax Accounting), no montante de **R\$ 39.007.051,82**, os quais, no seu entender (sujeito passivo), se tratam de procedimentos internos, e que os próprios registros contábeis juntados seriam suficientes como prova desses ajustes.

Aqui, a decisão *a quo* nada excluiu, pois - segundo o entendimento da decisão de primeira instância - o sujeito não logrou êxito em demonstrar suas alegações. Não acatou os referidos registros contábeis.

**c) Outros:**

No item “c”, o total de **R\$ 3.356.772,39** correspondeu a registros contábeis a título de notas de débitos (fls. 19.271/19.272), estornos de lançamentos (fl. 19.273) e depósitos e recebimentos (fl. 19.274), também sem apresentação, por parte do sujeito passivo, de qualquer documento comprobatório.

Segundo a decisão recorrida, apenas os relativos a estornos de lançamentos indevidos dispensam a comprovação por parte da contribuinte, **devendo tais parcelas ser excluídas na apuração das receitas financeiras, no montante de R\$ 223.324,98, como demonstrativo resumo, a seguir:**

(...)

## Valores contabilizados a título de estornos (em reais)

| Data da Contabilização | Valor      | Folha do Processo |
|------------------------|------------|-------------------|
| 30/09/1998             | 11.702,89  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 12.844,85  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 19.088,50  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 20.686,53  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 23.164,47  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 24.423,00  | 16.794            |
| 30/09/1998             | 28.414,74  | 16.794            |
| 28/02/1998             | 83.000,00  | 16.776            |
| TOTAL                  | 223.324,98 |                   |

(...)

Em síntese: como visto a contribuinte, na instância *a quo*, pediu retirada ou exclusão da base de cálculo dos juros o montante de **R\$ 397.120.698,71** (CRÉDITO: R\$ 222.466.874,50 + EXCLUSÕES: R\$ 174.653.824,21); porém, conforme decisão recorrida, somente comprovou na instância *a quo* exclusões no montante de **R\$ 42.170.688,38**, conforme demonstrativo consolidado (resumo), a seguir:

(...)

## Demonstrativo dos valores excluídos da base de cálculo do juros (em reais)

| Data                       | Valor                | Justificativa                       |
|----------------------------|----------------------|-------------------------------------|
| <b>28/02/1998</b>          | <b>83.000,00</b>     | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 11.702,89            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 12.844,85            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 19.088,50            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 20.686,53            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 23.164,47            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 24.423,00            | Estorno de lançamento indevido      |
| 30/09/1998                 | 28.414,74            | Estorno de lançamento indevido      |
| <b>Total de 30/09/1998</b> | <b>140.324,98</b>    |                                     |
| <b>02/01/2001</b>          | <b>20.600.000,00</b> | Transferência de crédito comprovada |
| <b>31/01/2004</b>          | <b>8.000.000,00</b>  | Transferência de crédito comprovada |
| <b>27/02/2004</b>          | <b>2.519.918,02</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>06/08/2004</b>          | <b>300.000,00</b>    | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>21/07/2006</b>          | <b>2.016.768,32</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>21/05/2007</b>          | <b>1.830.000,00</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>30/08/2007</b>          | <b>2.060.000,00</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>15/02/2008</b>          | <b>2.920.000,00</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>09/04/2008</b>          | <b>1.700.677,06</b>  | Mútuo pago/amortizado comprovado    |
| <b>TOTAL</b>               | <b>42.170.688,38</b> |                                     |

(...)

**RECURSO VOLUNTÁRIO****NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO.  
PRELIMINAR REJEITADA.**

Nesta instância recursal, nas razões do recurso, na parte que restou vencido na instância *a quo*, o sujeito passivo buscou a reforma da decisão recorrida, aduzindo:

**1) - Preliminar de nulidade do lançamento fiscal, quanto à infração imputada omissão de receitas financeiras:**

**a) Refiscalização sobre o mesmo fato:**

- que a primeira Fiscalização gerou o Processo nº 10510.722643/2011-72:

- que o segundo Procedimento de Fiscalização mostra-se equivocado, por duas razões:

(i) requer autorização por escrito do Superintendente da RFB, Delegado ou Inspetor, conforme art. 906 do RIR/99; que não houve autorização expressa para tanto;

(ii) que autoridade lançadora resolveu fiscalizar período já fiscalizado, para cobrança dos mesmos tributos - IRPJ e CSLL, sem comprovar os requisitos necessários, conforme art. 149 do CTN.

**b) Existência de diversos erros nos cálculos dos juros lançados pela fiscalização/Iliquidez e incerteza do lançamento fiscal:**

- que a recorrente possui contrato de conta corrente com empresas ligadas;

- que a Fiscalização possui o dever legal de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título do IRPJ e da CSLL, sob efeito de invalidade do lançamento fiscal por iliquidez e incerteza do lançamento fiscal;

- que a omissão de receitas, conforme planilha da Fiscalização, é de R\$ 140.967.559,00. Contudo, refazendo a planilha, com abatimento dos valores recebidos e dos eventos não característicos de relação creditícia financeira, o valor da omissão de receitas cairá para R\$ 28.556.339,36;

- que a recorrente também deixou de contabilizar os juros passivos dos empréstimos que ela fez com outras empresas do Grupo. Esses juros passivos perfazem o montante de R\$ 192.281,63;

- que, então, o valor da omissão de receitas seria R\$ 28.364.057,73, ou seja, 79,88% a menor do que aquele valor apurado pela Fiscalização. Diferença absurdamente alta, e que não deixa outra alternativa para a autoridade julgadora que não o cancelamento dos autos de infração;

- que tal diferença decorre do procedimento - para o cálculo dos juros - adotado pela Fiscalização e pelas empresas de auditoria: enquanto a Fiscalização limitou-se a calcular os valores lançados a débito da conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas e utilizando-se de critérios equivocados, as empresas de auditoria efetuaram os cálculos dos juros sobre os saldos diários das contas contábeis representativas desses mútuos;

- que tais cálculos estão analiticamente demonstrados nos Laudos de Avaliação elaborados pela EY e pela Tax Accounting, bem como no Adendo ao Laudo da Tax Accounting ora juntado, o qual leva em consideração a parcela do lançamento cancelada pela DRJ;

- que o lançamento é ilícito e incerto pelos seguintes equívocos no cálculo dos supostos juros (omissão de receitas):

a) a Fiscalização não considerou os pagamentos/amortizações dos mútuos lançados a crédito na conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas;

b) a Fiscalização considerou lançamento a débito da conta contábil 1201010000 - Créditos em Interligadas que não se referem a mútuos;

c) a Fiscalização aplicou, de forma totalmente arbitrária, juros compostos sobre os mútuos;

d) a Fiscalização não calculou os juros passivos da conta contábil 221070004;

Não procede a irresignação da recorrente. Rejeito, de plano, a preliminar de nulidade suscitada, pelo seguinte:

Não há que se falar em decretação de nulidade do ato administrativo de lançamento fiscal, quando revestido dos requisitos legais exigidos, como: critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo (Decreto nº 70.235/72, art. 10 e CTN, art. 142).

O auto de infração lavrado está revestido dos requisitos exigidos para o lançamento tributário, dentre eles a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos, base de cálculo, demonstrativos, alíquota e valor dos tributos apurados (art. 10, Decreto nº 70.235/72 a art. 142 do CTN).

De modo que não há razão para se cogitar de ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Não é toda inexatidão na base de cálculo que acarreta vício insanável, passível de nulidade, mas tão somente aquela que atinge a própria metodologia de cálculo (regime de apuração do tributo, por exemplo), cujo refazimento é medida que demanda uma nova estruturação para a determinação do critério quantitativo.

Como não se trata de refiscalização do mesmo exercício, não há que se falar em segundo exame, nem autorização, de que trata o art. 906 do RIR/99.

Quanto à suposta refiscalização (segundo exame) do mesmo exercício financeiro:

Consta do **Processo nº 10510.722643/2011-72** que houve imputação pelo Fisco de Omissão de Receitas Financeira, pois o sujeito passivo auferiu receitas de juros sobre contratos de mútuo e não lançou na conta de resultado, quanto aos **anos-calendário 2006, 2007 e 2008**.

Naquele processo citado, consta da fundamentação do voto condutor do **Acórdão nº 1402-001.197 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária**, sessão de 13/09/2012, que foram objeto da Omissão de Receitas imputada os juros atinentes aos Contratos de Mútuo celebrados a partir de 02 de janeiro de 2006 a 23 de dezembro de 2008, entre empresas do mesmo Grupo Econômico; que os contratos têm prazo de carência de 4 (quatro) anos, razão pela qual - alega a autuada - os juros não terem sido oferecidos à tributação, na época. Os juros devem ser oferecidos à tributação pelo regime de competência, inclusive no período de carência.

No caso dos presentes autos, em relação esses contratos de mútuos - celebrados em janeiro/2006 a dez/2008 - não foram calculados juros para as competências 2006, 2007 e

2008 (já foram objeto do citado processo), mas apenas os juros para competência 2009 (efeitos gerados na competência desse ano).

Isto está claramente ressaltado, explicado, explicitado, pela Fiscalização no TVF (e-fls. 61/74), *in verbis*:

(...)

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

A exclusão dos contratos mútuos firmados nos anos-calendário de 2006 a 2008, decorre da existência de fiscalização anterior, MPF nº 05.01.00.2010.002213, onde ficou constatado a Omissão de Receitas Financeiras para, foi lavrado o

respectivo Auto de Infração (Processo Administrativo Fiscal nº 10510.722643/2011-72), cujo julgamento da 2ª Turma da DRJ/SDR, através do Acórdão 15.28.741, foi favorável a Fazenda Pública, mantendo-se integralmente crédito tributário constituído e as circunstâncias fáticas da qualificação da multa, apenas indeferiu o seu agravamento. Cuja a ementa do julgamento é abaixo parcialmente transcrita:

(...)

Ainda, como dito antes, a lide naquele processo já foi julgada neste CARF na Câmara Baixa, e a infração omissão de receitas financeiras - contrato de mútuo concedido a empresas do mesmo Grupo Econômico foi mantida (empresas ligadas), porém com redução da multa de ofício de 150% para 75%.

Nos presentes autos, apenas os efeitos tributários dos contratos de mútuo celebrados em 2006, 2007 e 2008 - os juros correspondentes à competência 2009 - foram objeto do lançamento fiscal objeto deste processo.

Logo, não há que se falar em segundo exame, nem necessidade de autorização para refiscalização (segundo exame), pois não houve refiscalização de que trata o art. 906 do RIR/99:

Art.906.Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, §2º, e Lei nº 3.470, de 1958, art. 34).

Diante do exposto, não procede alegação da recorrente de que o mesmo ano-calendário teria sido refiscalizado e o mesmo valor tributável teria sido exigido neste processo e naquele processo citado.

No que concerne aos pretensos erros na base de cálculo da apuração dos juros: - necessidade de ajustes:

No que concerne aos alegados erros, equívocos, na base de cálculo da omissão de receitas - juros de mútuos concedidos a empresas ligadas e não oferecidos à tributação, regime de competência, não se trata de matéria a ser enfrentada em sede preliminar, pois trata-se de matéria de mérito.

Ajustes na base de cálculo para apuração dos juros não configuram vícios que pudessem macular o lançamento fiscal de nulidade.

O julgador pode, de ofício, ajustar a base de cálculo da infração, se o sujeito passivo comprovar, com prova apta, idônea, cabal, tal necessidade.

Por tudo que foi exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento fiscal.

**DECADÊNCIA. CONTRATOS DE MÚTUOS. RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS). TERMO INICIAL. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.**

O sujeito passivo alegou que Fiscalização calculara os juros sobre períodos já decaídos (CTN, art. 150, § 4º), em face de contratos de mútuo celebrados desde o ano-calendário 1997

Desde 1997 o sujeito passivo tem celebrado contratos de mútuo com empresas, ligadas ou interligadas em profusão, funcionando como verdadeiro agente financeiro. Só em 2009 foram mais de 1200 (hum mil e duzentos) contratos de mútuo concedidos a empresas interligadas - relação e -fls. 133/157). Computados todos os contratos de mútuos concedidos desde 1997 a 2009 superam a **12 (doze) mil**. Os autos do processo - computando as cópias dos contratos - superam 29 (vinte nove) mil folhas.

A irresignação da recorrente não tem respaldo legal.

É legítima a análise pelo Fisco de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles **extrair a repercussão tributária** em períodos ainda não atingidos pela decadência. Contudo, a contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a juros auferidos em contrato de mútuo, deve ter início quando verificada sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Os contratos de mútuo foram celebrados por prazo de 12 (doze) anos, ou seja, 144 meses, para pagamento em 96 prestações, a partir do prazo de carência de 04 anos.

Os contratos de mútuo, os mais antigos, celebrados em 1997 possuem efeito, reflexo, patrimonial por 12 (doze) anos, até 2009.

A contribuinte tomou ciência do lançamento fiscal em **06/12/2012 - quinta-feira**, quanto aos anos-calendário 2007 (4º trimestre), 2008 e 2009.

Como se trata de lançamento de diferença do IRPJ e CSLL, anos calendário 2007 (4º trimestre), 2008 e 2009, o termo inicial do prazo decadencial é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Então, o Fisco tinha 5 (cinco) anos para lançamento fiscal do ano-calendário 2007 (4º trimestre), ou seja, até 31/12/2012, cujo fato gerador ocorrera em 31/12/2007.

Porém, a recorrente tomou ciência do lançamento fiscal em 06/12/2012, ou seja, antes de transcorrido os citados cinco anos.

Portanto, rejeito a preliminar de decadência suscitada, pois todos os períodos lançados estão a salvo da alegada caducidade.

**OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. CONTRATOS DE MÚTUOS COM CLÁUSULA DE JUROS CAPITALIZADOS (JUROS COMPOSTOS). EMPRESAS LIGADAS OU INTERLIGADAS. PERÍODO DE CARÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO E TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE JUROS INCORRIDOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOCORRÊNCIA DE CONTA CORRENTE.**

No mérito, o sujeito passivo, desde a primeira instância, alega:

- que não haveria juros a tributar, pois empréstimos entre empresas ligadas, interligadas, no caso, teria natureza de conta corrente;
- que a Fiscalização aplicou juros capitalizados (compostos), quando seria juros simples;
- que há ainda necessidade de ajustes na base de cálculo dos juros - infração Omissão de Receitas Financeiras; que se pode, resumir, assim ajustes requeridos:

**- CRÉDITO:** R\$ 222.446.874,50

- montante das amortizações dos mútuos realizados. Ou seja: montante de **Operações financeiras credoras registradas na conta “Créditos em interligadas”** R\$ 222.446.874,50;

**- EXCLUSÕES:** R\$ 174.653.824,21

a) **Cessão de Crédito** do montante de R\$ 132.290.000,00 correspondente a 7 (sete) lançamentos a débito da conta “Créditos em Interligadas;

b) **Transferências entre contas contábeis:** o sujeito passivo listou diversos lançamentos descritos na contabilidade como transferências entre contas contábeis, listados às fl. 19.251/19.253 e sintetizados à fl. 19.270 (Anexo V do laudo pericial da Tax Accounting), no montante de **R\$ 39.007.051,82**, os quais, no seu entender, se tratam de procedimentos internos, como comprovariam os próprios registros contábeis;

**c) Outros:**

- que o total de **R\$ 3.356.772,39** correspondem a registros contábeis a título de notas de débitos (fls. 19.271/19.272), estornos de lançamentos (fl. 19.273) e depósitos e recebimentos (fl. 19.274).

Pois bem.

Passo a enfrentar o mérito.

**Ajustes de base de cálculo dos juros e da omissão de receitas financeiras (juros):**

a) **Inocorrência de contrato de conta corrente. Houve contratos de mútuo celebrados com cláusulas de carência e de juros capitalizados, inclusive no período de carência:**

As alegações da recorrente de que os empréstimos - contratos de mútuo - entre empresas ligadas ou interligadas, teriam natureza de conta corrente e os juros seriam simples (não capitalizados) não merecem prosperar.

O contrato de conta corrente tem natureza diversa do contrato de mútuo.

Os contratos de conta corrente aceitos são os firmados entre duas pessoas jurídicas, que estabelecem - através de cláusulas - fazer remessas entre si de valores (bens, ou dinheiro), registrando os créditos em uma conta contábil para futura análise do saldo a pagar ou a receber.

No caso, não houve celebração, formalização, de contrato de conta corrente entre pessoas jurídicas ligadas ou interligadas.

Pelo contrário, todos os instrumentos de contratos apresentados à Fiscalização (e constantes dos autos), celebrados pela recorrente e empresas ligadas, são contratos de mútuos

concedidos pela recorrente para empresas ligadas ou interligadas com cláusulas de carência e de juros capitalizados (compostos), inclusive no período de carência.

Desde 1997 o sujeito passivo tem **celebrado contratos de mútuo** com empresas ligadas ou interligadas em profusão, funcionando como verdadeiro agente financeiro das empresas do Grupo Econômico, concedendo crédito.

Computados todos os instrumentos de contratos de mútuos concedidos pela recorrente (juntados aos autos), desde 1997 a 2009, superam 12 (doze) mil contratos. Os autos deste processo - com as cópias desses instrumentos de contratos de mútuos concedidos - superam 29 (vinte e nove) mil folhas.

Obs: Apenas a título de exemplo: Só em 2009 foram mais de 1200 (hum mil e duzentos) contratos de mútuo concedidos a empresas interligadas - relação (e -fls. 133/157); em 2005, mais de 1000 (hum mil) contratos - relação (e-fls. 6442/6462); em 2004 mais de 1400 (hum mil e quatrocentos) contratos, relação (e-fls. 7476/7503); em 2003 mais de 1000 (hum mil) contratos - relação (e-fls. 8807/8841); em 2002 em torno de 1000 (hum mil) contratos - relação (e-fls. 9932/9951); em 2001 em torno de 1000 (hum mil) contratos, relação (e-fls. 11513/11532); em 2000 em torno de 1000 (hum mil) contratos, relação (e-fls. 13392/13425), em 1999 em torno de 1050 (hum mil e cinquenta) contratos, relação (e-fls. 15229/15249); em 1998 em torno de 1000 (hum mil) contratos, relação (e-fls. 16772/16802) e em 1997 em torno de 600 (seiscentos) contratos, relação (e-fls. 17855/17874).

A propósito, transcrevo as Cláusulas 2ª, 3ª, 4ª e 5ª desses Instrumentos de Contratos de Mútuos concedidos, cuja cópias constam dos autos: **ano 2009** (e-fls. 164/1375), **ano 2008** (e-fls. 1980/2953), **ano de 2007** (e-fls. 3190/4590), **ano 2006** (e-fls. 4804/5675 e 5799/6440), **ano 2005** (e-fls. 6471/7474), **ano 2004** (e-fls. 7512/8805), **ano 2003** (e-fls. 8850/9930), **ano 2002** (e-fls. 9956/11511), **ano 2001** (e-fls. 11540/13390), **ano 2000** (e-fls. 13433/15227), **ano 1999** (e-fls. 15253/16770), **ano 1998** (e-fls. 16811/17853) e **1997** (e-fls. 17882/18162), *in verbis*:

(...)

#### **SEGUNDA**

A dívida contraída na forma da Cláusula Primeira anterior tem prazo de carência de 04 (quatro) anos a contar da data deste contrato.

#### **TERCEIRA**

A DEVEDORA pagará à CREDORA a dívida de que trata este mútuo, depois de vencido o prazo de carência anteriormente referido, em 96 (noventa e seis) prestações mensais, iguais e sucessivas, acrescidas dos juros de 6% (seis por cento) ao ano, computados inclusive no prazo de carência, capitalizados de acordo com a lei.

#### **QUARTA**

Fica facultado à CREDORA, tendo em vista o seu legítimo interesse de participar do capital social da DEVEDORA - o direito de converter o seu crédito, no todo ou em parte, em ações emitidas pela mesma DEVEDORA - observado na subscrição dessas ações, o que dispõe a legislação pertinente à espécie (Lei de S.A.). Fica facultado também o direito de ceder o seu crédito, no todo ou em parte, desde que receba a concordância da DEVEDORA quanto a nova CREDORA, e não modifique as condições definidas neste instrumento.

#### **QUINTA**

A CREDORA de sua parte faculta à DEVEDORA o direito de amortizar a dívida ora constituída, no todo ou em parte, mediante cessão e transferência de ações constitutivas do seu capital social e/ou com ações pertencentes à DEVEDORA, emitidas por outras empresas. Faculta ainda, a DEVEDORA, o direito de transferir a dívida, no todo ou em parte, para nova DEVEDORA, desde que não modifique as condições definidas neste instrumento.

(...)

Portanto, diversamente do alegado pela recorrente não restou comprovado contrato de conta corrente. Pelo contrário, todos os contratos apresentados são de Instrumento Particular de Contrato de mútuo com cláusulas de juros capitalizados, inclusive no prazo de carência.

b) Ajustes:

Ainda, em face da irresignação da recorrente com a decisão *a quo* em relação à base de cálculo dos juros e da Omissão de Receitas Financeiras (a recorrente alega que a decisão recorrida efetuou ajustes muito aquém dos valores que teria comprovado nos autos), então:

a) o CARF, na sessão de 06/04/2016, conforme Resolução nº 1301-000.323 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, ou seja, esta Turma, com outra composição na época, **converteu o julgamento em diligência** (e-fls. 28101/28118). Realizada a diligência fiscal, a contribuinte rebateu as conclusões da diligência fiscal, conforme já relatado;

b) o CARF, na sessão de 20/02/2018 esta E. Turma, conforme Resolução nº 1301-000.472 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, outra vez, converteu o julgamento em diligência (e-fls. 28970/28990), para que a Fiscalização, de forma derradeira, pudesse analisar as provas e produzir novo relatório circunstanciado, sem as incongruências do anterior.

Considerados os valores dos ajustes na base de cálculo dos juros (exclusões acatadas pelo Resultado do Relatório de Diligência Fiscal, de 19/10/2018 (e-fls. 20070/20077), que abarca, computa, as exclusões deferidas pela decisão *a quo*), tem-se, a seguir, o quadro consolidado dos ajustes efetuados pela Fiscalização da unidade de origem (já computados os valores das exclusões efetuadas pela decisão *a quo*):

**Resumo dos Ajustes Deferidos pela Decisão *a quo* e pelo Resultado da Diligência Fiscal - quadro consolidado:**

(...)

| Ano   | (a) Débitos    | (b) Créditos   | (c) Exclusões |                      |              | (d) Saldo Financeiro<br>(d) = (a) - (b) - (c) |
|-------|----------------|----------------|---------------|----------------------|--------------|-----------------------------------------------|
|       |                |                | (c.1) Cessão  | (c.2) Transferências | (c.3) Outros |                                               |
| 1997  | 4.995.249,15   | 4.225.905,05   | 0,00          | 0,00                 | 223.324,98   | 546.019,12                                    |
| 1998  | 13.308.250,89  | 4.456.790,31   | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 8.851.460,58                                  |
| 1999  | 50.916.468,04  | 2.012.019,53   | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 48.904.448,51                                 |
| 2000  | 18.163.638,43  | 1.813.835,51   | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 16.349.802,92                                 |
| 2001  | 53.067.526,46  | 1.552.259,24   | 22.570.000,00 | 0,00                 | 0,00         | 28.945.267,22                                 |
| 2002  | 54.565.191,80  | 13.702.534,59  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 40.862.657,21                                 |
| 2003  | 153.710.661,88 | 11.019.960,57  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 142.690.701,31                                |
| 2004  | 117.212.167,29 | 30.991.155,24  | 8.000.000,00  | 0,00                 | 0,00         | 78.221.012,05                                 |
| 2005  | 77.500.204,48  | 21.673.817,12  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 55.826.387,36                                 |
| 2006  | 103.116.587,72 | 32.675.176,60  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 70.441.411,12                                 |
| 2007  | 76.334.505,70  | 28.227.012,57  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 48.107.493,13                                 |
| 2008  | 74.544.201,62  | 48.100.080,74  | 8.640.000,00  | 0,00                 | 0,00         | 17.804.120,88                                 |
| 2009  | 35.464.060,28  | 10.476.607,97  | 0,00          | 0,00                 | 0,00         | 24.987.452,31                                 |
| TOTAL | 832.898.713,74 | 210.927.155,04 | 39.210.000,00 | 0,00                 | 0,00         | 582.538.233,72                                |

(...)

Explicitando os ajustes da base de cálculo dos juros, transcrito retro:

### **CRÉDITOS:**

O sujeito passivo alegou que teria como provar **CRÉDITOS** - montante das amortizações dos mútuos realizados - **Operações financeiras credoras registradas na conta "Créditos em interligadas"** de R\$ 222.446.874,50.

Entretanto, consta do Relatório de Diligência Fiscal que a contribuinte comprovou - documentos juntados aos autos pela recorrente - **CRÉDITOS** de **R\$ 210.927.155,04**, conforme demonstrativo acima., já computados os valores deferidos pela decisão *a quo*.

### **EXCLUSÕES:**

a) Cessão de Créditos:

O sujeito passivo alegou que teria como provar, comprovar, o montante de R\$ 132.290.000,00 correspondentes a 7 (sete) lançamentos a débito em conta "Créditos em Interligadas):

| Valor                     | Documento Apresentado |                    | Contabilização |                    |
|---------------------------|-----------------------|--------------------|----------------|--------------------|
|                           | Data                  | Folhas do Processo | Data           | Folhas do Processo |
| R\$ 57.000.000,00         | 02/01/2003            | 19.255/19.256      | 31/01/2003     | 8.809              |
| R\$ 32.000.000,00         | 02/01/2003            | 19.260/19.261      | 31/01/2003     | 8.809              |
| R\$ 8.000.000,00          | 02/01/2004            | 19.265/19.266      | 31/01/2004     | 7.478              |
| R\$ 20.600.000,00         | 02/01/2001            | 19.268/19.269      | 02/01/2001     | 11.513             |
| R\$ 4.080.000,00          | -                     | -                  | 02/01/2002     | 9.932              |
| R\$ 1.970.000,00          | -                     | -                  | 28/12/2001     | 11.532             |
| R\$ 8.640.000,00          | -                     | -                  | 31/01/2007     | 2.967              |
| <b>R\$ 132.290.000,00</b> | <b>TOTAL</b>          |                    |                |                    |

Porém, consta do Relatório de Diligência Fiscal que a contribuinte comprovou - documentos juntados aos autos pela recorrente - **CESSÃO DE CRÉDITOS** - apenas **39.210.000,00 = (R\$ 20.600.000,00 + R\$ 8.640.000,00 + R\$ 8.000.000 + R\$ 1.970.000,00)**, conforme demonstrativo consolidado - Resultado da Diligência (transcrito anteriormente), já computados os valores deferidos pela decisão *a quo*.

**b) Transferências entre contas contábeis:**

- O sujeito passivo listou diversos lançamentos descritos na contabilidade como transferências entre contas contábeis, listados às fl. 19.251/19.253 e sintetizados à fl. 19.270 (Anexo V do laudo pericial da Tax Accounting), no montante de **R\$ 39.007.051,82**, os quais, no seu entender, se tratam de procedimentos internos, e que esses próprios registros contábeis seriam suficientes para comprovação.

Nada foi deferido ou excluído pela decisão recorrida e pelos Relatórios de Diligência Fiscal, de 27/06/2016 e 19/10/2018 (e-fls. 28808/28813 e 29070/29077).

Como visto, além desses registros contábeis (lançamentos contábeis entre contas contábeis), o sujeito passivo não produziu outras provas hábil, idônea, cabal, que pudesse justificar exclusão do citado valor da base de cálculo dos juros.

**c) Outros:**

O sujeito passivo alegou que o total de **R\$ 3.356.772,39** corresponde a registros contábeis a título de notas de débitos (fls. 19271/19272), estornos de lançamentos (fl. 19.273) e depósitos e recebimentos (fl. 19274).

A decisão recorrida deferiu ajuste, exclusão, de R\$ 223.324,98 (estornos), como já demonstrado alhures.

Os Relatórios de Diligências de 27/06/2016 e 19/10/2018, além do valor já deferido pela decisão *a quo* R\$ 223.324,98, não deferiram valor outro neste tópico (e-fls. 28808/28813 e 29070/29077).

Como visto, o valor dos contratos de mútuos concedidos ficou reduzido de R\$ 832.898.713,74 para R\$ 582.538.233,72, conforme demonstrativo transcrito anteriormente.

Com isso, o valor dos juros auferidos - não oferecidos à tributação (omissão de receitas) - ficou reduzido de R\$ 140.967.559,80 para **R\$ 84.381,435,32**, conforme resultados das diligências (já computadas as exclusões deferidas pela decisão *a quo*).

Ainda, quanto à última diligência do CARF, que sistematizou todas as exclusões comprovadas nos autos (computou o resultado das diligências, inclusive as exclusões deferidas pela decisão de primeira instância), a contribuinte foi intimada do resultado - Relatório de Diligência, de **19/10/2018** (e-fls. 29070/29077).

Intimada do Relatório - Resultado da Diligência Fiscal, a recorrente assim se manifestou nos autos em **23/11/2018** (e-fls. 29000/29051), *in verbis*:

(...)

**1. Do Relatório realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracajú (SE):**

Em suma o relatório conclui que:

Após recalculado de ofício os juros dos créditos relativos a contratos de mútuo, com a aplicação da fórmula dos juros compostos, que são os valores lançados como base de cálculo trimestral do Auto de Infração, na **infração 0002 – Receitas Financeiras e/ou Variações Monetárias Ativas – Omissão de Receitas Financeiras**, deste processo, já descontando todos os valores a título de estorno de lançamento indevido, transferência de crédito comprovada e mútuo pago/amortizado comprovado, que já foram aceitos pelo Acórdão nº 15-35.435 da DRJ/SDR e/ou pela Diligência de 27 de Julho de 2016 (PLANILHA 09), e desse resultado, abatendo-se a receita financeira dos valores do Anexo I – Movimentação Credora por Pagamentos/Amortizações de Saldo Devedor Mútuo, que foram efetivamente comprovados, PLANILHA 3, **obteve-se os seguintes resultados mensais (PLANILHA 9 – PLANILHA 3 = PLANILHA 10 = DIF):**

| Ano | 4º TRIM<br>2007 | 1º TRIM<br>2008 | 2º TRIM<br>2008 | 3º TRIM<br>2008 | 4º TRIM<br>2008 | 1º TRIM<br>2009 | 2º TRIM<br>2009 | 3º TRIM<br>2009 | 4º TRIM<br>2009 | TOTAL          |
|-----|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| P9  | 10.982.593,10   | 11.157.905,66   | 11.822.768,64   | 12.383.118,96   | 12.721.663,86   | 12.859.074,93   | 13.265.236,67   | 13.693.270,28   | 14.015.797,28   | 112.901.429,38 |
| P3  | 2.484.929,52    | 2.534.144,72    | 2.929.574,69    | 3.207.389,59    | 3.313.886,07    | 3.332.244,67    | 3.454.157,70    | 3.588.989,02    | 3.674.678,08    | 28.519.994,06  |
| DIF | 8.497.663,58    | 8.623.760,94    | 8.893.193,95    | 9.175.729,37    | 9.407.777,79    | 9.526.830,26    | 9.811.078,97    | 10.104.281,26   | 10.341.119,20   | 84.381.435,32  |

## 2. Da razão para Impugnação de tal relatório.

De forma direta e resumida, em geral, concordamos com grande parte do exposto no relatório de diligência confeccionado pelo Sr. Auditor Paulo dos Santos Galvão, entretanto, há apenas um ponto de extrema relevância que merece ser pontuado.

Trata-se da sistemática de cálculo dos juros. Entendemos, conforme deduzido nas defesas administrativas, que deveria ser aplicado no cômputo das receitas financeiras o cálculo dos juros simples, e não compostos como foi realizado pelo senhor auditor. Isso porque, não consta dos contratos de mútuo juntados aos autos a previsão de cálculo por juros compostos, não podendo, assim, a fiscalização substituir a vontade dos contratantes.

Essa observação, inclusive, está pontuada em dois momentos no próprio relatório de diligência (no item “I) INTIMAÇÕES E RESPOSTAS”). Sendo assim, solicitamos que tal argumento seja considerado, uma vez que a aplicação da fórmula dos juros compostos onera demasiadamente os valores da base de cálculo do auto de infração e de forma indevida, visto que os contratos de mútuo firmados à época não estabeleciam juros compostos, apenas se referiam aos juros capitalizados conforme a lei, o que entendemos ser a sistemática de juros simples.

Concluindo, ressaltamos que a empresa não concorda com o método de aplicação dos juros compostos sobre as operações financeiras realizadas.

Corroborando todas as defesas apresentadas até o momento, entendemos que a incidência dos juros deve ser realizada no formato de juros simples.

Quanto às bases utilizadas para o cálculo das receitas financeiras e as deduções em relação aos valores comprovadamente amortizados, entendemos estarem adequadas em relação ao que fora definido nos últimos julgados.

No entanto, ainda há alguns documentos que serão analisados, quando do julgamento do recurso voluntário, os quais comprovam que alguns valores não se tratam de contratos de mútuo, que poderão reduzir ainda mais a base para cálculo das receitas financeiras e, por conseguinte, dos tributos lançados.

**A questão dos juros:** a matéria já foi enfrentada anteriormente. Diversamente do alegado pela recorrente os Instrumentos de Contrato de Mútuo, em cláusula expressa já transcrita naquela oportunidade, estabelece a incidência de juros capitalizados, logo, são juros compostos, sim!

### **Base de cálculo dos juros:**

Em sua manifestação nos autos em 28/07/2016 (e-fls. 28815/28819), após ciência do Relatório - resultado da primeira diligência fiscal solicitada pelo CARF, de 27/06/2016 (e-fls. 28808/28813), a contribuinte argumentou:

(...)

**DOS INSTRUMENTOS DE CESSÃO DE  
CRÉDITO E ASSUNÇÃO DE DÍVIDA – DA  
NOVAÇÃO**

18. No item II, “A” do Relatório de diligência o AFRFB entende por manter a exclusão do lançamento o valor de R\$ 10.610.000,00 mais os valores reconhecidos pela DRJ – R\$ 28.600.000,00, tendo deixado de reconhecer a exclusão do lançamento o valor de R\$ 93.080.000,00, abaixo trecho do relatório:

*Assim, do exposto, há que se excluir da apuração das receitas os valores de R\$ 1.970.000,00 e R\$ 8.640.000,00, citados no Adendo ao Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting – Auditoria & Consultoria Tributária, Anexo II, fls. 28.042/28.054, e mais aqueles já exonerados pela DRJ/SDR, de R\$ 20.600.000,00 e R\$ 8.000.000,00 (pág. 4)*

19. Afirmo o fiscal que embora os contratos de assunção de dívida e cessão de crédito não possuam cláusula de acréscimo de juros, a dívida originalmente contraída pela devedora estaria sujeita a juros de 6% ao ano e, por essa razão, também se deveria deduzir que àqueles também devem incidir juros, nos mesmos moldes do anterior.

20. Ocorre que, como já exaustivamente abordado no Recurso Voluntário, estes contratos tem natureza de novação, figuras típicas dos art. 360 e 367 do Código Civil de

2002<sup>3</sup>, razão pela qual não se pode presumir cláusulas que não constam expressamente nos novos contratos, haja vista essa presunção não encontrar amparo no Código Civil, que tem como princípio basilar a autonomia da vontade, não cabendo a inclusão de cláusulas por terceiro interessado, no ajuste realizado entre contratantes.

(...)

Pois bem.

A irresignação da recorrente não merece prosperar.

Cópias dos contratos de cessão de dívida (e-fls. 28045/28046, 28047/28048 e 28051/28052).

Na verdade, não houve apenas assunção de dívida, houve novo mútuo, porém dissimulado.

A Fiscalização - no relatório- resultado da 1ª diligência solicitada pelo CARF - enfrentou adequadamente a questão (e-fls. 28808/28813), *in verbis*:

(...)

Novamente, após a análise da documentação apresentada, chegamos as mesmas conclusões das proferidas sob o manto Acórdão 15-35.435 – 2ª Turma da DRJ/SDR.

O lançamento no valor de R\$57.000.000,00 é relativo ao Instrumento Particular de Assunção de Dívida, anexado pela requerente às fls. 28.045/28.046, pelo qual a empresa recorrente, ora ASSUNTORA, assume a dívida, no citado valor, que a empresa Mamoaba Agro Pastoral, DEVEDORA, possuía junto à empresa Companhia Agro Industrial de Goiana, CREDORA, sendo que ambas as empresas, DEVEDORA E CREDORA, são interligadas da fiscalizada e possuem contratos de mútuo com esta.

Quando a fiscalizada, no caso, assumiu a dívida da Mamoaba, esta se tornou devedora daquela, o que equivale a um novo mútuo, no mesmo valor de R\$57.000.000,00, tendo a Itaguassu como credora e a Mamoaba como devedora, razão pela qual a Itaguassu contabilizou este valor a débito da respectiva conta (Créditos em Interligadas), conforme Razão à fl. 8.809.

Embora o citado instrumento não possua cláusula de acréscimo de juros, a dívida originalmente contraída pela DEVEDORA, nos mesmos moldes dos contratos de mútuo anexados a esse processo, está sujeita aos juros de 6% ao ano, conforme cláusula terceira desses contratos, sendo que, conforme cláusulas quarta e quinta de todos os contratos de mútuo anexados, os créditos ou os débitos podem ser cedidos a terceiros, desde que não sejam modificadas as condições definidas nos respectivos contratos, o que inclui, obviamente, a imposição dos juros contratados.

Tudo o que foi exposto acima também vale para o lançamento no valor de R\$32.000.000,00 e R\$4.080.000,00, pois os contratos anexados pelo recorrente-Itaguassu, respectivamente às fls. 28.047/28.048 e 28.051/28.052, e Razão, às fls. 8.809 e 9.932, em nada difere do contrato de R\$57.000.000,00, com exceção das partes e do valor do contrato.

(...)

Entendo correto o entendimento da Fiscalização. Por isso, não cabe excluir os citados valores da base de cálculo dos juros, em face das citadas cláusulas contratuais.

#### **v. Outros Eventos.**

Quanto aos argumentos dispostos no Item II, “c” do Relatório de Diligência, entendemos que apenas o valor de R\$ 50.658,10 (cinquenta mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e dez

centavos) deve realmente ser excluído da base de cálculo do lançamento por se tratar de uma nota de débito que não se trata de operações de mútuo objeto da autuação. As demais operações não excluídas pelo Auditor devem permanecer no auto de infração.

A Fiscalização - no relatório- resultado da 1ª diligência solicitada pelo CARF - enfrentou adequadamente a questão (e-fls. 28808/28813), *in verbis*:

(...)

## C) OUTROS EVENTOS

Apesar de constar no Adendo ao Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting – Auditoria & Consultoria Tributária, Anexo IV, fls. 28080 a 28088, a título de Outros Eventos, um valor total acumulado de R\$3.133.447,41, só foi apresentada a respectiva documentação pela empresa-recorrente no valor de R\$1.425.131,03, assim discriminado:

| ANO  | DATA       | HISTÓRICO                       | VALOR        |
|------|------------|---------------------------------|--------------|
| 2008 | 14/05/2008 | RECEBIDO PARA SEU CREDITO       | 1.177.672,93 |
| 2006 | 23/01/2006 | NOSSO DEPOSITO N/DATA           | 80.000,00    |
| 2006 | 23/01/2006 | NOSSO DEPOSITO N/DATA           | 69.800,00    |
| 1997 | 05/02/1997 | PAGO REFERENTE A NOTA DE DEBITO | 50.658,10    |
| 2006 | 20/02/2006 | NOSSO DEPOSITO N/DATA           | 47.000,00    |
|      |            |                                 | 1.425.131,03 |

Também, com base nos arquivos magnéticos fornecidos e do SPED, pode-se constatar que realmente na conta contábil nº 1201010000 – Créditos em Interligadas, também existiram lançamentos de Outros Eventos, nos anos-calendário de 1997 a 2009, que não representariam Operações de Mútuo, pois são lançamentos sem o histórico "RECEBIDO PARA SEU CRÉDITO".

O lançamento nos valores acima de: R\$1.177.672,93, R\$80.000,00, R\$69.800,00 e R\$47.000,00, são relativo a Instrumentos Particulares de Contratos de Mútuo, anexado pela empresa-recorrente, respectivamente às fls. 28.083/28.085 e 28.088, pelo qual a recorrente-Itaguassu, ora CREDORA, empresta a interligadas os citados valores. Inclusive, também consta nos referidos instrumentos a cláusula de acréscimo de juros de 6% ao ano a dívida originalmente contraída pela DEVEDORA, nos mesmos moldes dos contratos de mútuo anexados a esse processo.

Consequentemente, o Adendo Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting não é um documento comprobatório hábil para justificar a exclusão desses valores da base de cálculo para fins de apuração da Receita Financeira Omitida pela empresa-recorrente. Do contrário, os contratos de mútuo servem para confirmar a dívida.

Da mesma forma, a Nota de Débito, no valor de R\$50.658,10, datada de 05/02/97, fls. 28.086/28.087, por ser um documento interno, não é por si um documento comprobatório hábil para justificar a exclusão do citado valor da base de cálculo para fins de apuração da Receita Financeira Omitida pela empresa-recorrente.

O restante dos valores também não deve ser acatado, pois nem se quer foram apresentados, por parte da recorrente-Itaguassu, qualquer documento comprobatório.

Deve-se observar que existiram, além desses valores, os que foram acatados no julgamento de primeira instância administrativa pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (BA), através do Acórdão nº 15-35.435 – 2ª Turma da DRJ/SDR, a título de estornos de lançamentos indevidos, os valores de R\$83.000,00, em 28/02/1998, e R\$140.324,98, em 30/09/1998.

Assim, do exposto, há que se excluir da apuração das receitas os valores de R\$ 83.000,00 e R\$ 140.324,98, já exonerados pela DRJ/SDR.

(...)

Portanto, deve ser mantido o entendimento da Fiscalização.

**DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS  
CONTÁBEIS**

15. Já quanto ao Item II, “b” do Relatório de Diligência, o AFRFB aduz que os valores de R\$ 39.007.051,82 não estariam comprovados em virtude de a empresa ter apresentado como provas apenas as cópias dos livros razão e diário, e que não “expôs os fatos econômicos que motivaram tais registros”.

16. Ocorre que, tal qual afirmado pela Tax Accounting em sua análise anexa à presente petição, a essência da autuação se refere a omissão de receitas financeiras decorrentes de operações de mútuo. No caso em questão, as operações registradas nestas contas se referem a meros lançamentos contábeis de ajuste de contas que não têm relação com o objeto do auto de infração.

17. As transferências entre contas não importam em operação de mutação patrimonial, não tendo havido ingresso ou saída de recursos, houve apenas a correção de saldos contábeis.

Não procede a irresginação da recorrente.

A Fiscalização - no relatório- resultado da 1ª diligência solicitada pelo CARF - enfrentou adequadamente a questão (e-fls. 28808/28813), *in verbis*:

**B) TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS CORRENTES**

Consta no Adendo ao Laudo Pericial Contábil da Tax Accounting – Auditoria & Consultoria Tributária, Anexo III, fls. 28.055/28.079, o valor de R\$39.007.051,82, a Título Transferência entre as Contas Contábeis de mesma Titularidade, apresentado pela empresa-recorrente.

Com base nos arquivos magnéticos fornecidos e do SPED, pode-se constatar que realmente na conta contábil nº 1201010000 – Créditos em Interligadas, também existiram lançamentos de Transferências entre Contas Correntes, nos anos-calendário de 1997 a 2009, que não representariam Operações de Mútuo, pois são lançamentos sem o histórico “RECEBIDO PARA SEU CRÉDITO”.

Ocorre que, segundo o Laudo, tratam de transferências entre contas ativas e passivas do mesmo titular, para demonstração adequada de sua posição no Balanço Patrimonial, evitando-se que as contas contábeis fossem encerradas com saldos contrários a sua natureza. Contudo a empresa-recorrente só apresenta como documentos comprobatórios dos respectivos lançamentos contábeis as cópias dos Livros Razão e Diário.

Novamente, após a análise da documentação apresentada, chegamos as mesmas conclusões das proferidas sob o manto do Acórdão 15-35.435 – 2ª Turma da DRJ/SDR, que mais uma vez, a recorrente-Itaguassu deixa de comprovar suas alegações, tendo tido toda oportunidade para fazê-lo, não podendo, a

essa altura, alegar que o simples registro é suficiente para fazer a prova de suas alegações, sem sequer expor os fatos econômicos que motivaram tais registros.

Assim, do exposto, NÃO há que se excluir da apuração das receitas o valor de R\$39.007.051,82, registrado a Título de Transferência entre as Contas Contábeis de mesma Titularidade.

(...)

Portanto, não cabe exclusão do citado valor da base de cálculo dos juros.

**Valor da omissão de receitas financeiras remanescente (após ajustes):**

Após o resultado da realização das duas diligências solicitadas pelo CARF (já computados os valores de ajustes deferidos pela decisão recorrida), o valor da **Omissão de Receitas Financeiras** dos anos-calendário 2007 (4º trimestre), 2008 e 2009 ficou reduzida de R\$ 140.967.559,79 para **R\$ 84.381.435,32**.

Nessa parte transcrevo a conclusão da Fiscalização constante do Relatório - resultado da diligência fiscal de 19/10/2018 (e-fls. ), *in verbis*:

(...)

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, após recalculado de Ofício os juros dos créditos relativos a contratos de mútuo, com a aplicação da fórmula dos juros compostos, que são os valores lançados como Base de Cálculo Trimestral do Auto de Infração, na infração 0002- Receitas Financeiras e/ou Variações Monetárias Ativas – Omissão de Receitas Financeiras, deste processo, já descontando todos os valores a título de: estorno de lançamento indevido, transferência de crédito comprovada e mútuo pago/amortizado comprovado, que já foram aceitos: pelo Acórdão nº 15-35.435 da DRJ/SDR e/ou pela Diligência de 27 de junho de 2016 (PLANILHA 9), e desse resultado, abatendo-se a receita financeira dos valores do Anexo I – Movimentação Credora por Pagamentos/Amortizações de Saldo Devedor Mútuo, que foram efetivamente comprovados, PLANILHA 3, obteve-se os seguintes resultados mensais (PLANILHA 9 – PLANILHA 3 = PLANILHA 10 = DIF):

**PLANILHA 10**

| Ano | 4º TRIM<br>2007 | 1º TRIM<br>2008 | 2º TRIM<br>2008 | 3º TRIM<br>2008 | 4º TRIM<br>2008 | 1º TRIM<br>2009 | 2º TRIM<br>2009 | 3º TRIM<br>2009 | 4º TRIM<br>2009 | TOTAL          |
|-----|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| P9  | 10.982.593,10   | 11.157.905,66   | 11.822.768,64   | 12.383.118,96   | 12.721.663,86   | 12.859.074,93   | 13.265.236,67   | 13.693.270,28   | 14.015.797,28   | 112.901.429,38 |
| P3  | 2.484.929,52    | 2.534.144,72    | 2.929.574,69    | 3.207.389,59    | 3.313.886,07    | 3.332.244,67    | 3.454.157,70    | 3.588.989,02    | 3.674.678,08    | 28.519.994,06  |
| DIF | 8.497.663,58    | 8.623.760,94    | 8.893.193,95    | 9.175.729,37    | 9.407.777,79    | 9.526.830,26    | 9.811.078,97    | 10.104.281,26   | 10.341.119,20   | 84.381.435,32  |

(...)

Apenas para argumentar, o valor da redução da Omissão de Receitas Financeiras, inclusive, ficou superior ao valor pedido pelo sujeito passivo, na reposta que dera à Fiscalização no procedimento de diligência - durante a realização da segunda diligência solicitada pelo CARF, manifestação recebida pela Fiscalização em 14/09/2018 (e-fls. 29065//29069), *in verbis*:

(...)

Feitas essas exclusões, o total dos juros que deveria compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, considerando a aplicação da fórmula dos juros compostos, seria de R\$ 84.464.693,43 (oitenta e quatro milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil,

seiscentos e noventa e três reais e quarenta e três centavos), dos quais seriam compensados R\$ 1.328.704,78 (um milhão, trezentos e vinte e oito mil, setecentos e quatro reais e setenta e oito centavos) de prejuízos referentes ao 1º TRIMESTRE de 2008, restando assim uma base de cálculo ajustada para incidência do IRPJ e da CSLL no montante de R\$ 83.135.988,65 (oitenta e três milhões, cento e trinta e cinco mil, novecentos e oitenta e oito reais e sessenta e cinco centavos), conforme exposto a seguir:

(...)

Por tudo o exposto, quanto à infração **Omissão de Receitas Financeiras** do ano-calendário 2007 (4º trimestre/2007), 2008 e 2009, por não acolher nenhum dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo quanto às parcelas não excluídas da base de cálculo dos juros pela Fiscalização (diligências realizadas), adoto, por conseguinte, como fundamento deste Voto, o resultado das diligências fiscais (que já computou, inclusive, as exclusões deferidas pela decisão *a quo*), para reduzir o montante da Omissão de Receitas Financeiras de R\$ 140.967.559,79 para **R\$ 84.381.435,32**, conforme planilha já transcrita anteriormente.

#### **INFRAÇÃO GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Segundo a Fiscalização, a contribuinte deixou de comprovar, com documentos hábeis, idôneos, despesas financeiras no montante de R\$3.942.240,05, relacionadas à Cia. Agro Industrial de Goiana, no ano-calendário de 2009, tendo em vista que, intimada, a interessada limitou-se a declarar que toda a documentação solicitada já tinha sido apresentada em fiscalização anterior, entretanto, naquela Fiscalização, a contribuinte não entregou os contratos solicitados, apresentando apenas meros documentos produzidos internamente, sem assinatura e sem regular identificação do emitente.

A decisão *a quo* manteve a infração.

Nas razões do recurso, a recorrente alegou:

- que a DRJ/Salvador entendeu que os documentos acostados aos autos são insuficientes à comprovação da efetividade da despesa;

- que, entretanto, tal entendimento está equivocado, haja vista que a despesa e seus requisitos de dedutibilidade estão devidamente comprovados, conforme documentos constantes dos autos.

- que os documentos - que comprovam as despesas - foram elaborados pela Cia Agro Industrial de Goiânia, e alcançam a totalidade dos valores tidos como não comprovados pela Fiscalização e pela decisão recorrida.

Não procede a irresignação.

A questão já foi bem enfrentada pela decisão *a quo* e, por isso, adoto como fundamentação, *in verbis*:

(...)

Os documentos apresentados pela requerente, no entanto, não demonstram os fatos alegados. Tratam, aparentemente, de simples comunicações entre as empresas Itaguassu e Cia. Agro Industrial de Goiana, anexados pelo autuante às fls. 18.039/18.055, com o histórico genérico de “*Valor que levamos a seu débito referente aos encargos financeiros de s/responsabilidade*”, o que não é suficiente para a comprovação da efetividade da despesa, ainda mais considerando que se referem a operações efetuadas entre pessoas ligadas, o que exige mais cuidado por parte da contribuinte em promover a devida comprovação, já que sequer os supostos contratos que embasariam tais operações foram apresentados, nem tampouco os comprovantes das transações financeiras decorrentes. Apesar de alegar em sua impugnação que estaria anexando documentos comprobatórios, tais documentos não foram encontrados no processo, entre todos os apresentados na fase impugnatória (fls. 18.165/18.625).

Ademais, como bem demonstrado pelo autuante no Termo de Verificação Fiscal, à época da contabilização dos encargos de juros em questão a atuada era credora da mesma Cia. Agro Industrial de Goiana (ora devedora, portanto), também através de contratos de mútuo, Conta 1020101 – CRÉDITOS EM INTERLIGADAS, cujo saldo inicial já superava os 83 milhões de reais, o que tornaria indedutível tal despesa, por ser totalmente desnecessária, mesmo que a contribuinte tivesse logrado fazer prova dessa despesa, o que não aconteceu, como já exposto.

Portanto, por falta de comprovação da despesa em análise, bem como por não atender ao requisito de necessidade, nos termos do art. 299 do RIR/1999, cabível sua glosa na apuração da base tributável do IRPJ

(...)

Nesta instância recursal, também, a recorrente não juntou outras provas para elidir, arrostar, essa infração imputada.

Portanto, deve ser mantida a infração.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Por decorrer dos mesmos fatos e provas, e inexistindo razão fática e jurídica para decidir diversamente, o lançamento reflexo segue a sorte do lançamento principal.

**RECURSO DE OFÍCIO.**

A decisão *a quo*, como já visto, fez ajustes na base de cálculo dos juros, excluiu R\$ 42.170.688,38 do montante de contratos de mútuos, o que implicou redução da omissão de receitas e do crédito tributário (principal do IRPJ e da CSLL e multa de ofício) acima do limite de alçada.

Como restou já demonstrado neste Voto, os ajustes na base de cálculo dos juros pela decisão recorrida foram necessários, justificados e confirmados pelas diligências solicitadas pelo CARF.

Não há reparo a fazer na decisão *a quo* quanto ao crédito tributário exonerado. Deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

Por tudo que foi exposto, voto para:

a) negar provimento ao recurso de ofício;

b) rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o valor da **Omissão de Receitas Financeiras** de R\$ 140.967.559,79 para R\$ 84.381.435,32.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel

## Voto Vencedor

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Redatora Designada.

Em que pese as dignas considerações do nobre Relator, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, acatando aquilo que foi verificado após a realização da diligência, a maioria do Colegiado entendeu por dar provimento em maior extensão, nos seguintes pontos:

1) Excluir da base o valor de R\$39.007.051,82, fls. 28.056, já que efetivamente comprovado que se tratam de transferências de mesma titularidade, conforme lançamentos contábeis de fls. 28.057 e ss.

Apenas como exemplo, o primeiro lançamento referenciado, que já representa 57% da totalidade.

|          |                                                  |               |   |
|----------|--------------------------------------------------|---------------|---|
| 02/01/99 | ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A                      | 22.338.810,95 | ✓ |
| 02/01/99 | TRANSF. ENTRE AS CONTAS N. 124.1.011 E 221.70.11 |               | ✓ |
| 02/01/99 | OBRIGAÇÕES A PAGAR                               | 22.338.810,95 | ✓ |
| 02/01/99 | ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A                      |               | ✓ |
| 02/01/99 | TRANSF. ENTRE AS CONTAS N. 124.1.011 E 221.70.11 |               | ✓ |
| 02/01/99 | CREDITOS EM INTERLIGADAS                         | 22.338.810,95 | ✓ |
| 02/01/99 | ITABIRA AGRO INDUSTRIAL S/A                      |               | ✓ |

Como se verifica, por se tratarem de transferência de mesma titularidade, devem ser excluídos da base que compôs a omissão de receitas.

2) Excluir também, da omissão de receitas de juros os valores de juros referentes aos contratos de 2006 a 2008 relativos aos períodos do 4º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008 - e indicados na planilha 9 da fl. 29.076 - por se referirem a valores não exigidos no presente lançamento.

A planilha 9 mencionada, foi a que retornou da última diligência fiscal:

| Ano   | 4º TRIM<br>2007 | 1º TRIM<br>2008 | 2º TRIM<br>2008 | 3º TRIM<br>2008 | 4º TRIM<br>2008 | 1º TRIM<br>2009 | 2º TRIM<br>2009 | 3º TRIM<br>2009 | 4º TRIM<br>2009 | TOTAL          |
|-------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|
| 1997  | 96.109,94       | 95.951,61       | 97.819,34       | 100.186,78      | 101.876,54      | 101.476,50      | 103.688,50      | 106.197,99      | 107.989,13      | 911.296,33     |
| 1998  | 222.031,25      | 220.004,08      | 225.356,19      | 231.315,17      | 235.353,13      | 233.204,32      | 238.877,56      | 245.194,08      | 249.474,32      | 2.100.810,11   |
| 1999  | 1.140.299,27    | 1.170.320,52    | 1.188.181,21    | 1.204.511,18    | 1.207.288,36    | 1.241.237,74    | 1.259.472,08    | 1.276.781,85    | 1.279.725,66    | 10.967.817,86  |
| 2000  | 331.111,83      | 327.800,58      | 335.202,90      | 344.190,27      | 350.978,54      | 347.468,62      | 355.315,07      | 364.841,69      | 372.037,25      | 3.128.946,75   |
| 2001  | 462.307,30      | 454.691,89      | 465.947,66      | 480.266,61      | 487.190,06      | 483.674,84      | 493.904,52      | 509.082,61      | 516.421,47      | 4.353.486,98   |
| 2002  | 914.944,83      | 913.437,37      | 935.176,10      | 954.823,15      | 969.841,52      | 968.243,61      | 991.286,67      | 1.012.112,54    | 1.028.032,02    | 8.687.897,81   |
| 2003  | 2.709.942,26    | 2.724.136,89    | 2.804.255,50    | 2.847.779,74    | 2.864.354,37    | 2.890.337,04    | 2.972.510,83    | 3.018.646,52    | 3.036.215,63    | 25.868.178,77  |
| 2004  | 1.725.169,09    | 1.710.046,79    | 1.751.678,25    | 1.797.143,38    | 1.828.679,24    | 1.812.649,60    | 1.856.778,94    | 1.904.971,98    | 1.938.399,99    | 16.325.517,26  |
| 2005  | 985.253,38      | 968.433,72      | 990.366,96      | 1.019.623,04    | 1.033.358,52    | 1.028.517,59    | 1.049.788,98    | 1.080.800,42    | 1.095.360,03    | 9.251.502,64   |
| 2006  | 1.598.858,18    | 1.574.327,33    | 1.613.323,70    | 1.646.820,64    | 1.685.404,00    | 1.672.534,90    | 1.710.123,13    | 1.745.629,88    | 1.786.528,24    | 15.033.550,00  |
| 2007  | 796.565,76      | 950.926,50      | 973.485,35      | 995.906,17      | 1.012.727,84    | 1.007.982,09    | 1.031.894,47    | 1.055.660,55    | 1.073.491,51    | 8.898.640,23   |
| 2008  | 0,00            | 47.828,38       | 441.975,48      | 760.552,81      | 944.611,76      | 1.018.572,80    | 1.047.106,12    | 1.077.436,01    | 1.088.479,55    | 6.426.562,90   |
| 2009  | 0,00            | 0,00            | 0,00            | 0,00            | 0,00            | 53.175,30       | 154.489,80      | 295.914,15      | 443.642,50      | 947.221,75     |
| Total | 10.982.593,10   | 11.187.905,66   | 11.822.768,64   | 12.383.118,96   | 12.721.663,36   | 12.859.074,93   | 13.265.236,67   | 13.693.270,28   | 14.015.797,28   | 112.901.429,38 |

Conforme se verifica do TVF, fls. 72/73, o próprio fiscal autuante excluiu valores referentes aos anos-calendários de 2006 a 2008, pois esses valores já foram autuados em fiscalização anterior, como se vê dos trechos abaixo:

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

A exclusão dos contratos mútuos firmados nos anos-calendário de 2006 a 2008, decorre da existência de fiscalização anterior, MPF nº 05.01.00.2010.002213, onde ficou constatado a Omissão de Receitas Financeiras para, foi lavrado o

respectivo Auto de Infração (Processo Administrativo Fiscal nº 10510.722643/2011-72), cujo julgamento da 2ª Turma da DRJ/SDR, através do Acórdão 15.28.741, foi favorável a Fazenda Pública, mantendo-se integralmente crédito tributário constituído e as circunstâncias fáticas da qualificação da multa, apenas indeferiu o seu agravamento. Cujas a ementa do julgamento é abaixo parcialmente transcrita:

No entanto, quando o processo retornou em diligência, em seu resultado, planilha 9, o fiscal que realizou o trabalho, não excluiu tais valores, como mencionado em TVF, por equívoco, ocasionando a duplicidade de valores, devendo, portanto, aqui serem desconsiderados, já que foram lançados anteriormente.

Assim, os valores referentes aos contratos de 2006 a 2008 relativos aos períodos do 4º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008 devem ser excluídos da referida planilha.

Dessa forma, o Colegiado votou por DAR PARCIAL PROVIMENTO para:

a) excluir R\$ 39.007.051,82 da base de cálculo dos juros referente a reclassificações contábeis, conforme indicado no demonstrativo de fl. 28.056; e,

b) excluir da omissão de receitas de juros os valores de juros referentes aos contratos de 2006 a 2008 relativos aos períodos do 4º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008 - e indicados na planilha 9 da fl. 29.076 - por se referirem a valores não exigidos no presente lançamento.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto