



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.729133/2020-81
ACÓRDÃO	1401-007.063 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MILI S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. REJEITADA.

Os fatos e provas foram analisados, não havendo qualquer cerceamento de defesa. Mera irresignação da contribuinte quanto ao desfecho obtido.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. REJEITADA.

Os fatos que deram origem ao lançamento foram corretamente individualizados e descritos, além de que o motivo da autuação foi apresentado de forma clara. Ainda que haja imprecisão ou erro no enquadramento legal, desta irregularidade não resultou prejuízo para o autuado nem cerceamento de defesa.

GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS. ENCARGOS FINANCEIROS DECORRENTES DE MÚTUOS CELEBRADOS COM OS SÓCIOS.

Os custos ou despesas financeiras somente serão dedutíveis na apuração do lucro real, desde que efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea. É cabível a glosa das despesas neste caso, pois não se demonstrou que os mútuos e, por conseguinte, os encargos deles decorrentes eram indispensáveis para a manutenção da fonte produtora.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o

resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF nº 2.

A aplicação da multa de 75% tem amparo no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, visto que a exigência foi formalizada de ofício. Alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal. Nos termos da Súmula CARF 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula Vinculante CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Recurso Voluntário improvido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Na apuração da Base de Cálculo da CSLL se aplicam as normas da legislação regente e vigente para o IRPJ.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Recurso Voluntário improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida, afastar as alegações de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso quanto à glosa de despesas com juros; por

maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à exigência de multa isolada sobre estimativas pagas a menor. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias (relatora) que davam provimento ao recurso tão somente neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores os Conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativos aos anos-calendário de 2015 a 2018, resultando no crédito tributário total de R\$ 89.987.795,27.

Os lançamentos decorrem do entendimento fiscal de que a contribuinte, ora Recorrente, teria procedido a deduções indevidas de despesas com juros em contratos de mútuo, firmados entre a Mili S/A (mutuária) e seus sócios acionistas pessoas físicas (mutuantes), motivo pelo qual exigiu IRPJ e CSLL acrescidos de penalidade de ofício (75%) sobre o valor dos tributos supostamente devidos, e multa isolada (50%) sobre o valor da respectiva antecipação mensal. Transcrevam-se, nesse sentido, as acusações constantes dos autos de infração:

Lançamento de IRPJ:

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Despesa não dedutível adicionada de ofício na apuração no lucro real.

Juros passivos oriundos de mútuos contratados pela MILI S/A perante seus sócios acionistas.

Causas da indedutibilidade:

- (i) Desnecessidade da despesa;
- (ii) Os mútuos foram contratados junto a pessoas ligadas em condições de favorecimento; e
- (iii) Registro público extemporâneo dos contratos de mútuo.

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

Multas exigidas isoladamente em razão da falta de pagamento (ou pagamento a menor) das estimativas mensais do IRPJ.

Para a CSLL os fundamentos são os mesmos:

Lançamento de CSLL:

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesa não dedutível adicionada de ofício na apuração da base de cálculo da CSLL.

Juros passivos oriundos de mútuos contratados pela MILI S/A perante seus sócios acionistas.

Causas da indedutibilidade:

- (i) Desnecessidade da despesa;
- (ii) Os mútuos foram contratados junto a pessoas ligadas em condições de favorecimento; e
- (iii) Registro público extemporâneo dos contratos de mútuo.

MULTA OU JUROS ISOLADOS
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Multas exigidas isoladamente em razão da falta de pagamento (ou pagamento a menor) das estimativas mensais da CSLL.

Assim, concluiu a Fiscalização que teriam ocorrido as seguintes exclusões indevidas na apuração e nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (fls. 37 do TVF), concluindo que o caso atrairia também a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros, dadas as condições de vantagens em prol dos sócios que haviam concedido os mútuos (fls. 27 do TVF):

Tabela 20 - Crédito tributário constituído no processo nº 10980.729133/2020-81 (em R\$)

	IRPJ	CSLL
Principal	27.183.070,29	9.795.708,30
Juros de mora (calculados até setembro/2020)	5.527.627,14	1.990.763,32
Multa proporcional	20.387.302,71	7.346.781,21
Multa exigida isoladamente	12.932.980,87	4.823.561,43
SUBTOTAL	66.030.981,01	23.956.814,26
TOTAL	89.987.795,27	

Abaixo, destacam-se os fatos e acusação tratados no presente caso concreto, conforme fls. 3-4 do Termo de Verificação Fiscal (TVF):

“Entre 2015 e 2018, a fiscalizada deduziu mais de R\$ 111 milhões em juros decorrentes de mútuos contratados junto aos seus acionistas (pessoas físicas). Trata-se de despesas indedutíveis. Além de desnecessárias, são oriundas de negócios realizados com pessoas ligadas em condições de favorecimento relativamente ao que a MILI S/A contratava com terceiros (instituições financeiras).

Renovados em 2012 e 2013 (pois são contabilizados desde, pelo menos, 2008), os mútuos disponibilizaram os recursos à fiscalizada por meio de transações meramente escriturais, haja vista serem alegadamente originários de juros sobre o capital próprio devidos aos mutuantes.

Há mais. Os contratos que pretendiam dar suporte às operações padecem de formalidade extrínseca aplicável ao caso. Sem olvidar as demais irregularidades noticiadas, o registro público extemporâneo é fundamento adicional para não os admitir como meios probantes idôneos e aptos a demonstrar a regularidade da despesa.

O que se vislumbra é um planejamento tributário engendrado pelos acionistas – que também ocupavam os cargos de direção da empresa – visando submeter os juros que lhes eram devidos à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 15%, a par de reduzirem a carga tributária da empresa (IRPJ e CSLL) em 34%. Dessa forma, obtinham um “ganho” equivalente a 19% dos juros deduzidos, o qual beneficiava os próprios acionistas (mutuantes) na forma de maiores lucros obtidos com a menor tributação.”

Tendo tomado ciência dos lançamentos lavrados, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 604/658), na qual anexou Laudo Contábil às fls. 660/680. Para fins de economia processual, adoto o Relatório que bem resumiu os fundamentos de defesa:

Em sua Impugnação, à qual juntou o laudo pericial e documentos das folhas 660 a 775, o contribuinte alega que a fiscalização partiu de premissas equivocadas e que não produziu provas capazes de sustentar o lançamento efetuado.

Requer a nulidade do lançamento, tendo em vista que a fiscalização não teria investigado adequadamente a natureza dos contratos de mútuo, tendo o lançamento sido efetuado por mera presunção.

Reivindica que houve decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 10/09/2015, pois a ciência da autuação ocorreu em 10/09/2020.

Com o intuito de justificar as operações de mútuo, sustenta que elas estavam balizadas em contratos formais e devidamente contabilizadas, além de que os mútuos eram necessários à formação de capital de giro e que foram remunerados com juros de mercado.

A respeito da comparação que a fiscalização fez com outros contratos de empréstimos mantidos pela empresa no mesmo período e com taxa de juros mais baixas, alega que a grande maioria dos contratos que a empresa contraiu eram do tipo “FINAME”, do BNDES, que, por sua natureza de incentivo à indústria, para aquisição de maquinários a serem integrados ao ativo imobilizado, possuem taxas de juros inferiores às praticadas pelos bancos privados.

Aduz que necessitava de recursos para capital de giro, tendo optado por ter como credores os próprios sócios da empresa porque esta opção dispensou entraves como análise cadastral e oferta de garantias reais, além de que traz mais segurança ter como credores os principais interessados na saúde financeira da empresa.

Afirma que, tendo em vista a obtenção de recursos para capital de giro, os juros pactuados nos mútuos em questão se encontram dentro da média do mercado, na modalidade de empréstimos sem destinação específica.

Argumenta que, mesmo que não fosse justificada a tomada de empréstimos junto aos sócios, a fiscalização não poderia ter glosado o total dos juros, mas apenas o que fosse excedente aos níveis do mercado.

Contesta a afirmação da fiscalização de que teria havido um planejamento indevido para reduzir as bases de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, e cita trechos do laudo pericial que juntou aos autos:

“O agente fiscal também apresenta hipóteses de comparação entre os juros incorridos sobre os empréstimos de recursos financeiros (mútuos) e uma possível incidência de juros sobre o capital próprio, caso os referidos empréstimos tivessem sido capitalizados:

(...)

Embora o agente fiscal não tenha apresentado nenhum cálculo que justificasse a "conclusão" apresentada, É CERTO, que incorre em ERRO ao comparar as prováveis taxas de juros, haja vista que a base de cálculo é totalmente diferente: o juros sobre o capital próprio é calculado sobre o Patrimônio Líquido do contribuinte, com base na TJLP, o que, no caso da MILI, é muito superior aos valores das obrigações de mútuos." Em relação à afirmação da fiscalização de que não seria plausível ter elevados valores de aplicações financeiras de disponibilidade imediata, ao mesmo tem que mantém os mútuos contraídos com os acionistas, protesta que se trata de estratégia corriqueira no meio empresarial manter expressivos ativos em caixa concomitantemente a empréstimos e financiamentos que geram despesas operacionais de juros passivos e receitas de rendimentos de aplicações financeiras.

Neste sentido, cita trecho do laudo pericial:

"5 ENCERRAMENTO As despesas de juros incorridas pela MILI são despesas operacionais perfeitamente dedutíveis, uma vez que decorrem de operação de empréstimo legítimo e comprovado, adequadamente registrado em sua escrituração contábil, calculados com taxas compatíveis com a média praticada no mercado financeiro, com vistas a utilização no giro operacional da empresa e demonstração de solidez nos indicadores de gestão de capital, considerando que pelo princípio constitucional da livre iniciativa as empresas têm liberdade de se organizarem da forma que melhor atenda seus objetivos, desde que a forma adotada não seja ilícita." Continua a impugnação afirmando que não há impedimento legal para a contratação de empréstimos junto a pessoas ligadas.

Quanto ao registro dos contratos em Cartório, afirma que, apesar de o registro ter sido feito após a assinatura dos contratos, foi muito anterior ao início do procedimento fiscal.

Aduz que registro extemporâneo à assinatura não pode atingir os fatos geradores ocorridos após o registro dos contratos.

Quanto aos períodos anteriores ao registro, alega que o artigo 221 do CC estabelece o registro público como meio de dar conhecimento de contratos particulares a terceiros, entretanto o Fisco já tinha conhecimento dos mútuos antes da instauração do procedimento fiscal, por ter realizado diligência para coleta de informações.

Sustenta, ainda, que o registro é apenas uma condição formal, que pode ser flexibilizada.

Invoca o artigo 100 do CTN, para que as penalidades, juros e correção monetária sejam excluídos, tendo em vista que houve mudança de entendimento da Receita em relação aos contratos de mútuos realizados entre empresas e sócios.

Alega ter efeito de confisco a multa de 75%, solicitando sua diminuição para 30%, protestando, ainda, contra a aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada.

Reclama, ainda, da exigência de juros sobre a multa de ofício.”

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 04, em Recife/PE, proferiu o acórdão nº 104-004.090 (fls. 788/803) abaixo ementado, julgando improcedente a impugnação da contribuinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018 ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

Súmula Vinculante CARF nº 104. O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco prevista na Constituição Federal tem como destinatário o legislador, sendo dever da autoridade administrativa aplicar a multa nos exatos termos da lei.

MÚTUOS. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas de juros decorrentes de contratos de mútuos mantidos com pessoas ligadas em que não se comprove a necessidade das despesas ou em que as cláusulas revelem condições de favorecimento. O prolongamento indefinido, as movimentações meramente escriturais e a formalização extemporânea afetam a validade dos contratos para serem opostos ao fisco.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA Conforme previsão legal, têm natureza distinta e são independentes as multas previstas nos incisos I e II do artigo 44 da Lei 9.430/96.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Súmula Vinculante CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Em resumo, a decisão entendeu que:

- (i) alegação de que se tratava de aportes justificáveis para formação de capital de giro não veio acompanhada de elementos suficientes a desfazer o quadro retratado pela fiscalização, mais ainda quando se considera as condições do negócio realizado e que os mutuantes detinham completamente o poder de decisão sobre a operação.
- (ii) o contribuinte não conseguiu desfazer a demonstração que a fiscalização fez de que a empresa não necessitava do aporte meramente escritural obtido através da contratação dos mútuos com seus sócios;
- (iii) além de que os contratos eram remunerados à taxa de juros muito maior que a média de mercado, o que colocava os sócios da empresa em condição de favorecimento.

Ciente do aludido acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (828/901), cujos argumentos serão analisados no voto a seguir. Em síntese, foram reiterados os argumentos de defesa, acrescendo-se um fundamento quanto à nulidade do acórdão recorrido, que supostamente não teria analisado as provas apresentadas pela ora Recorrente.

Registro ainda que não foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso.

Afinal, vieram os autos para a apreciação desta Conselheira.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, conheço-o e passo a analisar suas razões.

Preliminares

a) Nulidade do lançamento fiscal - Vício de motivação

A Recorrente insurge-se contra o acórdão recorrido, reiterando o argumento trazido na impugnação de que o auto de infração seria nulo. Para isso, reforça uma vez mais que haveria precariedade na motivação do lançamento, e que, em função disso, haveria ofensa ao art. 142 do CTN, bem como artigo 9º do Decreto 70.235/1972 e artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

Em resumo, alega que:

- as premissas utilizadas pela fiscalização foram equivocadas e o Laudo Técnico Contábil e o respectivo acervo documental suplantam por completo as convicções que fundamentam a autuação;
- como restou demonstrado em sede de impugnação, a operação ora questionada era necessária para fins de formação e manutenção de capital de giro, e permitiu a aquisição de insumos e matérias-primas a custos, a tempo e em condições mais adequados, propiciando a redução de custos da atividade produtiva;
- elegeu-se essa modalidade de empréstimo de obtenção de capital de giro, por ser opção que não se encontra sujeita à análise cadastral (processo burocrático inerente à atuação dos bancos privados) e ser dispensada da necessária oferta de garantia real (que via de regra mantém estagnado os imóveis pertencentes à pessoa jurídica até a quitação do empréstimo), atendendo assim aos interesses econômicos da empresa, pautando-se na menor onerosidade à recorrente;
- mera presença dos sócios acionistas como mutuantes não possui o condão de desqualificar a operação de mútuo (e as despesas dela decorrentes);
- os contratos de mútuos foram levados a registros em 11/05/2016, ou seja, em data anterior ao início do procedimento fiscal ora em análise, e sempre foram regularmente declarados e escriturados nas obrigações acessórias fiscais e contábeis cabíveis nessa seara. Ademais, a necessidade de registro não se revela condição absoluta para que as despesas decorrentes de contrato de mútuo sejam dedutíveis

- ao desconsiderar esse contexto, a autuação fiscal se revela ato administrativo desprovido de motivação com relação aos fatos apurados (de modo equivocado e sem a devida instrução probatória), e sem qualquer fundamentação jurídica, o que implicaria negativa de vigência ao artigo 50 da Lei nº 9.784/99;

- e reitera que a fiscalização não procurou obter todas as informações necessárias relativas aos contratos de mútuo, e apenas com base em componentes rasos, teceu conclusões que não refletem a realidade, violando o art. 142 do CTN e artigo 9º do Decreto 70.235/72.

Porém, ao analisar o presente caso, não vislumbro qualquer vício capaz de fulminar o lançamento.

Os argumentos invocados pela contribuinte, primeiramente, dizem respeito ao mérito recursal e à sua própria irresignação quanto à interpretação dada pela Fiscalização aos fatos em questão e a aplicação do direito. Como se sabe, o inconformismo da parte quanto ao desfecho da ação fiscalizatória não é causa de nulidade do lançamento, de forma que todos os fundamentos acima listados serão analisados adiante quanto à sua improcedência ou procedência.

Além disso, o que se observa é que os fatos que deram origem ao lançamento foram corretamente individualizados e descritos, bem como o motivo da autuação foi apresentado de forma clara e inequívoca. Não há, portanto, erro de premissa no lançamento.

Na verdade, analisando-se o TVF, observa-se que a Fiscalização apresentou as evidências e as razões que embasam a sua conclusão final de que as despesas de juros não seriam, nos termos da legislação tributária, consideradas necessárias para a operação da contribuinte. Destaco a seguir alguns de seus motivos: (i) os contratos de mútuos vinham renovados desde 2008, e inclusive havia aditivo contratual estabelecendo prazo indeterminado para o pagamento da dívida; (ii) o mútuo era concretizado via aporte escritural; (iii) os juros aplicados aos contratos eram muito maiores do que a média de mercado; (iv) a empresa possuía aplicações financeiras e liquidez suficientes para já ter liquidado essa dívida, entre outros.

Assim, chego então à mesma conclusão da decisão recorrida de que inexistente qualquer vício no presente lançamento, não tendo havido violação ao art. 142 do CTN, tampouco do artigo 9º do Decreto 70.235/1972 e artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

Portanto, deixo de acolher a preliminar de nulidade do lançamento.

b) Nulidade do acórdão recorrido – Falta de análise de provas e fundamentos

A Recorrente alegou em seu recurso que teria havido violação ao contraditório e ao devido processo legal, tendo em vista que a decisão recorrida não teria analisado os argumentos de defesa apresentados na impugnação e especialmente não teria analisado o laudo técnico apresentado.

Ao contrário do alegado, a DRJ/Recife examinou o mérito da controvérsia, citando também o laudo técnico, e em sua análise não identificou os necessários elementos probatórios que confirmassem a legitimidade da despesa financeira em discussão.

Não observo, portanto, o vício de nulidade aduzido pela contribuinte.

No fundo, os argumentos apresentados são enfáticos, mas em nada evidenciam a nulidade que sustenta. Vale notar que a Recorrente ilustra no quadro de fls. 843/844 os fundamentos do auto de infração e os fundamentos de defesa, mas passa a ser inespecífica quando alude ao que supostamente não teria sido analisado na decisão de primeira instância. Em suas próprias palavras: “a E. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE não levou a efeito do julgamento, absolutamente nenhum dos argumentos tecidos pela ora recorrente em sede de impugnação (acima listados), e sequer adentrou à análise de quaisquer documentos apresentados pela contribuinte (apenas os identificou e os relatou – sem ingressar no seu exame em contraponto à autuação)”.

E não é verdade, bastando para essa constatação a leitura a decisão.

A título de exemplo, a Recorrente apresenta e destaca seu argumento principal de que os mútuos eram necessários à atividade empresarial porquanto auxiliavam a compor o capital de giro. Já a decisão recorrida, em face disso, entendeu que a alegação de que se tratava de aportes justificáveis para formação de capital de giro não veio acompanhada de elementos suficientes a desfazer o quadro retratado pela fiscalização. Portanto, o argumento foi analisado, mas a conclusão foi no sentido oposto ao entendimento defendido pela contribuinte.

Quanto aos demais pontos levantados pelo recurso, o mesmo racional se repete. Os fundamentos foram analisados e de forma fundamentada.

Portanto, a autoridade julgadora de primeira instância apresentou razões de decidir e fundamentações suficientes para motivar a decisão tomada e, também, para permitir o pleno exercício do direito de defesa. O que se nota é que os argumentos trazidos pela contribuinte foram considerados irrelevantes ou insuficientes pela decisão, não chegando a convencer o julgador. Por isso, a linha interpretativa quanto aos fatos ocorridos bem como a solução jurídica foram diversas do sustentado na impugnação, o que não torna a decisão nula.

Na realidade, o que se nota novamente é o inconformismo da Recorrente quanto ao desfecho em seu processo, o que será adequadamente tratado a seguir, no exame do mérito recursal.

Assim, não verifico a ocorrência de hipótese de cerceamento do direito de defesa (artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972) ou violação ao direito ao contraditório, razão pela qual voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso.

Mérito

a) Decadência parcial do crédito tributário

A Recorrente alega em seu recurso que teria havido decadência parcial dos créditos tributários exigidos pela fiscalização e validados pelo acórdão recorrido, pugnando pela aplicação do artigo 150, § 4º do CTN.

Com base no artigo 150, § 4º do CTN, a Recorrente pede que seja reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 10/09/2015, tendo em vista que foi cientificada do lançamento em 10/09/2020. Como teriam decorrido mais de 05 anos entre a data de ocorrência dos fatos geradores autuados e a ciência do lançamento, essa parte do período estaria decaída.

No entanto, os fatos geradores mencionados pela Recorrente não correspondem ao período lançado, como se observa nos Autos de Infração, tanto de IRPJ como de CSLL:

Infração descrita no **TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2015	24.513.758,75	75,00
31/12/2016	23.840.758,39	75,00
31/12/2017	39.346.913,42	75,00
31/12/2018	23.491.981,50	75,00

Os Autos de Infração exigem IRPJ e CSLL relativos a fatos geradores do período de 31/12/2015 a 31/12/2018. Não há períodos anteriores a 10/09/2015 em discussão, diferentemente do que foi alegado.

Mesmo se a contagem do prazo decadencial fosse feita segundo o artigo 150, § 4º do CTN, como alegou a Recorrente, e considerando que a ciência do auto de infração foi em 10/09/2020, não se verificaria a decadência nesse caso.

Ademais, vale lembrar que, como bem destacado pela decisão da DRJ às fls. 792, a Recorrente, durante todo o período fiscalizado, optou pela apuração anual do Lucro Real, hipótese em que o fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano, como constou dos lançamentos.

Portanto, afasto a alegação da Recorrente quanto à decadência parcial dos créditos exigidos.

b) Dedutibilidade de despesas financeiras com juros decorrentes de mútuos - IRPJ

No presente caso, o centro da controvérsia é a real necessidade das despesas financeiras glosadas pela Fiscalização e que são juros decorrentes de contratos de mútuos celebrado entre partes relacionadas, a empresa e os seus sócios.

Como demonstrou a Recorrente, a realização dos contratos de mútuo, com a consequente disponibilização dos valores em favor da Mili S.A, deu-se por meio da movimentação das contas contábeis JCP de cada sócio acionista, transferindo-se contabilmente referidos valores para as contas no Passivo de “Mútuo”. Transcreva-se excerto da peça recursal que assim o demonstra:

A ora recorrente realizou operações de mútuo com os seus acionistas pessoas físicas, balizadas em contratos formais, conforme se verifica dos documentos anexados ao PAF (fls. 291 - 353).

A origem dos recursos empregados nos contratos de mútuo remete a valores que pertenciam aos sócios e se encontravam a eles disponíveis e escriturados contabilmente nas contas do Passivo de “JCP – Juros sobre Capitais Próprios”.

Desse modo, a perfectibilização dos contratos de mútuo (entrega de recursos à MILI S/A.) se deu por intermédio da movimentação das contas contábeis JCP de cada sócio acionista, transferindo-se contabilmente referidos valores para as contas no Passivo de “Mútuo”.

De início, convém frisar que a liberdade de contratar é um direito inerente a todo cidadão, que está previsto no Código Civil (art. 421), e que decorre do primado de que tudo que não é proibido é permitido. Assim, em regra, a contratação de empréstimos, entre sociedade empresarial e seus sócios, bem como sua renovação, não são medidas que, por si só, contrariam o direito. Por isso é que será necessário adentrar os fatos ocorridos no caso concreto.

Para tanto, devemos avaliar se houve violação à regra de dedutibilidade de uma despesa, para fins fiscais, cuja regra determina que a despesa seja realmente necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Veja-se o artigo abaixo, do RIR/99:

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

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

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

Pois bem. Analisando o caso concreto, observo que a Recorrente elaborou um planejamento tributário com o propósito de reduzir sua carga tributária. De todo modo, não basta concluir que houve planejamento e imputar infração à empresa por conta disso. Deve-se saber, se o planejamento foi abusivo ou não, o que, nesse caso, corresponderá a verificar se a contratação do empréstimo foi necessária e se os juros dele decorrentes são usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

O principal argumento da Recorrente, para fins de demonstrar a necessidade das despesas com os juros, foi que os mútuos que os originaram eram destinados a compor o capital de giro para alavancar a capacidade de atuação da empresa e aprimorar o fluxo de caixa.

Nada obstante, não foram carreados aos autos os elementos de prova que mostrem a efetiva e necessária destinação dos valores que foram emprestados à empresa. A empresa chega a alegar no recurso que os valores auxiliaram no provisionamento de insumos e matérias primas, na melhora da performance empresarial, mas a faltou a demonstração concreta a esse respeito, o que acaba fortalecendo o entendimento da fiscalização, validado pelo acórdão da DRJ, de que as movimentações eram meramente escriturais.

Nessa linha, pareceu-me insatisfatório apenas afirmar que os recursos foram integrados ao capital de giro. Era preciso ir além e demonstrar como o capital que se formou, alavancado pelos empréstimos, passou a influir na atividade da empresa, nas razões empresariais a que a Recorrente está vocacionada, nos planos de negócios. Sem isso, a alegação tornou-se evasiva, genérica.

Examinando o Laudo Contábil de fls. 660/680, observo que nenhuma observação ou análise a esse respeito foi apresentada. O Laudo, embora tenha sido elaborado por especialista de contabilidade, perde-se um pouco ao tecer, em sua maior parte, comentários sobre a aplicação do direito, quando poderia, por exemplo, ter especificado em que medida os empréstimos teriam interferido no equilíbrio da contabilidade, dos negócios e os resultados da contribuinte nos períodos posteriores à sua contratação. A contribuinte chega a anexar algumas demonstrações financeiras (fls. 212 dos autos e seguintes), menciona o aumento do fluxo de caixa como resultado geral dos empréstimos, mas não se aprofunda a ponto de particularizar alguma situação ou operação em que esse acréscimo de caixa tenha sido determinante para o cumprimento de suas obrigações e seus contratos, ou mesmo para o ritmo de seu processo industrial.

Em outras palavras, a Recorrente não concatena os empréstimos obtidos dos sócios com seus planos de negócios, contratações a cumprir com fornecedores ou clientes, entre outros

exemplos mais concretos. Seria crucial visualizar a causalidade nesses fatores, poder visualizar ainda que fosse uma amostragem de seus contratos com fornecedores, fluxos periódicos de pagamentos, etc, e sobretudo a imprescindibilidade do mútuo para a concretização desse ou outro objetivo empresarial.

Desse modo, pareceu-me acertada a decisão recorrida, quando compreende que a alegação de que se tratava de aportes para formação de capital de giro não veio acompanhada de elementos suficientes a desfazer o lançamento.

Outro fundamento aduzido no recurso foi quanto à taxa de juros aplicada aos contratos de mútuo. A Recorrente alega os mútuos eram remunerados a juros que observam o padrão médio estipulado pelo mercado financeiro.

Porém, como a Fiscalização e a decisão recorrida bem demonstraram, as taxas de juros dos mútuos eram significativamente superiores às que seriam contratadas com terceiros.

Se por um lado as taxas de financiamentos bancários tendem a 10-11% ao ano nos períodos analisados, por outro lado as taxas de juros adotadas nos mútuos em questão giram em torno de 20% ao ano, o que representa praticamente o dobro do que é praticado. Esse dado consta às fls. 27 do TVF:

Tabela 16 – Comparativo das taxas de juros: financiamentos bancários X mútuos com os sócios

	AC 2015	AC 2016	AC 2017	AC 2018
Taxa média dos financiamentos bancários ³⁵	3,8434% aa + TJLP	3,8472% aa + TJLP	3,8643% aa + TJLP	3,9243% aa + TJLP
TJLP média ³⁶	6,2500% a.a.	7,5000% a.a.	7,1250% a.a.	6,7225% a.a.
Taxa média dos financiamentos bancários	10,0934% a.a.	11,3472% a.a.	10,9893% a.a.	10,6468% a.a.
Taxa média dos mútuos ¹⁶	1,5026% a.m.	1,5231% a.m.	1,5409% a.m.	1,7011% a.m.
Taxa média dos mútuos anualizada	19,5980% a.a.	19,8886% a.a.	20,1414% a.a.	22,4358% a.a.

Isso caracteriza excesso, além de evidenciar que o negócio jurídico favorecia não só a Recorrente como também colocava as pessoas a ela ligadas, ou seja, seus sócios acionistas, em condições de favorecimento e vantagem, haja vista terem sido remunerados a taxas muito superiores do que a empresa poderia contratar com terceiros. Assim, com razão a decisão recorrida, que assim entendeu:

“Ao contrário do que pretendem, os cálculos demonstrados pela impugnação só reforçam o argumento da fiscalização, pois, no cenário hipotético apresentado, as despesas dedutíveis a título de Juros sobre o Capital Próprio teriam um incremento de 51,57 milhões, enquanto que as despesas com juros de mútuos deduzidas pela empresa no período considerado foi de 111,19 milhões.

Tem razão a fiscalização, portanto, ao afirmar que a contratação dos mútuos derivou unicamente do interesse em fazer um planejamento destinado a:

1) Favorecer os sócios, remunerando-os com taxas de juros superiores às que a empresa normalmente contrataria com terceiros (também superiores às que as pessoas físicas dos sócios lograriam auferir em aplicações financeiras de baixo risco), além de diferir indefinidamente o IRRF por eles devido; 2) Obter a dedução indevida da base de cálculo do IRPJ e CSLL, o que, ao fim, traz também benefícios diretos aos próprios mutuantes, na condição de sócios-diretores e detentores de 97,02% do Capital Social (100% incluindo os cônjuges).”

O Laudo Contábil apresentado também não infirma as constatações acima. Em relação às taxas superiores, afirma que os financiamentos considerados no confronto comparativo da Fiscalização tinham destinação específica e que as métricas eram, por isso mesmo, imprestáveis para confrontar com o cálculo dos juros dos mútuos. Porém, ao tentar apresentar a contraprova e trazer uma nova média que supostamente confirmaria os argumentos da contribuinte de que as taxas adotadas estavam dentro da normalidade/usualidade praticada pelo mercado, o Laudo colaciona planilhas (fls. 687), comparando seis grandes instituições financeiras que concederiam empréstimo para aplicação em capital de giro. Porém, pareceu-me ser um pequeno universo recortado que, a bem da verdade, não resumiria a média geral de mercado.

Mas para além disso, também não identifiquei as provas das informações selecionadas pelo especialista contábil; as estatísticas consolidadas do Banco Central que aparentemente teriam dado base às suas análises não integraram o laudo e não estão no processo. O Laudo precisaria ter adotado a cautela de demonstrar a origem das premissas para o trabalho que desenvolveu. Por fim, ao acessar livremente o site do Banco Central e buscar a estatística que teria sido o ponto de partida do expert, constatei justamente o fato de que o Laudo selecionou apenas os grandes bancos comerciais – portanto, uma pequeníssima parcela do mercado de crédito - para realizar o que chamou de taxa média de juros de capital de giro às fls. 685.

Portanto, ainda que não fossemos aderir à comparação de juros feita pela Fiscalização, por entender que as taxas ali utilizadas como parâmetros eram relacionadas a empréstimos com destinação vinculada (FINAME, ofertado pelo BNDES), certo é que o cálculo que o Laudo pretendeu apresentar mostrou-se frágil.

Assim, restou-me a compreensão de que as informações teriam sido selecionadas não com o intuito de compor a média do mercado, mas de tornar aceitáveis as taxas que foram aplicadas aos mútuos celebrados neste caso.

Por esses aspectos, entendo que o Laudo apresentado não é apto a infirmar as conclusões do trabalho fiscal, confirmadas pela r. decisão recorrida. E torna-se coerente, de fato, a atração do art. 464, VI, do RIR/99, para caracterizar distribuição disfarçada de lucros, já que os sócios eram remunerados em valor mais elevado, e condições mais vantajosas:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Relativamente a esse ponto, a Recorrente chega a argumentar ainda que a Fiscalização deveria ter glosado apenas o que entendeu ser excessivo. Porém, nesse caso o argumento não prospera já que o excesso das taxas de juros não é o único fundamento para a glosa, tendo-se concluído que, além da condição de remuneração dos sócios era vantajosa, mas também que a despesa em si não era necessária à atividade empresarial, afora a questão formal relativa ao registro público dos contratos.

Outro ponto questionado, para fins de caracterização da necessidade/usualidade da despesa, foi que os recursos mantidos pela Recorrente em aplicações financeiras de curto prazo eram superiores aos mútuos mantidos com os sócios acionistas, motivo pelo qual ficou incompreendida a manutenção dos empréstimos remunerados a juros altos. É dizer, na visão da Fiscalização e da decisão recorrida, causou estranheza o fato de o contribuinte não ter utilizado seus recursos próprios para reduzir ou quitar mútuos contratados com taxas maiores do que as praticadas, e até mesmo em comparação com outros financiamentos que a Recorrente já portava (a exemplo dos créditos disponibilizados pelo BNDES).

Não é que a Fiscalização tenha tentado intervir na atividade empresarial e na iniciativa privada, a ponto de pretender apontar a forma de melhor conduzir o negócio do contribuinte. O que chama atenção é que, por anos, a empresa, mesmo detendo elevada liquidez, não quitou os empréstimos, fazendo apenas novações desde 2008. Ora, se as taxas de juros eram maiores e a contribuinte aparentemente tinha meios de pagá-los, qual o sentido de manter essa dívida? Não há uma única resposta da contribuinte que pudesse ter aplacado essa indagação.

No recurso, o que a contribuinte se resume a afirmar é que não desejava reduzir suas aplicações financeiras e os respectivos rendimentos. Em um primeiro momento parece uma razão legítima. No entanto, essa explicação não convence por completo, pois como destacado pelo TVF, *“no encerramento do AC 2018, as dívidas para com os sócios chegaram a representar mais de 48% do passivo da MILI S/A. Nesse contexto, é absolutamente improvável cogitar que os próprios sócios/diretores colocariam em xeque a solvência da empresa exigindo a liquidação imediata dos mútuos”* (fls. 63 dos autos). Ademais, a rentabilidade das aplicações financeiras era menor em comparação aos juros aplicados aos mútuos, como consignou o TVF (fls. 62 dos autos), o que torna a prática mais duvidosa até mesmo do ponto de vista de estratégia corporativa.

Daí também porque, para esta Julgadora, o planejamento tributário se sobressai como fator determinante para tais condutas, e parece sim abusivo, pois inclino-me a entender que esses juros, decorrentes de mútuos disponibilizados à Recorrente por transações meramente escriturais, seriam mantidos indeterminadamente com o fito de reduzir, de forma perene e ad infinitum, o IRPJ/CSLL a serem pagos pela empresa mediante a dedução indevida de tais despesas.

Tanto é que, como bem destacou a decisão recorrida, nos contratos e aditivos, a cláusula que previa quitação foi alterada para que os contratos tivessem pagamento total ou parcial com vencimento “por prazo indeterminado”. Como exemplo, cito fls. 254 dos autos (e que se repete também nos aditivos contratuais de fls. 300, 310, 321, 331):

**ADITIVO AO INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONFISSÃO,
CONSOLIDAÇÃO DE DÍVIDA E OUTRAS AVENÇAS DATADO DE
02/01/2012 NO VALOR TOTAL DE R\$17.375.005,66 – Nº IVA**

O saldo do valor mutuado será pago parcial ou totalmente com vencimento por prazo indeterminado.

Por fim, há ainda que se considerar a extemporaneidade dos registros públicos dos contratos em discussão. A decisão recorrida entende, assim como a fiscalização havia já atestado, que os contratos não foram levados a registro público na época da celebração, o que representaria mais um dos motivos para a manutenção da glosa das despesas.

A Recorrente, em seu recurso, não discordou e até mesmo assume que realmente levou os contratos a registro público anos depois da celebração, ainda que antes da fiscalização.

Esse requisito decorre do art. 221 do Código Civil, que assim dispõe:

“art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.”

Embora seja um requisito de cunho formal, o registro público é essencial para que o contrato seja oponível ao Fisco, sobretudo quando as partes contratantes estão relacionadas, como no caso. Nesse sentido:

“OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATOS DE MÚTUO. FORMALIDADES CONTRATUAIS. REGISTRO DO CONTRATO.

As operações de mútuo, para serem opostas ao Fisco, requerem o registro do instrumento de manifestação de vontades. Operações de mútuo entre partes

relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas. [...]"

(Acórdão nº 2301-006.006, Relator Conselheiro João Maurício Vital, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, Data da Sessão 11/04/2019.)

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, operações de mútuo entre partes relacionadas, especialmente entre pessoa jurídica e respectivos sócios, requerem formalidades mínimas, uma vez que, havendo interesse comum, poder-se-ia facilmente simular negócios jurídicos para ludibriar a ação estatal e do Fisco.

Em suma, de fato, a decisão de contrair empréstimos ou capitalizar a empresa é uma conveniência da empresa; contudo, a autonomia privada não é direito absoluto, posto que está submetida a limites legais. Na seara tributária, por exemplo, há que se observar regras inerentes à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. Entendo que, nessa conjuntura apresentada nos autos, essas regras não foram observadas pela Recorrente.

Tal como entendeu a Fiscalização ***"(...) Os mútuos mostravam-se desnecessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora. Por conseguinte, também eram desnecessárias as despesas com os juros deles decorrentes (...)"*** (fl. 51 do PAF), circunstância essa que é ratificada pelo v. acórdão recorrido, e com o que, depois de analisar o caso, também concordo.

Nessa linha também o Acórdão n. 107-08.367, cuja ementa transcrevo:

IRPJ/CSLL - DESPESAS FINANCEIRAS GERADAS POR AUMENTO DO ENDIVIDAMENTO PROVOCADO POR MÚTUOS CONCEDIDOS -SÓCIOS — São indedutíveis, porque desnecessárias, as parcelas das despesas financeiras decorrentes de endividamento gerado pela concessão, por mera liberalidade e em condições vantajosas, de mútuos a sócios. (Acórdão n. 107-08.367, fev.2006)

Logo, a conclusão final e lógica é que estou diante de fundamentos suficientes para compreender que as despesas financeiras deduzidas pela contribuinte do IRPJ e da CSLL e glosadas pela autoridade fiscal se caracterizam como desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora, havendo acerto no trabalho fiscal e no acórdão que o manteve irretocável.

Ressalvo, ainda, o julgador não é obrigado a discorrer sobre todos os argumentos levantados pelas partes, mas sim decidir a contento, nos limites da lide que lhe foi proposta, fundamentando o seu entendimento de acordo com o seu livre convencimento, baseado na legislação que entender aplicável ao caso concreto. Aliás essa é a posição predominante no STJ:

“O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.”

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016.

Assim, por todo o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo as glosas das despesas, visto que não foi comprovada a sua real necessidade.

c) Necessidade de exclusão de juros, correção monetária e penalidades

Alega o Recorrente que

“se foi modificado o entendimento pretérito pacificado pelo Fisco Federal, que no passado exteriorizou compreensão pela dedutibilidade dos juros decorrentes de mútuos contratados pela recorrente, entendendo como escorreita a apuração e IRPJ e CSLL na forma como contabilizada pela empresa, não se justifica a cobrança do tributo acrescida de multa, juros e correção monetária.”

Ou seja, entende que como os mútuos eram firmados desde 2008, depois sendo apenas objeto de novação, e desde então o Fisco acatava a dedutibilidade dos juros, teria havido mudança de comportamento por parte da Fiscalização e alteração de critério jurídico.

Penso que tal alegação também não merece prosperar.

O que a Recorrente tenta demonstrar é a alteração de um critério jurídico a partir de uma inércia fiscal, de uma falta de ação, ou melhor dizendo, da ausência de lançamento em relação aos períodos anteriores aos discutidos, já que os mútuos foram celebrados em 2008 e desde então as correspondentes despesas com juros não haviam sofrido glosas.

No entanto, isso não é possível. A impossibilidade de se extrair qualquer consequência jurídica da inação é particularmente relevante na esfera tributária, uma vez que a Administração Tributária atua sob a égide da legalidade estrita e tem o dever de motivação dos seus atos, o que não se coaduna com o estabelecimento de vínculo jurídico baseado em ausência de manifestação de vontade.

Se mesmo quando existem lançamentos diversos e independentes para fatos geradores também distintos não há vedação para mudar-se o critério de lançamento, com maior razão não se pode impedir que a Fiscalização passe a investigar uma situação que ainda não havia sido fiscalizada e, à vista dela, tirar suas conclusões sobre a forma como a lei tributária foi interpretada pelo contribuinte.

É diferente se houvesse, por exemplo, uma manifestação expressa da Administração Fazendária concordando ou chancelando a conduta do contribuinte, o que não é o caso.

Logo, não existe violação ao art. 100 do CTN, nem comportamento contraditório por parte da Fiscalização, igualmente não havendo motivo legítimo para a exclusão dos juros, penalidades e correção monetária.

d) Concomitância de multas isolada e de ofício

A Recorrente alega em seu recurso a impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada por ausência de pagamento mensal dos tributos sobre base de cálculo estimada, haja vista que a infração mais grave absorve a menos grave.

No âmbito do CARF, o tema, apesar de antigo, causa ainda dissonâncias e debates, inclusive neste C. Turma.

Posiciono-me no sentido de rechaçar o duplo apenamento que advém da aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A falta de pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória, do ponto de vista da execução da infração tributária. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre idêntico e mesmíssimo fato.

Assim, a concomitância deve ser afastada, já que o ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de *bis in idem*.

A falta dessa antecipação mensal é apenas um elemento concorrente para a efetiva infração de não o recolher, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75% (cito, nesse sentido, o Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella).

Ademais, é preciso consignar minha posição sobre aplicabilidade da Súmula 105/CARF, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 105**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Neste caso concreto, as multas foram aplicadas com base no art. 44, incisos I e II Lei nº 9.430/1996:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

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

A Súmula, como visto, tem por objeto o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que é a redação já atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (e posterior à revogação do inciso IV do §1º do referido art. 44).

A esse respeito, filio-me aos que entendem que os fundamentos da Súmula se aplicam à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para isso transcrevendo o voto da Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-006.900 – CSRF / 1ª Turma, na sessão de 3 de abril de 2024:

Acerca da possibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e multa de ofício é a Súmula CARF 105, aprovada em 08.12.2014:

“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser

exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”.

Os precedentes que ensejaram a aprovação da Súmula CARF 105 concluíram pela impossibilidade de concomitância entre multa isolada por falta de recolhimento de estimativa e multa de ofício por falta de recolhimento de tributo com base nos seguintes fundamentos: (i) aplicação do critério da consunção, segundo o qual a primeira conduta (falta de recolhimento da estimativa mensal) é meio de execução, é etapa preparatória da segunda (falta de recolhimento do tributo ao final do ano-calendário); (ii) a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa somente pode ser exigida no curso do ano-calendário, tendo em vista que, ao final do exercício, desaparece a base impositiva da multa isolada, surgindo uma nova base, que corresponde ao tributo efetivamente apurado, única que pode ser objeto de penalização; e (iii) não é legítima a exigência de duas penalidades (multa isolada e multa de ofício) com base no mesmo fato apurado em procedimento fiscal.

Cumprido ressaltar, entretanto, que a referida súmula versa sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com base na redação original do art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996, enquanto a multa ora em discussão foi lançada com fundamento no art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Confira-se, abaixo, a comparação entre a redação dos referidos dispositivos:

Art. 44 §1º, IV da Lei nº 9.430/1996 (redação original)	Art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/1996 (redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007)
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (...) § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: IV - <u>isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;</u>	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...) II - de 50% (cinquenta por cento), exigida <u>isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (...)</u> b) <u>na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.</u>

Da análise do quadro acima, pode-se concluir que não houve alteração substancial na penalidade aplicada por falta de recolhimento de estimativas mensais – exceto com relação à redução no seu percentual. Embora a redação atribuída ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 utilize a expressão “exigida isoladamente sobre o valor do pagamento mensal”, isso não a diferencia da multa isolada versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tendo em

vista que ambas as redações fazem referência expressa ao art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que trata do pagamento mensal por estimativa.

Portanto, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação do art. 14 da Lei nº 11.488/2007, é a mesma daquela versada na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, exceto com relação ao seu percentual. Tanto é assim que, de acordo com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 teve por objetivo "reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa".

Diante disso, apesar de a aplicação da Súmula CARF 105 ser restrita à multa isolada "lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996", entendo que os argumentos que ensejaram a aprovação da referida súmula são totalmente aplicáveis à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ademais, o STJ, por meio de suas duas turmas, entendeu pela impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com multa de ofício, em razão da aplicação do princípio da consunção ou da absorção. [...]"

A bem da verdade, o que a Lei 11.488/2007 fez, no fundo, foi mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, e isso não alterou a real motivação para a não-imposição das multas concomitantemente. Vejamos o do art. 14 da Lei 11.488/2007:

"Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:"

Ou seja, a Lei 11.488/2007 apenas realocou a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos (nessa linha, cito o Acórdão 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, da relatoria do Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior).

Assim, em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 e das demais razões expostas, entendo que o recurso deve ser provido em relação a esse fundamento, afastando-se a multa isolada de 50%.

e) Inconstitucionalidade da multa isolada – vedação de confisco

Por fim, a Recorrente manifesta irresignação conta a incidência da multa de ofício no percentual de 75%, por entender que ostenta caráter confiscatório e desproporcional, não devendo ultrapassar o percentual de 30%.

Tal argumento também não merece prosperar, haja vista que a multa de ofício na base de 75% decorre da própria imposição legal (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), na qual incide sobre o lançamento de ofício.

Sobretudo, há que se lembrar que irresignações quanto à inconstitucionalidade da multa não podem ser conhecidas por este órgão julgador, tanto pela vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, quanto pelo enunciado da Súmula nº 2, CARF:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Assim, afasto também esse argumento da Recorrente.

f) Juros sobre a multa

A Recorrente também arguiu que deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois o art. 61 da Lei n. 9430, somente autorizando a incidência de juros sobre débitos *"decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal"*.

Cabe, porém, referir que a Súmula CARF nº 108 sedimentou o entendimento sobre a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Pela inteligência do art. 85, VI do RICARF, as Súmulas são de observação obrigatória aos Conselheiros e, portanto, não há como prover-se o recurso nesse ponto quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, objeto de lançamento.

Auto De Infração CSLL

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Neste caso, tanto o IRPJ como a CSLL foram exigidas em virtude da glosa de despesas financeiras entendidas como desnecessárias, ou seja, o fundamento é o mesmo.

Assim, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo de CSLL, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Tendo em vista que as exigências do auto de infração de IRPJ foram consideradas procedentes, deve-se estender o mesmo julgamento às exigências do outro auto de infração, mantendo também a exigência relativa à CSLL.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, rejeitando as preliminares de nulidade e, no mérito, DANDO-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para excluir a multa isolada de 50% dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

(documento assinado digitalmente)

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator Designado.

Em que pesem as sempre judiciosas palavras proferidas pela Relatora, a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, tenho opinião absolutamente divergente em relação à questão da multa isolada incidente sobre a falta e/ou insuficiência do pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido),

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2015 a 2018.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves