



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11282.720020/2023-01
ACÓRDÃO	1301-007.870 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GUARARAPES CONFECOES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

RPJ E CSLL. DECADÊNCIA. LUCRO REAL ANUAL. FATO GERADOR. TERMO INICIAL.

No regime de apuração do Lucro Real Anual, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorre em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, e não nos meses ou trimestres de recolhimento das estimativas. O prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário inicia-se em 1º de janeiro do ano subsequente. Não há que se falar em decadência parcial quando a autuação se dá dentro desse quinquênio.

RECEITA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO CONTÁBIL. DECISÃO JUDICIAL DECLARATÓRIA DE DIREITO. FACULDADE DO CONTRIBUINTE.

A decisão judicial em Mandado de Segurança que "declara o direito líquido e certo" de o contribuinte computar receitas de indébito tributário em momento posterior ao trânsito em julgado confere uma faculdade ao impetrante, e não uma obrigação de retificar sua escrita fiscal. A fiscalização não pode transmutar essa prerrogativa em dever, especialmente quando a decisão é de caráter provisório e o contribuinte agiu em conformidade com o entendimento normativo da própria Receita Federal vigente à época do reconhecimento. É indevida a recomposição de ofício do resultado fiscal da Recorrente para alterar o período de reconhecimento da receita.

DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE DEBÊNTURES. PRINCÍPIO DA ENTIDADE. NECESSIDADE. LIBERALIDADE. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Despesas de juros sobre debêntures emitidas pela controladora (holding) para supostamente financiar o capital de giro de suas controladas são

indedutíveis para IRPJ e CSLL quando não comprovada a estrita necessidade para a atividade da própria empresa controladora e a manutenção de sua fonte produtora.

RECEITAS DE ALUGUEL DE IMÓVEIS. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. INCENTIVO FISCAL. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

As receitas de aluguel de imóveis, auferidas da controlada, não integram o cálculo do Lucro da Exploração para fins de apuração de benefício fiscal (SUDENE). O conceito de Lucro da Exploração, em matéria de incentivo fiscal, deve ser interpretado restritivamente, abrangendo apenas as atividades diretamente ligadas ao fomento da atividade produtiva incentivada, e não a mera rentabilização passiva de ativos imobiliários, ainda que localizados em área incentivada.

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

O art. 44, I e II, da Lei nº 9.430, de 1996, com nova redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, da prevê duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência parcial. No mérito, acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso para (i) por unanimidade de votos, (i.1) dar provimento quanto à infração “receita de indébito tributário decorrente de decisão judicial” e (i.2) negar provimento ao recurso quanto às infrações (i.2.1) relativa às receitas de aluguel, (i.2.2) mais-valia de imóvel alienado e (i.2.3) quanto à impossibilidade de as multas de ofício e isolada, esta referente a estimativas, superarem, juntas, o percentual de 100%; (ii) por maioria de votos, negar provimento quanto às despesas financeiras não dedutíveis, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que davam provimento no ponto; e (iii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à impossibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que davam provimento no ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IAGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 108-043.040, proferido pela 5ª Turma da DRJ/08, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, para cancelar o valor de R\$ 7.023.148,63, consignado no AI-CSLL-1 (fls. 23 a 35), que inclui multas isoladas de 50% sobre o valor de estimativas não recolhidas nos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

O interessado, optante do Lucro Real Anual com Pagamento de Estimativas Calculadas com Base em Balanço ou Balancete de Redução ou Suspensão, teve ciência, em 27/07/2023 (fl. 1470), de que haviam sido lavrados contra si 3 Autos de Infração (AI) - um, de IRPJ, por ter cometido diversas infrações, outro de CSLL, por infração específica (2º AI) e um terceiro de CSLL, por reflexos do IRPJ - , referentes aos anos-calendário de 2018 a 2020 -, tendo sido exigido o crédito tributário total no valor de R\$ 79.227.244,56, incluindo principais, multas de ofício de 75%, multas de 50% sobre o valor de estimativas não recolhidas, e juros de mora calculados até 07/2023, além de ter sofrido ajustes no prejuízo fiscal e na base negativa da CSLL (fls. 2 a 1469).

A fiscalização, em seu Relatório de Auditoria Fiscal (RAF), às fls. 56 a 84, aponta que:

“(…)II.1 INFRAÇÃO 1 - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

→ DEDUÇÃO DE DESPESAS DE JUROS DECORRENTES DE EMISSÃO DE DEBÊNTURES– GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS COMO NÃO NECESSÁRIAS

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2018, 2019 E 2020

A) DOS FATOS IDENTIFICADOS

18. Nos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, a Fiscalizada captou recursos ..., por meio da emissão de debêntures, nos valores de R\$ 800 milhões, de R\$ 600 milhões e de R\$ 2,1 bilhões, respectivamente, para reforçar o capital de giro. [conforme doc.17]

19. Em decorrência ..., incorreu nas despesas financeiras de juros abaixo discriminadas

ANO DE EMISSÃO	VALOR (R\$)	DESPESAS FINANCEIRAS (R\$)
2018	800.000.000,00	34.699.200,00
2019	600.000.000,00	87.574.849,62
2020	2.100.000.000,00	56.766.493,30

20. Tais despesas financeiras foram deduzidas das bases de cálculo do ... IRPJ ... e da ... CSLL ..., nos anos-calendário mencionados. [§doc.18]

(...)

23. ... porém, ... a ... necessidade de reforço de capital de giro decorreu da ... liberalidade da Fiscalizada, ao não adotar ... medidas que estavam no escopo da sua governança.

24. ... a primeira delas refere-se ao não recebimento, durante o ano, das vendas a prazo ... para a sua controlada “Lojas Riachuelo”. As baixas nas contas a receber, nos anos- calendário 2018, 2019 e 2020, somente foram realizadas ao final de cada ano, conforme ... gráficos dos saldos abaixo:

(...)

25. Os gráficos ... demonstram a existência dos ... valores de R\$ 1.049.082.108,26 em saldo de duplicatas a receber, em 13/12/2018; de R\$ 703.874.229,11, em 12/12/2019; e de R\$ 887.335.539,17, em 23/12/2020, conforme conta contábil nº 1.1.02.01.04.01.

(...)

27. ... caso a Fiscalizada, na condição de controladora da cliente “Lojas Riachuelo”, tivesse exigido e recebido os valores das vendas nos prazos normais praticados pelo mercado, não teria ocorrido o ‘estresse’ de caixa (disponibilidades).

28. Ademais, parte significativa dos valores baixados das duplicatas a receber, ao final de cada ano, não reforçaram as contas de disponibilidades (caixa e bancos), tendo em vista que a Companhia ... optou por converter tais créditos em capital social, mediante integralização na ... controlada (“Lojas Riachuelo”) ao invés de

recebê-los. Os valores capitalizados, que deixaram de reforçar o caixa, foram cerca de R\$ 650 milhões no final de 2018 e cerca de R\$ 250 milhões em 2020. [doc.19]

29. Dois outros fatos também contribuíram para a ... necessidade de capital de giro ... por decorrência da liberalidade da Fiscalizada.

30. Um deles foi o fato de a controlada “Lojas Riachuelo” não ter realizado distribuição de dividendos e nem de Juros sobre Capital Próprio (JCP) para ... a ... Fiscalizada

31. E o outro, foi a distribuição de dividendos e JCP, pela ... Fiscalizada ..., o que agravou a ... necessidade de caixa.

32. Em suma, o não recebimento de vendas a prazo no decorrer do ano; o não recebimento de dividendos e JCP de sua controlada ...; e a distribuição de dividendos e JCP ... levaram a “Guararapes” a uma necessidade de reforço de capital de giro.

33. Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (TCIF) nº 01, ... cuja ciência ocorreu em 04/05/2022, a Fiscalizada foi cientificada das constatações supracitadas, tendo sido aberto prazo para sua manifestação. [doc.04]

34. Na resposta, ... a Companhia alegou, em suma [que]:

34.1. ... quem faz a distribuição e venda ... é a Riachuelo;

34.2. ... por isso, é imprescindível que a Guararapes invista na Riachuelo;

34.3. ... emitiu debêntures para investir na Riachuelo e em outras empresas do grupo;

34.4. ... as debêntures foram emitidas pela Guararapes, pois seu nome tem mais valor no mercado que o da Riachuelo;

34.5. ... aumentou o capital na Riachuelo, além de realizar investimento de R\$ 500 milhões, em 2015, para criação de um CD da Riachuelo;

34.6. ... o papel ... da Guararapes é manter o controle de ... outras empresas;

34.7. ... não há um financiamento do capital de giro da Riachuelo, mas uma captação e aplicação dos recursos para viabilizar ... a venda da produção da Guararapes;

34.8. ... captou recursos para investir em suas operações como um todo;

34.9. ... não há relação direta entre as debêntures e o capital de giro da Riachuelo;

34.10. ... não há relação entre as ... debêntures e os dividendos distribuídos (os primeiros são muito superiores);

34.11. ... emitiu debêntures para aplicar nas suas investidas;

34.12. ... os valores informados de JCP no relatório não estão corretos;

34.13. ... há erro na intimação sobre o valor das debêntures, que em 2020 seria de R\$ 1,8 bi e não de R\$ 2,1 bi, mas que ... os juros informados ... estão corretos.

35. Em que pesem os argumentos da contribuinte, a Fiscalização mantém seu entendimento de que as despesas de juros decorrentes da emissão de debêntures não são necessárias.

36. ... na condição de controladora da Riachuelo, é natural que a Guararapes realize investimentos Porém, não foi o que se observou pelos lançamentos contábeis efetuados e já mencionados, quais sejam, de postergação de recebimento de vendas e do não exercício do direito de receber JCP e dividendos da Riachuelo. Repisa-se: não foram realizados lançamentos contábeis relativos aos investimentos.

37. a controladora não deve se ‘sacrificar’ ao ponto de ter que captar recursos no mercado, arcando com despesas de juros, quando tal medida poderia ser feita pela controlada. Nesse sentido, assim estabelece o art. 245 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A): “os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades observem condições comutativas, ou com pagamento compensatório adequado”.

38. ... o que se leva em consideração para a incidência do IRPJ e da CSLL são os resultados ... de cada participante do grupo, de forma individual, e não com base em balanços consolidados (artigos 158 e 159 do Decreto 9.580/18 – Regulamento do Imposto sobre a Renda RIR/2018)

39. O montante recebido ... de debêntures, ... R\$ 800 milhões em 2018, não ... foi investido na Riachuelo, como asseverou a Fiscalizada. Foi o que se observou nos meses de julho e agosto de 2018, no qual foram pagos cerca de R\$ 290 milhões referentes a quitação de dívidas com os diretores, conforme conta “2.2.01.25 Créditos de Diretores e Acionistas”.

40. ... o saldo do grupo contábil “1.1.01 Disponibilidade”, conforme gráfico abaixo, ... evidencia: a) saldo médio de R\$ 130 milhões anterior à captação das debêntures; b) elevação do saldo em 15/05/2018, em razão do ingresso de R\$ 800 milhões em debêntures; c) declínio constante do saldo, em função da operação da Companhia; d) declínio acentuado nos meses de julho e agosto de 2018, em razão do pagamento de mútuo perante diretores.

(...)

41. Como o saldo médio anterior de disponibilidades (R\$ 130 milhões) é inferior ao valor pago para quitação de mútuos com a diretoria, conclui-se que tal pagamento foi realizado com parte dos recursos oriundos da captação das debêntures.

42. em 03/05/2018, a Guararapes realizou pagamento de aproximadamente R\$ 97 milhões em JCP, conforme conta “2.1.11.05 Juros s/Capital Próprio a Pagar

2017” [doc.07]. Pela conta sintética “1.1.01 Disponibilidade”, verifica-se que os recursos para pagamento dos ... juros [s/CP] originaram-se do recebimento de duplicatas da Riachuelo. Tal fato demonstra que quando é da vontade ou necessidade da Guararapes, ela realiza créditos perante a Riachuelo, o que reforça ... a questão da liberalidade

43. ... em 2019, o gráfico de saldos diários da conta sintética “1.1.01 – Disponibilidade” [que abrange as contas Caixas, Bancos e Aplicações Financeiras] ... demonstra que parte das debêntures captadas no ano foram utilizadas para pagamento de juros sobre capital próprio: a) captação de R\$ 600 milhões em debêntures em 19/01/2019; b) pagamento de R\$ 206 milhões em JCP em 10/05/2019; c) reversão de depósitos judiciais de PIS/Cofins de R\$ 122 milhões em 18/12/2019; e d) recebimento de duplicatas da Riachuelo, no valor aproximado de R\$ 209 milhões, em 26/12/2019.

(...)

44. E em 2020, o gráfico de saldos diários da conta sintética “1.1.01 – Disponibilidade” demonstra que houve captação de debêntures para pagar outras debêntures, e não para aplicação na Riachuelo: a) pagamento de JCP de R\$ 173 milhões em 30/04/2020; b) Captação de debêntures de R\$ 700 milhões em 02/09/2020; c) Captação de debêntures de R\$ 1,1 bilhões e pagamento de debêntures de R\$ 824 milhões em 07/12/2020; d) Pagamento de debêntures no valor de R\$ 371 milhões em 11/12/2020; e) recebimento de duplicatas da Riachuelo de R\$ 170 milhões, em 23/12/2020; e f) pagamento de debêntures no valor de R\$ 212 milhões em 29/12/2020.

45. ... os recursos ... das debêntures permanecem por um tempo ... aplicados na sua controlada indireta Midway Financeira, ... que tem por objeto o financiamento das vendas das Lojas Riachuelo e administração do cartão de crédito próprio

46. A Fiscalizada faz referência acerca do investimento de R\$ 500 milhões, em 2015, para implantação de um Centro de Distribuição da Guararapes. Ocorre que tal fato ocorreu em ano não abrangido pela ... Fiscalização.

47. Aduz ... ser ‘empresa cujo papel ... é manter o controle de diversas ... empresas’. Discorda a Fiscalização dessa declaração, pois a Guararapes tem como atividade principal a ‘confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida (CNAE fiscal: 1412-6- 01)’, conforme atos constitutivos, e não a atividade de holding pura ou de investidora. É o que demonstram os registros contábeis (contas “3.1.01 Vendas de Produtos” e “6.8.02 Equivalência Patrimonial Positiva”), nos quais as receitas de vendas de produtos industrializados totalizaram R\$ 1.189.564.295,55; R\$ 1.308.598.131,62 e R\$ 962.986.836,09; em 2018, 2019 e 2020, respectivamente, ao passo que as receitas de equivalência patrimonial perfizeram os montantes de R\$ 1.057.002.712,50; de R\$ 301.194.827,35 e de R\$ (289.392.953,86) nos mencionados anos. Ademais, por

conta da sua atividade industrial, a Guararapes goza do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ [conforme doc. 20].

48. Apesar de a Fiscalizada alegar que não houve financiamento de capital de giro da Riachuelo, não foi isso que se observou, pois, ao postergar o recebimento das vendas à Riachuelo, a Guararapes, na prática, financiou o capital de giro da investida. A propósito, a motivação da emissão das debêntures foi a captação de recursos para capital de giro; como a Guararapes tem como atividade precípua a industrialização têxtil, era de se esperar que tais recursos fossem aplicados em sua atividade fabril e não em investimento indireto sem contrapartida de juros.

49. No que diz respeito ao argumento da Fiscalizada de que o valor das debêntures é superior aos rendimentos distribuídos, a Fiscalização entende que procede em parte. De fato, a Fiscalização não considerou a totalidade dos juros sobre debêntures como não necessários. Conforme “Demonstrativo de Juros a Glosar” [doc. 21], adiante explicado, somente foi considerada como “não necessária” a parcela das despesas de juros proporcional ao limite dos recebíveis, quais sejam: duplicatas e dividendos a receber da Riachuelo.

50. ... na sua resposta ao TCIF 01, em nenhum momento a Fiscalizada apresentou argumentos relativos à não realização dos seus recebíveis perante a Riachuelo.

51. ... se a Guararapes tivesse recebido as vendas ... em um prazo de mercado, assim como seus dividendos, não precisaria pagar juros das debêntures. Ou seja, a Guararapes captou recursos onerosos, quando não necessitaria caso tivesse realizado seus recebíveis. E tal ônus não foi repassado à Riachuelo.

52. Além disso, se quisesse investir na Riachuelo ..., deveria ter capitalizado seus créditos, o que só foi feito em parte. O que fez, não foi um investimento ..., pois se assim fosse, deveria ter sido contabilizado em conta própria.

53. Sobre os valores informados de JCP, alegou a Fiscalizada que no TCIF 01 (item 3.2) não estariam corretos, que os valores certos seriam:

Ano	JCP
2018	R\$ 256.956.800,00
2019	R\$ 297.160.000,00
2020	R\$ 202.574.321,00

54. Ocorre que a Contribuinte considerou JCP a pagar, enquanto a Fiscalização considerou JCP distribuídos, sendo esses os valores:

Ano	JCP
2018	R\$ 133.731.837,23
2019	R\$ 278.360.556,94
2020	R\$ 284.348.687,43

55. Contestou ainda, a Guararapes, que o valor das debêntures emitidas em 2020 foi de R\$ 1,8 milhões e não de R\$ 2,1 milhões, como apontado pela Fiscalização. Complementou, afirmando que apesar de tal diferença, os juros informados no item 5 do TCIF estariam corretos. Assiste razão à Contribuinte, pois, de fato, o valor das debêntures emitidas em 2020 foi de R\$ 1,8 milhões, conforme Doc 16 – Escrituras de Emissão de Debêntures.

56. ... pavimentadas as fundamentações fáticas e jurídicas do entendimento da Fiscalização, passa-se à demonstração dos montantes de juros sobre debêntures que foram considerados não necessários.

57. O cálculo dos juros sobre debêntures a glosar, por serem considerados despesas não necessárias, estão discriminados no “Demonstrativo de Juros a Glosar”. [doc. 21]

58. Nesse demonstrativo, comparam-se os recebíveis da Riachuelo [doc. 22] (coluna A) com os saldos de debêntures a pagar [conforme doc. 23] (coluna B), calculando-se o respectivo percentual. Tal percentual (coluna D) é utilizado para calcular a parcela dos juros sobre debêntures [conforme doc. 24] que é considerada não necessária (coluna E). Em outras palavras, os juros glosados estão limitados ao valor dos recebíveis quando comparados aos saldos de debêntures. Tal raciocínio está alinhado com a alegação do contribuinte de que, muitas vezes, o saldo de debêntures é superior ao dos recebíveis.

59. A título de exemplo, para o mês de maio de 2018, o valor dos recebíveis totalizava R\$ 458.230.675,22, enquanto o saldo de debêntures somava R\$ 800 milhões. Ora, o valor dos recebíveis representava 57,28% dos saldos de debêntures. Considerando que as despesas de juros sobre debêntures (coluna C) apropriadas para o mês foi de R\$ 2.587.992,00, aplicando-se o percentual de 57,28%, obteve-se o valor a glosar, de R\$ 1.482.371,65.

60. ... a Fiscalização entende por glosar parte das despesas de juros sobre debêntures, por considerá-las não necessárias, nos valores relacionados na coluna E do “Demonstrativo de Juros a Glosar” [conforme doc. 21].

61. Por fim, ... os negócios entre sociedades do mesmo grupo ..., para efeitos tributários, têm limitações, dentre elas, a que é tratada pelo artigo 62, VI, c/c o art. 60, VII, ambos do Decreto-Lei 1.598/77, senão vejamos:

Art. 62. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

.....

VI - no caso do item VII do artigo 60, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis. (destaque nosso)

Art. 60. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

.....

VII - 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; (destaque nosso)

62. ... parte das vendas ... às Lojas Riachuelo - ... não recebidas no prazo ... acarretaram, durante o ano, a redução do capital de giro da vendedora, levando a que essa recorresse ao financiamento externo, com pagamento de juros –, por ... liberalidade ..., deixou de gerar receita financeira compatível com a despesa de juros assumida ... exclusivamente pela fiscalizada

63. ... o benefício dado pela Guararapes às Lojas Riachuelo de só pagar ou transacionar os valores devidos pelas aquisições em momento muito posterior às operações realizadas, sem que isso rendesse à adquirente qualquer penalidade ou acréscimo moratório, provocou para a vendedora uma despesa de juros que, diretamente, foi causado por esse pacto. Daí, nos termos da norma acima reproduzida, as condições de favorecimento ... não podem impactar no resultado fiscal da Guararapes.

I.2 INFRAÇÃO 2 - AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL - ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO

→ FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DO AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (MAIS-VALIA DE IMÓVEL ALIENADO)

→ ANO-CALENDÁRIO DE 2020

64. ... a respeito da alienação, em 27/11/2020, do imóvel onde funcionava o Centro de Distribuição de Guarulhos, a Fiscalização questionou a Companhia sobre a falta de adição no e-Lalur e no e-Lacs do valor acrescido ao custo contábil do imóvel em dezembro de 2010, decorrente da adoção do Internacional Financial Reporting Standards - IFRS (mais-valia), com base no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 27, no montante de R\$ 14.894.648,62.

(...)

65. Em resposta, a Companhia afirmou que “esse valor já estava contabilizado desde 31/10/2011, e por isso fez parte da apuração do ganho de capital e não foi registrado no e-Lalur”. Aduziu, também, que “no e-Lalur aparece apenas o valor referente ao ganho na alienação; por isso, não há um lançamento individualizado dos R\$ 14.894.648,62”.

66. Considerando que tal resposta não esclareceu e nem justificou a indagação ..., o Contribuinte foi intimado, em 15/08/2022, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02, a apontar o reconhecimento fiscal da neutralidade dos efeitos da mais-valia, no valor de R\$ 14.894.648,62, na apuração dos tributos incidentes sobre a renda (IRPJ/CSLL).

67. Em resposta, de 31/08/2022, a Companhia apresentou demonstrativo adicionando o valor de R\$ 14.894.648,62 para cálculo do IRPJ e da CSLL. Asseverou ... que “apesar de ocorrer uma alteração dos valores e diminuição do valor do incentivo e alteração das bases de cálculo ainda se manteve sem valor a recolher de IR e CS”. [doc. 09]

68. Observa-se que, do demonstrativo apresentado ..., o resultado de novembro de 2020 passou de prejuízo fiscal de R\$ 7.391.749,64 (conforme ECF) para lucro real (antes da compensação de prejuízos) de R\$ 7.502.898,98, resultado da adição ... de R\$ 14.894.648,62

69. ... efetuamos o lançamento ... de R\$ 14.894.648,62, referente à mais-valia contabilizada sobre o imóvel “Centro de Distribuição de Guarulhos” em dezembro de 2010, com base no CPC 27, tendo em vista que não foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL quando da sua alienação em 27/11/2020, conforme prescrevem os artigos. 64 a 68 de Lei nº 12.973/2014. [doc. 25 e 26]

70. ... em revisão do demonstrativo do Lucro da Exploração apresentado em sua ECF do ano de 2020, a Guararapes apresentou planilha com nova apuração do Lucro da Exploração. Esse demonstrativo procedeu, corretamente, à exclusão do montante de R\$ 14.894.648,62 referente a mais-valia acrescida ao custo contábil do imóvel. [doc. 09]

71. O Lucro da Exploração corresponde ao lucro que serve de base para o cálculo dos benefícios fiscais do Imposto de Renda (no caso, redução de 75%). Referido lucro tem como ponto de partida o lucro líquido do período (art. 19 do Decreto-Lei 1.598/77). Verifica-se, pois, que na apuração do lucro incentivado constante da ECF do ano-calendário de 2020 (Registro N600) foi excluído o ganho de capital no valor de R\$ 133.032.242,73. Esse ganho está reduzido do montante de R\$ 14.894.648,62, referente a mais-valia que está no custo do imóvel. Assim, na apresentação do novo demonstrativo do lucro da exploração pela Guararapes, em sua revisão pós termo de constatação e intimação fiscal, foi feita a exclusão do referido valor.

72. Tratando-se de resultado não-operacional, por não compor o resultado incentivado tratado nos Laudos Constitutivos nº 127/2017 e 128/2017, esta fiscalização ... procedeu à exclusão ... de R\$ 14.894.648,62 no recálculo do Lucro da Exploração do ano-calendário de 2020. [doc. 27]

II.3 INFRAÇÃO 3 – AMPLIAÇÃO INDEVIDA DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO (INCLUSÃO DE RECEITAS DE ALUGUÉIS)

LUCRO DA EXPLORAÇÃO DA ATIVIDADE INCENTIVADA (BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DO IRPJ)

→ ANO-CALENDÁRIO DE 2020

73. No ano calendário de 2020, conforme informado no Registro X280 da ECF, a fiscalizada era beneficiária de incentivo fiscal de redução do imposto sobre a

renda (75%) calculado sobre o Lucro da Exploração, nos termos dos Laudos Constitutivos nº 127/2017 e 128/2017 emitidos pela ... SUDENE. [doc. 27]

74. O incentivo ... é atestado por laudo regularmente expedido ..., o qual é parte dos elementos que devem instruir o pleito do benefício fiscal de redução do IRPJ, cabendo à unidade da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionado o contribuinte conceder o benefício mediante ato específico e formal.

75. O Laudo Constitutivo nº 127/2017, em seu Anexo I, aponta como condição onerosa atendida “Projeto de Modernização Total” ..., e como pessoa jurídica objeto do incentivo a unidade produtora CNPJ 08.402.943/0014-77 (estabelecimento localizado no Município de Fortaleza-CE), com período de fruição de 01/01/2017 a 31/12/2026 (10 anos).

76. Quanto aos produtos/serviços objeto do benefício fiscal, o Anexo I aponta “Produção de Itens de Vestuário” como descrição da atividade, e 12.600.600 peças/ano como capacidade produtiva incentivada.

77. Com relação ao Laudo nº 127/2017, em 20/03/2018, foi exarado Despacho Decisório da Receita Federal do Brasil deferindo o pedido ... e reconhecendo o direito à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, conforme laudo SUDENE, calculados com base no Lucro da Exploração. Nessa ... data, foi editado o ADE - Ato Declaratório Executivo nº 02/2018, com a publicação no DOU em 28/03/2018, habilitando a empresa a usufruir do benefício

78. Quanto ao Laudo Constitutivo nº 128/2017, seu Anexo I aponta como condição onerosa atendida a “Modernização Total de empreendimento na área de atuação da SUDENE”, e como pessoa jurídica objeto do incentivo a unidade produtora CNPJ 08.402.943/0018-09 (estabelecimento situado no Município de Extremoz-RN), com período de fruição de 01/01/2017 a 31/12/2026 (10 anos). O Anexo I aponta a “Produção de Vestuário” como produtos/serviços objeto do benefício fiscal, e 40.950.600 peças/ano a capacidade produtiva incentivada.

79. Com relação ao Laudo nº 128/2017, em 21/12/2017, foi exarado Despacho Decisório da Receita Federal do Brasil deferindo o pedido ... e reconhecendo o direito à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, conforme laudo SUDENE, calculados com base no Lucro da Exploração. Nessa ... data, foi editado o ADE ... nº 31/2017, publicado no DOU em 27/12/2017, habilitando a empresa a usufruir do benefício.

80. No ano-calendário de 2020, constam para a ... Guararapes Confeccões S/A três estabelecimentos ativos: a) unidade fabril em Fortaleza-Ce (filial /0014-77), beneficiária do laudo constitutivo nº 127/2017; b) unidade fabril em Natal-RN (filial /0018-09), beneficiária do laudo constitutivo nº 128/2017 e; c) o estabelecimento matriz, onde abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria etc.).

DOS FATOS IDENTIFICADOS

81. No ano-calendário de 2020, verificamos a existência de receitas de aluguéis de imóveis contabilizados nas contas contábeis 6.5.01.05 – Aluguéis Imóveis Riachuelo CRI e 6.5.01.01 – Aluguéis Imóveis Riachuelo, pertencentes ao grupamento contábil 6 – Outras Receitas/Despesas Operacionais Líquidas. Os valores percebidos a título de aluguel, como a ... conta contábil identifica, são provenientes dos imóveis alugados à sua controlada LOJAS RIACHUELO S/A.

82. ... a norma, ao estabelecer o cálculo desse lucro, busca privilegiar unicamente o lucro decorrente da atividade a qual se pretende beneficiar; isto é, o incentivo tem caráter objetivo.

83. Considerando que as receitas de locação de imóveis não são provenientes das atividades incentivadas pelos Laudos SUDENE nº 127/2017 e 128/2017; e, considerando-se que o Lucro da Exploração tem como ponto de partida o lucro líquido do período (art. 19 do Decreto-Lei 1.598/77), constata-se que o lucro incentivado do ano-calendário de 2020 (Registro N600 da ECF) encontra-se majorado pelo valor das receitas de aluguéis oriundas dos imóveis alugados às Lojas Riachuelo S/A.

84. Assim, a receita obtida com os aluguéis, apesar de não fazer jus ao incentivo fiscal, por não ser proveniente da produção incentivada, está compondo, indevidamente, o lucro da exploração, base de cálculo do benefício de redução do imposto de renda.

85. Da leitura dos Laudos Constitutivos nº 127/2017 e 128/2017, percebe-se que os benefícios foram concedidos, individualmente, para os estabelecimentos filiais (unidades industriais CNPJ 08.402.943/0014-77 e 08.402.943/0018-09), e são específicos para atividades relacionadas a fabricação de confecções em geral. Têm por base exclusivamente os lucros da atividade incentivada; visam atingir apenas os resultados da empresa que são consequência de suas operações neste ramo, que é uma atividade industrial objeto de interesse governamental

86. A norma ao estabelecer o cálculo desse lucro busca privilegiar unicamente o lucro decorrente da atividade a qual se pretende beneficiar. O incentivo tem caráter objetivo. Sendo assim, uma mesma empresa, com atividade diversificada, com diversos estabelecimentos filiais, pode ser beneficiária de incentivo em um e o outro não. Portanto, a empresa em si não é a beneficiária do incentivo, mas sim a atividade por ela desenvolvida. Daí o resultado proveniente ... da atividade beneficiada ... ser o objeto do incentivo. Qualquer outra receita, independentemente da classificação contábil que lhe seja atribuída, não pode ser amparada pelo benefício. Sendo assim, o incentivo é calculado com base no Lucro da Exploração do empreendimento e não no Lucro da Exploração da empresa

87. Os artigos 630 e 631 do RIR/2018 tratam da demonstração do lucro do empreendimento em relação à isenção e redução, respectivamente. Para melhor compreensão, reproduzimos abaixo, in verbis:

Art. 630. Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção e à redução de que trata esta Seção em relação aos rendimentos dos **estabelecimentos** instalados na área de atuação da SUDENE (art. 16, § 1º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

Parágrafo Único. Para os efeitos do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas interessadas **deverão** demonstrar em sua contabilidade, com clareza e exatidão, os elementos de que se compõem as operações e os resultados do período de apuração **de cada um dos estabelecimentos que operem na área de atuação da SUDENE** (art. 16, § 2º, da Lei nº 4.239/63). (grifo nosso)

Art. 631. Se a pessoa jurídica mantiver **atividades não consideradas como prioritárias para o desenvolvimento regional**, deverá efetuar, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados. (destaque nosso)

Parágrafo Único. Na hipótese de o sistema de contabilidade adotado pela pessoa jurídica não oferecer condições para a apuração do lucro por atividade, este poderá ser estabelecido com base na relação entre as receitas líquidas das atividades incentivadas e a receita líquida total, observado o disposto no art. 554.

88. Como se depreende, o legislador sempre se refere a estabelecimento, tanto é assim que os atos concessórios são expedidos por unidade fabril. As receitas derivadas de operações ... alheias às atividades expressamente contempladas pelo ato concessivo ... não integram o lucro da exploração.

89. ... o Decreto nº 64.214, de 18/03/1969, ... regulamenta dispositivos das Leis nº 4.239/63, 4.869/65 e 5.508/68, referentes aos incentivos fiscais:

Art. 6º Os favores de que tratam os artigos 1º, 2º e 3º, deste Decreto, só abrangem o imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre os rendimentos **derivados da exploração de empreendimentos especificamente reconhecidos como beneficiados pela redução ou isenção**, não alcançando os adicionais restituíveis. (grifo nosso)

Parágrafo único. Na hipótese de uma mesma pessoa jurídica ou firma individual manter atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, **a empresa interessada deverá fazer, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados.** (grifo nosso)

90. Os favores fiscais ora em discussão são decorrentes daquilo que denominamos de isenção objetiva, a qual visa a atividade desenvolvida pela unidade econômica, e não a unidade em si, visto que apenas determinados

segmentos podem pleitear os benefícios, e não ... qualquer empresa instalada nas regiões abrangidas pelo incentivo.

91. ... o lucro da exploração ao qual a norma se refere não é da empresa, é do empreendimento. Tanto é assim que as normas citadas acima mencionam “Se a pessoa jurídica mantiver atividades não consideradas como industriais ou agrícolas ...”. A regra é muito clara: a atividade incentivada deve ser segregada.

92. Por sua origem e natureza, a receita de aluguéis não pode ter tratamento fiscal diferenciado (redução), pois o benefício visa alcançar, exclusivamente, o resultado do empreendimento que se pretende incentivar (industrialização de confecções em geral). Além do mais, não custa repetir, o resultado deve ser apurado em separado, por estabelecimento. E isso os assentamentos contábeis da Guararapes Confecções S/A nos permitem ... efetuar.

(...)

94. Por se tratar de um lucro extracontábil (fiscal), deve-se efetuar sua apuração em demonstrativos à parte, de forma individualizada, por estabelecimento beneficiário, como determina a legislação, e, só aí, transportar o valor consolidado para a ficha correspondente ao lucro da exploração. Devemos atentar ... para a finalidade e o espírito da legislação que trata dos benefícios fiscais, a qual não comporta interpretação extensiva (... art. 111 do Código Tributário Nacional)

95. A ideia de que, ao integrar o grupo de outras receitas operacionais (compondo o lucro líquido, que é ponto de partida para a apuração do Lucro da Exploração, calculado com as adições e exclusões taxativamente prescritas na lei, a qual não prevê a exclusão dessa receita) posicionaria o valor dos aluguéis recebidos das Lojas Riachuelo S.A. como submetidos ao benefício fiscal de redução não procede. Seria aproveitar de um conceito aplicável a uma situação própria, particular, e generalizá-la, configurando um abuso de forma. O raciocínio seria perfeito se o lucro da exploração ao qual a lei se refere fosse da empresa e não do empreendimento. É de fácil compreensão o objetivo da norma: incentivar apenas os resultados provenientes da atividade produtiva cujo projeto fora aprovado

96. As regras estabelecidas para que tal resultado não seja contaminado por outras atividades ... são ... cristalinas (reproduzidas nos itens 86 a 88 acima). O contribuinte deve destacar os elementos de que se compõem as operações e os resultados (receitas e despesas); no caso de atividades não consideradas como industriais ou agrícolas ... deverá efetuar registros específicos, com o fito de demonstrar a composição dos resultados; os favores fiscais de redução do imposto de renda só abrangem os rendimentos derivados da exploração de empreendimento ... reconhecido como beneficiado.

97. Tudo isso está discriminado nos assentamentos contábeis da Guararapes. Os valores dos aluguéis (receita) estão contabilizados nas contas 6.5.01.01 e 6.5.01.05; os tributos incidentes (custos/despesas) → PIS e Cofins, nas contas

6.6.01.01 e 6.6.01.02; e a depreciação dos imóveis onde funcionam as Lojas Riachuelo S.A., na conta 6.6.02.01.

(...)

99. Quando a norma tratou da proporcionalidade com base na receita líquida foi visando a utilização de uma mesma estrutura de produção (instalações, máquinas e equipamentos, matéria-prima, mão-de-obra, demais custos diretos e indiretos) para obtenção de uma receita sujeita a diversos tipos de incentivos (... quando a lei foi instituída, havia vários tipos de benefícios que, simultaneamente, um mesmo contribuinte poderia gozar, tais como: isenção, redução de 37,5%, 50% e 75% - Hoje só existe a redução de 75%) ou não-incentivadas (essa última decorrente ... do uso da mesma plataforma industrial, pessoal etc.), senão perde sentido a presunção com base na proporcionalidade da receita líquida.

100. ... a Guararapes Confeccões S.A. já foi autuada ... em relação à inclusão da receita dos aluguéis no lucro da exploração, conforme processos administrativos nº 16707.003570/2005-57 e 10469.724403/2014-16. A discussão encontra-se ... no judiciário, ... processos nº 0036222-25.2016.4.01.3400 e nº 0810244-66.2018.4.05.8400

101. Em um dos processos judiciais (0810244-66.2018.4.05.8400), o Desembargador assim se posiciona:

“Registre-se que o lucro de exploração é base de cálculo da parcela isenta do imposto de renda da parte da pessoa jurídica que desenvolve atividade incentivada prevista em lei, não se confundindo, portanto, com o lucro operacional da empresa.

Na hipótese, a atividade da empresa que está declarada no seu objeto social (confeção de peças de vestuário) em nada se relaciona com o recebimento de aluguéis. Ademais, o direito à redução do IRPJ em favor da Guararapes Confeccões S/A, com fulcro no art. 13 da Lei nº 4.239/63, com redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.564/77, calculado com base no lucro de exploração, fundamentou-se nos Atos Declaratórios Executivos - ADE nº 18/2018 e nº 14/2011, os quais trataram de empreendimentos situados nas unidades produtoras localizadas em Fortaleza/CE (filial) e em Natal/RN (filial), ambos indicando a atividade de confeção de peças do vestuário como objeto de redução do tributo (75% de redução, a teor do art. 3º, I, da Lei nº 9.532/97 c/c art. 1º da MP nº 2.199-14/2001).

Logo, como a interpretação acerca da pertinência de benefícios deve ser literal (art. 111 do CTN), não há como incluir os valores recebidos a título de aluguéis, pagos em favor da matriz da empresa, localizada em Natal/RN, no conceito de lucro de exploração (base de cálculo do benefício de redução do imposto de renda), uma vez que este se refere exclusivamente ao lucro das atividades incentivadas, resultados das

operações relacionadas com os empreendimentos que objetivam o desenvolvimento regional, no caso, pela realização de atividade de confecções de roupas. A atividade de locação de imóveis, estranha à atividade econômica principal do sujeito passivo da obrigação tributária, não está discriminada nos atos concessórios que relacionaram os empreendimentos e as atividades incentivadas, não se confundindo, portanto, com aquelas praticadas pelas unidades fabris beneficiadas. Registre-se que nenhum ato concessório foi exarado em benefício da matriz.

Desse modo, a receita de aluguéis não representa resultado do empreendimento beneficiado e não pode ser amparada pelo benefício; afinal, não é a empresa que se beneficia do incentivo fiscal, genericamente, mas apenas a atividade específica por ela desenvolvida, no caso, decorrente da confecção de peças de vestuário.

Nesse sentido, veja-se que pode haver, inclusive, a possibilidade de apenas parte do empreendimento industrial ou agrícola ser beneficiada, hipótese em que somente as receitas operacionais da produção beneficiada serão consideradas como lucros isentos (§ 4º do art. 13 da Lei nº 4.239/63).” (destaques nossos)

102. ... o judiciário, ... em ... 2º grau, entende que as receitas obtidas com os aluguéis não estão sujeitas ao benefício da redução do imposto de renda, haja vista que não foram contempladas pelos atos concessórios, mas, tão-somente, a receita decorrente da industrialização

103. Abaixo, segue tabela contendo os valores dos aluguéis, o Pis e a Cofins incidentes e a depreciação dos imóveis alugados às Lojas Riachuelo S.A. Para efeito de recomposição do Lucro da Exploração, os custos relacionados aos aluguéis foram adicionados (depreciação, Pis e Cofins) e a receita de aluguel excluída.

MÊS/ANO	RECEITA (1)	DEPRECIACÃO (2)	PIS (3)	COFINS (4)	RES. LÍQUIDO (5)
jan/20	4.468.613,84	490.786,88	74.544,74	343.357,61	3.559.924,61
fev/20	4.359.040,48	335.170,51	72.715,34	334.931,26	3.616.223,37
mar/20	4.184.018,34	335.170,51	69.997,35	322.412,05	3.456.438,43
abr/20	3.878.047,15	313.747,78	65.227,13	300.440,15	3.198.631,49
mai/20	3.986.531,61	313.747,78	67.606,38	311.399,07	3.293.778,38
jun/20	4.139.262,43	313.747,78	93.045,29	428.572,19	3.303.897,17
jul/20	4.288.422,72	313.747,78	71.224,83	328.065,89	3.573.384,22
ago/20	4.544.590,05	313.747,78	75.348,79	347.061,05	3.808.432,43
set/20	4.520.054,88	313.747,78	74.979,83	345.361,64	3.785.925,63
out/20	4.589.114,43	313.747,78	76.843,72	353.946,85	3.844.576,08
nov/20	4.662.001,69	304.113,36	78.511,16	361.627,14	3.918.550,03
dez/20	5.147.775,22	304.113,96	87.337,01	401.818,98	4.354.606,27
TOTAL	52.768.252,84	3.965.589,28	907.281,57	4.178.993,86	43.716.368,13

Fonte: (1) Conta 6.5.01.01 e 6.5.01.05; (2) Conta 6.6.02.01 e 6.6.02.03; (3) Conta 6.6.01.01; (4) Conta 6.6.01.02; (5) Resultado Líquido = 1 - (2+3+4).

MÊS/ANO	Excluídas ao LE (valores mensais)	Excluídas ao LE (valores acumulados)	Adições ao LE (valores mensais)	Adições ao LE (valores acumulados)
jan/20	4.488.613,84	4.488.613,84	908.689,23	908.689,23
fev/20	4.329.040,48	8.827.654,32	742.817,11	1.651.506,34
mar/20	4.184.018,34	13.011.672,66	727.579,89	2.379.086,23
abr/20	3.878.047,13	16.889.719,79	679.415,66	3.058.501,89
mai/20	3.986.531,81	20.876.251,60	692.753,23	3.751.255,12
jun/20	4.139.262,43	25.015.513,85	835.385,26	4.586.620,38
jul/20	4.288.422,72	29.303.936,57	713.838,20	5.299.658,58
ago/20	4.344.390,03	33.648.326,60	736.137,82	6.035.796,40
set/20	4.320.014,88	37.968.341,48	734.889,23	6.769.985,75
out/20	4.589.114,43	42.557.455,91	744.538,35	7.514.444,10
nov/20	4.662.801,69	47.220.257,60	744.251,68	8.258.695,78
dez/20	5.147.775,22	52.368.032,82	793.168,93	9.051.864,71

DOS REGISTROS CONTÁBEIS ADOTADOS (LUCRO DA EXPLORAÇÃO-RECÁLCULO)

104. Abaixo, ... recorte de trecho do Balancete Contábil da Guararapes do anocalendarário de 2020, no qual se pode ter uma visão (consolidada anual) das contas e valores utilizados nos cálculos da tabela anterior. Esses valores, por estarem compondo o Lucro Líquido do Período e, por conseguinte, afetando o Lucro da Exploração, foram excluídos ou adicionados na nova apuração realizada por esta Fiscalização.

Código	Conta	Tipo	Saldo Inicial	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
6.5.01.01	ALUGUEIS IMOVEIS RIACHUELO	A	0	0	7.349.277,06	7.349.277,06	C
6.5.01.05	ALUGUEIS IMOVEIS RIACHUELO	A	0	0	45.418.955,78	45.418.955,78	C
6.6.01.01	PIS - PROGRAMA DE INTEGRACAO	A	0	907.281,57	0	907.281,57	D
6.6.01.02	COFINS - CONTRIB. P/FINANC. S/A	A	0	4.178.993,86	0	4.178.993,86	D
6.6.02.01	DEPRECIACOES DE IMOVEIS	A	0	3.852.891,86	0	3.852.891,86	D
6.6.02.03	DEPRECIACAO LEI 8.200/91	A	0	112.697,42	0	112.697,42	D

105. Na reconstituição ..., os valores dos aluguéis foram excluídos do Lucro da Exploração, os valores das contribuições para o PIS e a Cofins incidentes sobre essa receita de aluguel, assim como a depreciação dos imóveis alugados às Lojas Riachuelo S.A, foram adicionados/incluídos (receita excluída, despesa adicionada). O demonstrativo analítico do novo Lucro da Exploração do ano-calendário de 2020 pode ser verificado nos anexos deste Relatório Fiscal (Doc. 27).

DA TRIBUTAÇÃO (VALOR DEVIDO DE IRPJ – ESTIMATIVAS MENSAIS)

106. Pelos motivos expostos no subitem anterior, a ... fiscalização está excluindo a receita de aluguel incluída na apuração do lucro da exploração pela Guararapes, conforme demonstrativo analítico do Lucro da Exploração. [doc. 27]

107. No ... demonstrativo, os valores adicionados (linha do demonstrativo “ECF/Registro N600/linha 26 (-) Outras Receitas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV)” e valores excluídos (linha do demonstrativo “ECF/Registro N600/linha 24 Outras Despesas (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV)” foram os seguintes:

MÊS/ANO	(-)Outras Receitas (linha 36) (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV)	(+)Outras Despesas (linha 24) (Lei nº 6.404/1976, art. 187, IV)
jan/20	4.468.613,84	968.689,23
fev/20	8.827.654,32	1.651.506,34
mar/20	13.011.672,66	2.379.086,23
abr/20	16.889.719,81	3.058.501,89
mai/20	20.876.251,42	3.751.255,12
jun/20	25.015.513,85	4.586.620,38
jul/20	29.303.936,57	5.299.658,88
ago/20	33.848.526,62	6.035.816,50
set/20	38.368.541,50	6.769.905,75
out/20	42.957.655,93	7.514.444,10
nov/20	47.620.457,62	8.258.695,76
dez/20	52.768.232,84	9.051.864,71

108. Por fim, o novo Lucro da Exploração (mensal) foi considerado nas planilhas de cálculo do valor devido de IRPJ (estimativa mensal) constante do Documento 25, anexo a este relatório fiscal.

APURAÇÃO DAS ESTIMATIVAS MENSIS E DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE PAGAMENTO					
Forma de Apuração (Lucro Real Anual)	IRPJ				
	***** Estimativa Mensal do IRPJ*****				
	jan/2020	fev/2020	mar/2020	abr/2020	mai/2020
(-) Isenção e Redução do Imposto (cálculo RFB)	1.352.738,06	1.443.723,63	447.108,68		
(-) Isenção e Redução do Imposto (ECF - Guararapes)	1.837.385,16	2.336.638,02	1.798.997,37	535.203,38	4.837.138,48

Vide Documento 25, anexo deste Relatório Fiscal
(Tabela Apuração das Estimativas Mensais e da Multa Isolada por Falta de Pagamento)

109. ... para a apuração anual, o novo Lucro da Exploração não sensibilizou o Imposto de Renda a pagar calculado por esta Fiscalização (após as infrações detectadas), em razão de não haver, tanto na apuração da Guararapes (ECF), quanto na apuração realizada pela Fiscalização (Documento 25- Tabela Apuração do IRPJ no Ajuste Anual) valor a deduzir a título de “ (-) Isenção e Redução do Imposto”, haja vista que após os ajustes efetuados pela Fiscalização o lucro da exploração resultou negativo. [conforme doc. 25]

II.4 INFRAÇÃO 4 – OUTROS AJUSTES: RECONHECIMENTO DA RECEITA COM A RECUPERAÇÃO JUDICIAL DE TRIBUTOS – EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2019 E 2020

110. A Guararapes impetrou ação judicial em 2007 (Processo nº 0001176-14.2007.4.05.8400) com o fim de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins. Referido processo transitou em julgado em 26/08/2019. [doc. 50]

111. Em 30/12/2019, a Companhia reconheceu em sua ECD ... a receita com a recuperação de tributos ... de R\$ 88.035.538,14 (conta 6.5.10.02). No entanto, em 17/10/2019, havia impetrado uma ação judicial (Mandado de Segurança, Processo nº 0810715- 48.2019.4.05.8400), com pedido de liminar, distribuído à 1ª Vara Federal, da Justiça Federal no Rio Grande do Norte, na qual foi requerido o seguinte:

“a) concessão da segurança para: a) declarar o direito líquido e certo da impetrante a computar, na base de cálculo do IRPJ e CSLL, os créditos cujo direito tenha sido reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, apenas quando da transmissão das declarações de compensação (PER/DCOMP); b) alternativamente, caso assim não

entenda, determinar que a tributação ocorra apenas no momento da homologação (tácita ou expressa) da compensação; c) afastar a cobrança de IRPJ e CSLL sobre a taxa SELIC, incidente nas ações de repetição de indébito tributário, assim como nos créditos reconhecidos em favor da Impetrante, compensáveis com tributos da mesma natureza ou com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB; e d) na remota hipótese de se entender que a taxa SELIC é tributável por meio do IRPJ e CSLL, declarar que a tributação só poderá ocorrer no momento da transmissão das declarações de compensação ou, alternativamente, no momento em que efetivamente homologadas as compensações.”

112. A Fazenda Nacional defendeu a data do trânsito em julgado da ação como o momento da tributação do indébito pelo IRPJ e CSLL. A liminar foi indeferida. Na sentença, exarada em 18/03/2020, assim se manifestou o juízo (excertos):

[...] ... concedo, em parte, a segurança, para declarar o direito líquido e certo da impetrante a computar, na base de cálculo do IRPJ e CSLL, os créditos cujo direito tenha sido reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, apenas no momento da homologação (tácita ou expressa) da compensação.” (destaque nosso)

113. Houve Apelação das duas partes ... ao ... Tribunal Regional Federal (TRF). Em 10/07/2020, na decisão, assim se manifestou o ... TRF:

“ [...] ... NEGO PROVIMENTO ao apelo do contribuinte e DOU PARCIAL PROVIMENTO à remessa oficial e à apelação da Fazenda Nacional apenas para determinar que a autoridade impetrada somente se abstenha de computar na base de cálculo para pagamento do IRPJ e da CSLL, o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado até a homologação do pedido de habilitação pela Receita Federal, acaso se trate de sentença ilícida.” (destaque nosso)

114. ... ambos entraram, em 22/09/2020, com embargos de declaração, ... negados. A Fazenda Nacional interpôs agravo interno e a Guararapes embargos de declaração. Eis a decisão, em 30/06/2022:

“... a) NEGO PROVIMENTO ao agravo interno da Fazenda Nacional; b) DOU PROVIMENTO aos embargos de declaração do particular para, com efeito integrativo, esclarecer que a não tributação do IRPJ e da CSLL sobre a Selic se aplica a qualquer situação em que há o acréscimo de juros moratórios, mediante a taxa Selic em questão, na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação), seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.”

115. ... a Guararapes ingressou com Embargos de Declaração. Em 17/01/2023, foi prolatada a ... decisão:

“... DOU PROVIMENTO aos embargos de declaração para, com efeito integrativo, reconhecer a definitividade do julgamento do capítulo relacionado à exigência de IRPJ e CLL sobre os valores relativos à taxa Selic.”

116. Pelo que se observa da sentença em vigor, a data determinada e reconhecida pelo juízo para que a Fazenda Nacional se abstenha de computar o crédito da decisão transitada em julgado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL é “até a homologação do pedido de habilitação pela Receita Federal”. Isto é, a sentença impede a União de atribuir a data do trânsito em julgado da ação como sendo aquela na qual se perfaz o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. No entanto, também não atende ao contribuinte, que buscava a data da homologação da compensação como sendo o momento da incidência daqueles tributos.

117. ... a Companhia fez a inclusão do indébito em 30/12/2019 (ano do trânsito em julgado), mas ... a autoridade judiciária estabeleceu um outro momento da ocorrência do fato gerador. É certo que, na dúvida, naquele momento, ela adotou a conduta mais conservadora, inclusive indo ao encontro do entendimento da Receita Federal do Brasil, até porque não havia decisão judicial. A sentença foi prolatada nos seguintes termos:

“... considerando que o crédito somente estará disponível para utilização em favor do contribuinte após a homologação do seu pedido de habilitação e que lá não há disponibilidade jurídica do valor, não há, em casos tais, como incidir tributos desde o trânsito em julgado.” (destaque nosso)

118. A Companhia protocolou o pedido de habilitação do crédito judicial em 16/12/2019, consubstanciado no e-processo nº 10469.729034/2019-54. O Despacho Decisório, homologando o pedido, foi exarado em 21/05/2020 e, em 26/08/2020, foi transmitida a PER/DCOMP nº 34995.93032.260820.1.3.57-1490

119. A sentença judicial foi prolatada em julho de 2020. Pois bem, para o ano-calendário de 2020, esta Fiscalização não constatou a ... retificação (ajuste) do lançamento de reconhecimento da receita com a recuperação judicial de tributos ..., em obediência à decisão judicial

120. Por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 03, foi a Guararapes instada a se manifestar acerca das constatações acima, haja vista as implicações no resultado fiscal dos anos-calendário envolvidos (2019 e 2020), senão vejamos: no ano-calendário de 2019, a Companhia apresenta um prejuízo fiscal bastante significativo (cerca de R\$ 77 milhões, mesmo após essa receita com a recuperação dos tributos); enquanto para o ano-calendário de 2020, em decorrência da obtenção de uma receita não-operacional (alienação de um imóvel de sua propriedade situado no Estado de São Paulo, por cerca de R\$ 166 milhões, com

custo aproximado de R\$ 33 milhões), apresentou um prejuízo fiscal de, aproximadamente, R\$ 4 milhões.

121. Em resposta, a Guararapes assim se manifesta: [doc. 15]

No entanto, esse entendimento não merece prevalecer, pois, de início, o Mandando de Segurança n. 0810715-48.2019.4.05.8400 sequer transitou em julgado. Como se comprova do andamento abaixo, aguarda-se o julgamento do Agravo Interno apresentado pela Fazenda Nacional:

No referido Agravo Interno insurge-se a Fazenda Nacional em face da decisão que reconheceu o direito do Contribuinte de não tributar pelo IRPJ/CSLL o valor da SELIC incidente na repetição de indébito.

Assim, como a decisão indicada pela d. autoridade **não possui força de coisa julgada (inexistência de trânsito em julgado)**, nos termos do artigo 502 do CPC, não há como exigir do Contribuinte qualquer postura diferente daquela procedida em dezembro de 2019.

E mais, ainda que o contribuinte possua a seu favor decisão que lhe autoriza reconhecer a receita de recuperação de tributo até a homologação do pedido de habilitação, **trata-se de faculdade conferida e não de decisão vinculante e obrigatória**. E isso porque:

- (i) **Primeiro**, essa decisão é precária, pendente de confirmação pelo Tribunal e de trânsito em julgado; e
- (ii) **Segundo**, ainda que essa decisão se torne definitiva, novamente, é uma faculdade conferida ao contribuinte, que pode usar essa ordem judicial a seu favor ou seguir o entendimento consolidado da RFB sobre o tema. O que não é admitido é que o Contribuinte efetue o reconhecimento de modo diverso ao entendimento da RFB e/ou da decisão judicial.

No entanto, não é essa a situação, o Contribuinte Guararapes efetuou o reconhecimento da receita advinda do MS n. 0001176-14.2007.4.05.8400 assim que apurou o valor a que tinha direito.

Mas não é só. Se não bastasse o fato da referida decisão **sequer ter transitado em julgado** e o pedido nela formulado corresponder a **mera faculdade** conferida ao Contribuinte, importante destacar que o entendimento nela exarado apenas foi proferido em julho de 2020, ou seja, após o reconhecimento da receita realizada pelo Contribuinte em dezembro de 2019.

Logo, como exigir do Contribuinte postura diversa quanto ao reconhecimento da receita advinda do MS n. 0001176-14.2007.4.05.8400 se o fato gerador do IRPJ/CSLL ocorreu no ano de 2019 e, nesse ano, sequer havia uma decisão autorizando à Guararapes para proceder de modo diverso?

122. ... a Receita Federal entende que o fato gerador do IRPJ e da CSLL, quando se trata da receita obtida com recuperação judicial de tributos, é a data do trânsito em julgado da ação; já a Guararapes entende que o fato gerador só ocorre na data da homologação do pedido de compensação. ... a fiscalizada reconheceu contabilmente na data do trânsito em julgado, no entanto, já tinha postulado na justiça que a tributação ocorresse na data da homologação do pedido de compensação.

123. O juízo decidiu ... que o fato gerador do IRPJ e da CSLL, nos casos de recuperação de tributos, ocorre na data da homologação do pedido de habilitação do crédito ...:

“... considerando que o crédito somente estará disponível para utilização em favor do contribuinte após a homologação do seu pedido de habilitação e que lá não há disponibilidade jurídica do valor, não há, em casos tais, como incidir tributos desde o trânsito em julgado.” (destaque nosso)

124. E mais, o D. juízo impediu a Fazenda de computar a receita para fins de tributação antes da homologação do pedido de habilitação, vide excerto a seguir:

“a autoridade impetrada somente se abstenha de computar na base de cálculo para pagamento do IRPJ e da CSLL, o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado até a homologação do pedido de habilitação pela Receita Federal.”

125. ... o judiciário reconheceu que o fato gerador ... ocorre na data da homologação do pedido de habilitação. Contabilmente, o contribuinte reconheceu no ano-calendário do trânsito em julgado da ação judicial, mesmo já tendo uma decisão favorável em março/2020 (a sentença do Mandado de Segurança data de 18/03/2020, antes do encerramento do Balanço), até porque já conhecia o tamanho do prejuízo fiscal daquele ano (sem o reconhecimento da receita com a recuperação de tributos, apresenta prejuízo fiscal de cerca de R\$ 150 milhões).

126. ... assim, seria mais interessante ignorar a decisão judicial e manter o reconhecimento no ano do trânsito em julgado, pois ... não sofreria tributação (em razão do prejuízo fiscal)

127. Ocorre que o fato gerador ..., segundo a sentença, só exsurge na data da homologação do pedido de habilitação. Não é uma faculdade ou opção ..., mas uma decisão judicial que reconhece que antes disso não há como fazer incidir os tributos. Não foi dado ... [o] poder à fiscalizada de escolher em qual ano-calendário ... prefere que ocorra o fato gerador

128. A partir do momento em que foi buscada ... solução judicial, esta obriga as partes Não faz sentido afastar a aplicabilidade da decisão ao perceber que, no caso em tela, tal decisum não lhe era tão favorável o quanto imaginava (a inicial requer o tratamento para ... qualquer crédito ...).

129. Quanto ao argumento levantado pela companhia de que se trata de uma decisão provisória, sem o trânsito em julgado, portanto inaplicável, a fiscalização entende por não proceder. Imagine-se se o trânsito em julgado ocorre depois de dez anos e ratifica a decisão em vigor, o direito à constituição do crédito tributário ... já se exauriu. Judicialmente, repetimos, ela reconhece e estabelece que o fato gerador ocorre na data da homologação do pedido de habilitação, isto é, em 21/05/2020. [doc. 29]

130. Como decorrência da ação judicial ..., o fato gerador se desloca da data do trânsito em julgado, ... em 26/08/2019, para a data da homologação do pedido de habilitação, ... em 21/05/2020. Em razão disso, a Fiscalização está excluindo do resultado fiscal do ano-calendário de 2019 ... R\$ 78.319.410,97 (valor original pleiteado, já que a variação Selic não se sujeita à tributação ...) [doc. 30] e o incluindo na composição do resultado fiscal do ano-calendário de 2020.

I.5 INFRAÇÃO 5 – DEDUÇÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO ANUAL DA CSLL (CÔMPUTO DE RECOLHIMENTO NÃO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO)

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2018 E 2019

131. Nos anos-calendário de 2018 e 2019, a Fiscalização constatou que a Companhia efetuou pagamentos, considerando-os como antecipação, os quais foram indevidamente aproveitados como créditos vinculados para a CSLL, conforme será exposto a seguir.

132. Na ECF dos anos-calendário de 2018 e 2019 (Registro N670), constatamos a adição de créditos de CSLL ..., que foram utilizados em anos anteriores. Trata-se de benefício fiscal ... estabelecido pela Lei nº 11.051/2004, nos seguintes termos:

Art. 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de 25% ... sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 1º O crédito de que trata o caput deste artigo será deduzido do valor da CSLL apurada, no regime trimestral ou anual.

§ 2º A utilização do crédito está limitada ao saldo da CSLL a pagar, observado o disposto no § 1º deste artigo, não gerando a parcela excedente, em qualquer hipótese, direito à restituição, compensação, ressarcimento ou aproveitamento em períodos de apuração posteriores.

§ 3º Será admitida a utilização do crédito no pagamento mensal por estimativa.

§ 4º Na hipótese do § 3º deste artigo, o crédito a ser ... utilizado está limitado à CSLL apurada no encerramento do período de apuração.

§ 5º É vedada a utilização do crédito referido nos §§ 1º e 3º deste artigo, na hipótese de a pessoa jurídica não compensar base de cálculo negativa de períodos anteriores ... ou o fizer em valor inferior ao admitido na legislação.

§ 6º As pessoas jurídicas poderão se beneficiar do crédito a partir do mês em que o bem entrar em operação até o final do 4º ... ano-calendário subsequente àquele a que se referir o mencionado mês.

§ 7º A partir do ano-calendário subsequente ao término do período de gozo do benefício a que se refere o § 6º deste artigo, deverá ser adicionado à CSLL devida o valor utilizado a título de crédito em função dos anos-calendário de gozo do benefício e do regime de apuração da CSLL. (destaque nosso)

§ 8º A parcela a ser adicionada nos termos do § 7º deste artigo será devida pelo seu valor integral, ainda que a pessoa jurídica apure, no período, base de cálculo negativa da CSLL. (destaque nosso)

§ 9º A pessoa jurídica que deixar de ser tributada com base no lucro real deverá adicionar os créditos a que se refere o caput deste artigo, aproveitados anteriormente, à CSLL devida relativa ao 1º (primeiro) período de apuração do novo regime de tributação adotado.

§ 10. Na hipótese de a pessoa jurídica vir a optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, o crédito a que se refere o caput deste artigo, aproveitado anteriormente, deverá ser recolhido em separado, em quota única, até o último dia útil de janeiro do ano-calendário a que corresponderem os efeitos dessa opção.

§ 11. Na hipótese de extinção, a pessoa jurídica deverá recolher, em quota única, os créditos aproveitados anteriormente até o último dia útil do mês subsequente ao evento.

§ 12. Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput deste artigo, o valor total dos créditos aproveitados anteriormente deverá ser recolhido, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao da alienação ou ser adicionado ao valor da CSLL devida no período de apuração em que ocorrer a alienação.

133. De acordo com o Registro N670 da ECF, no ano-calendário de 2018 foi adicionado ... R\$ 770.640,62, enquanto em 2019 ... foi ... R\$ 567.023,21, ambos relativos ao benefício fiscal Da exegese do art. 1º da Lei nº 11.051/2004 e seus parágrafos, esses recolhimentos efetuados em observância ao estabelecido no § 8º não poderiam ser aproveitados como antecipação do valor devido da CSLL (ajuste anual).

134. Na ECF de 2018, a Companhia informou no Registro N670 ... “(-) CSLL Mensal Paga por Estimativa” o valor de R\$ 2.065.271,99. Nesse montante encontra-se o crédito da CSLL devolvido (art. 1º, §7º, da Lei 11.051/04) ... de R\$ 770.640,62. De forma semelhante, se repetiu o procedimento para o ano-calendário de 2019, cujo valor total informado como antecipação foi de R\$ 1.754.203,17, incluindo nesse montante R\$ 567.023,21 referente ao incentivo.

135. Da leitura do art. 1º da Lei nº 11.051/2004 se extrai que o valor do incentivo calculado sobre a depreciação deve ser recolhido, independentemente do resultado. Nesse sentido, não é possível utilizar-se desse valor como antecipação da contribuição social no ajuste anual, porque como foi apurada base de cálculo negativa da CSLL, a estimativa paga converte-se em saldo negativo a ser recuperado, contrariando a norma. E foi ... o caso da fiscalizada, que apresentou base de cálculo negativa nos dois anos-calendário em que o fato ocorreu: 2018 → R\$ -150.581.138,36, alterado pela Fiscalização para R\$ -120.071.495,36); e 2019 → R\$ -77.740.531,84, alterado pela Fiscalização para R\$ -105.049.484,34. [doc. 26]

136. ... o saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2018, ... de R\$ 1.294.631,37, foi objeto ... da DCOMP nº 09042.64038.100919.1.2.03-0029. Já o saldo negativo do ano-calendário de 2019, ... de R\$ 1.187.179,96, compõe o pedido de compensação nº 39155.58458.250521.1.3.03-5778.

137. ... considerando que os valores do incentivo fiscal temporário instituído pela Lei nº 11.051/2004 devem ser recolhidos e não podem ser objeto de restituição ou compensação, esta Fiscalização está efetuando, por meio de auto de infração, o lançamento para a constituição do crédito tributário correspondente.

II.6 INFRAÇÃO 6 – MULTA PELA FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS (IRPJ/CSLL)

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2018, 2019 E 2020

138. ... nos anos-calendário de 2018 a 2020, a empresa optou pela forma de tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real anual, com pagamento das estimativas mensais, e, considerando as infrações levantadas e relatadas ..., as quais alteram os resultados fiscais dos períodos de apuração e das estimativas mensais calculadas pelo contribuinte, concluímos que o mesmo efetuou diversos pagamentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal a menor do que o devido. [doc. 26]

139. A falta do pagamento ou o pagamento a menor do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente por estimativa estão sujeitos à multa de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido ou fora recolhido a menor que o devido, conforme disposto no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei 9.430/1997, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei 11.488, de 15/06/2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007), o qual estabelece:

Lei 9.430/96

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

II - de 50% ..., 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.

140. ... a empresa efetuou os recolhimentos do IRPJ e da CSLL a título de estimativa mensal a menor, ficando, portanto, sujeita às multas isoladas previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, ... cujos montantes se encontram ... nas tabelas abaixo. [doc. 25 e 26]:

MULTA SOBRE AS ESTIMATIVAS-IRPJ ¹			
Mês/ano	2018	2019	2020
Jan		488.574,77	542.446,85
Fev		600.511,30	295.826,84
Mar			470.729,89
Abr			
Mai	51.855,58		4.640.154,34
Jun			428.720,45
Jul	627.228,80		823.579,69
Ago	436.541,53		1.454.586,73
Set	1.408,43		873.622,11
Out	790.026,87		2.388.281,35
Nov	378.903,80		
Dez			

¹ Vide demonstrativo analítico do cálculo das estimativas (doc.25)

MULTA SOBRE AS ESTIMATIVAS-CSLL ¹			
Mês/ano	2018	2019	2020
Jan		94.708,34	108.044,39
Fev		136.406,81	87.184,61
Mar			
Abr			
Mai	40.617,94		1.570.268,73
Jun			254.693,76
Jul			224.848,69
Ago	855.976,15		524.214,44
Set			521.081,70
Out	229.404,76		94.709,49
Nov	292.577,30		
Dez			

¹ Vide demonstrativo analítico do cálculo das estimativas (doc.26)

141. A memória de cálculo dos valores acima, encontra-se nos Demonstrativos de Apuração das Estimativas e da Multa Isolada, nos anexos (doc. 25 e 26), resultando em lançamentos por meio de autos de infração distintos (IRPJ/CSLL).

IV - AJUSTES NO CONTROLE DOS SALDOS DE PREJUÍZOS FISCAIS

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2018, 2019 E 2020

142. As infrações ... alteraram os resultados fiscais dos períodos de apuração ..., acarretando redução dos prejuízos fiscais declarados ... em ... ECF.

143. As alterações nos resultados fiscais ... estão detalhadas nas Planilhas de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ e nos demonstrativos de apuração do IRPJ, dos períodos de 01/01/2018 a 31/12/2020. [doc. 25 e 31]

144. Fica o contribuinte cientificado que deverá efetuar os ... ajustes no seu Livro de Apuração do Lucro Real – e-Lalur e no Livro de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – e-Lacs, conforme os valores apurados

V - AJUSTES NO CONTROLE DOS SALDOS DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

→ ANOS-CALENDÁRIO DE 2018, 2019 E 2020

145. Da mesma forma que com relação ao IRPJ, as infrações ... alteraram os resultados fiscais dos períodos de apuração ... com relação à base de cálculo da CSLL.

146. As alterações nos resultados fiscais ... estão detalhadas nas Planilhas de Compensação das Bases de Cálculo Negativa da CSLL, e demonstrativos de apuração da CSLL, dos períodos de 01/01/2018 a 31/12/2020. [doc. 26 e 31]

147. Fica o contribuinte advertido que deverá efetuar os ... ajustes nos seus Livros de Apuração da Contribuição Social – e-Lacs, conforme os valores apurados

(...)

OBS.2: Esclarecemos ... que os demonstrativos do e-SAPLI se encontram atualizados ... até o ano-calendário 2018.

(...)” (negritei)

Os Autos de Infração (AI) constam às fls. 2 a 53.

O AI-IRPJ (1º AI) assim caracteriza as infrações (fls. 4 a 6):

**“DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS
INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS - JUROS DE
DEBÊNTURES**

A descrição dos fatos encontra-se no Relatório de Auditoria Fiscal

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2018	1.482.371,65	75,00

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2018:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99

Art. 60, VII, c/c art. 62, VI, ambos do Decreto-lei nº 1.598/77.

Arts. 258, 259, 260, inciso I, 265, 289, 290, 311, 312 e 398 do RIR/18

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2019 e 31/12/2020:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 60, VII, c/c art. 62, VI, ambos do Decreto-lei nº 1.598/77.

Arts. 258, 259, 260, inciso I, 265, 289, 290, 311, 312 e 398 do RIR/18

**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO INFRAÇÃO: REDUÇÃO
INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITAS -
RECUPERAÇÃO JUDICIAL DE TRIBUTOS**

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.4 Infração 4 –
Outros Ajustes: Reconhecimento da Receita com a Recuperação Judicial
de Tributos)

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2020	78.319.410,97	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 258, 259, 260, inciso II, 265, 285 e 286 do RIR/18

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

**INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO
REAL - AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL**

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.2 Infração 2 –
Ajuste de Avaliação Patrimonial – Adição ao Lucro Líquido)

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

30/11/2020	14.894.648,62	75,00
------------	---------------	-------

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 4º, 5º, 12 a 15, 16, caput e §§ 1º a 3º, 26, 64, caput, 66, caput e parágrafo único, 68 e 69 da Lei nº 12.973/2014.

Arts. 258 e 260 do RIR/18

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

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.6 Infração 6 – Multa pela Falta de Pagamento das Estimativas Mensais)

Fato Gerador	Multa (%)
---------------------	------------------

31/05/2018	51.035,18
------------	-----------

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2018 e 31/10/2018:

Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 Fatos geradores ocorridos entre 30/11/2018 e 31/10/2020:

Arts. 219 e 907 do RIR/18; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07”

O primeiro AI-CSLL (AI-CSLL-1) assim caracteriza as infrações (fls. 25/6):

“FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL OU DO ADICIONAL**INFRAÇÃO: DEDUÇÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO ANUAL DA CSLL - CÔMPUTO DE RECOLHIMENTO NÃO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO**

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.5 Infração 5 – Dedução Indevida da Apuração Anual da CSLL - Cômputo de Recolhimento não Permitido pela Legislação),

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

31/12/2018	770.600,62	75,00
------------	------------	-------

31/12/2019	567.023,21	75,00
------------	------------	-------

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2019:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95 Art. 1º da Lei nº 9.316/96

Arts. 2º e 30 da Lei 9.430/96

Art. 1º, §§ 7º e 8º da Lei 11.051/2004.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

MULTA OU JUROS ISOLADOS

INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.6 Infração 6 – Multa pela Falta de Pagamento das Estimativas Mensais) ...

Fato Gerador	Multa (%)
---------------------	------------------

31/05/2018	40.017,04
------------	-----------

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 31/05/2018 e 31/10/2020:

Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.”

O segundo AI-CSLL (AI-CSLL-2), reflexo do AI-IRPJ, assim caracteriza as infrações (fls. 42 a 44):

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

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.2 Infração 2 – Ajuste de Avaliação Patrimonial – Adição ao Lucro Líquido), que é parte integrante e indissociável do presente auto de infração, como se transcrito nele fosse.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
---------------------	----------------------------	------------------

30/11/2020	14.894.648,62	75,00
------------	---------------	-------

[“DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS - JUROS DE DEBÊNTURES]

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2018	1.482.371,65	75,00

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2020:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95.

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

INFRAÇÃO: REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITAS

... descrição ... no Relatório de Auditoria Fiscal (Item II.4 Infração 4 – Outros Ajustes: Reconhecimento da Receita com a Recuperação Judicial de Tributos)

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/05/2020	78.319.410,97	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2020 e 31/12/2020:

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; Art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; Art. 58 da Lei nº 8.981/95

Art. 16 da Lei nº 9.065/95; Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.”

Os ajustes no prejuízo fiscal e base de cálculo negativa não foram registrados no SAPLI.

O interessado apresentou impugnação em 25/08/2023 (fl. 1479), por meio de seus advogados, juntando documentos e alegando, além da tempestividade, que (fls. 1481 a 1558):

“(…)

II – DO DIREITO

II.1 - DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE COBRANÇA COM RELAÇÃO A PARTE DO PERÍODO AUTUADO

... à medida que o auto de infração foi lavrado ... em 26/07/2023, houve a decadência dos fatos geradores incorridos entre 01/01/2018 e 26/07/2018, ... vez que transcorreu o prazo de 5 anos contados de tais fatos geradores.

(...)... com base no art. 150, § 4º, do CTN, ... o afastamento da cobrança no que tange ao período ... entre 01/01/2018 e 26/07/2018 ... [é] medida que se impõe.

II.2 - DO CORRETO RECONHECIMENTO DE RECEITAS ... – DA IMPOSSIBILIDADE DE PREVALECER A REAPURAÇÃO DE RESULTADO ... [EFETUADA] PELA FISCALIZAÇÃO

(...)

... a partir da análise equivocada das decisões ... proferidas em favor da Impugnante no ... mandado de segurança, a fiscalização entendeu que a Empresa estaria obrigada a retificar a sua escrita fiscal, e por conta disso, alterou de ofício os resultados fiscais ..., gerando uma série de valores indevidos e multas descabidas

Olvidou ... a fiscalização que as decisões proferidas no mandado de segurança não transitaram em julgado, ... além do que, são declaratórias de um direito ..., e não obrigatórias e vinculativas É dizer, na qualidade de autora da ação e obtendo provimento em seu favor, pode a Impugnante utilizar-se ou não da decisão proferida.

(...)

II.2.1 - DO CARÁTER PROVISÓRIO DAS DECISÕES PROFERIDAS NO MANDADO DE SEGURANÇA ... ENQUANTO NÃO HOUVER TRÂNSITO EM JULGADO

Na esteira da Solução de consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 233/2007, o fisco entende que a tributação dos créditos cujo direito foi reconhecido judicialmente deve ocorrer levando-se em conta a data do trânsito em julgado da ação.

A Impugnante ... entende que, no momento do trânsito em julgado, os créditos ainda não foram apurados, não havendo disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou lucro para fins e efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL, de modo que a incidência de tais tributos deve ocorrer em momento posterior.

Por tal motivo, ... impetrou mandado de segurança, com pedido de liminar, que foi distribuído sob o nº 0810715- 48.2019.4.05.8400 à 1ª Vara Federal, da Justiça Federal no Rio Grande do Norte ...

... a Impugnante almeja, no ... mandado de segurança, a declaração de um direito que lhe permita reconhecer --- e não a obrigue --- os créditos em momento superveniente ao do trânsito em julgado da decisão judicial.

Outrossim, o pedido em questão é genérico, para todos os créditos que se enquadrem na ... situação, e não apenas para os créditos oriundos do mandado de segurança nº 200784000011766, que foi citado ... como exemplo no MS nº sob o nº 0810715-48.2019.4.05.8400, conforme se infere do seguinte excerto da exordial: Dentre diversos mandados de segurança objetivando a declaração do direito de compensar tributos indevidos, a Impetrante destaca, exemplificativamente, o mandado de segurança nº 200784000011766. (grifamos)

Além de tal pedido, ... também discutiu outra tese, por meio do mesmo mandamus, qual seja: o afastamento da cobrança de IRPJ e CSLL sobre a taxa SELIC, incidente nas ações de repetição de indébito tributário.

A medida liminar pleiteada ... foi indeferida em ... 30/10/2019.

... não tendo obtido provimento judicial que embasasse o reconhecimento de créditos em data superveniente, ... utilizou como base para o reconhecimento contábil dos créditos oriundos do mandado de segurança nº 200784000011766, para fins de tributação, o momento do trânsito em julgado. Assim, em 30/12/2019, a Companhia reconheceu em sua ECD – Escrituração Contábil Digital a receita com a recuperação de tributos, no valor de R\$ 88.035.538,14 (conta 6.5.10.02).

Em 18/03/2020, foi prolatada sentença nos autos do mandado de segurança ... concedendo parcialmente a segurança para DECLARAR O DIREITO líquido e certo da impetrante a computar, na base de cálculo do IRPJ e CSLL, os créditos cujo direito tenha sido reconhecido em decisão judicial transitada em julgado, apenas no momento da homologação (tácita ou expressa) da compensação.

... a sentença facultou à Impugnante, por meio de declaração de um direito, a tributação dos créditos no momento da homologação da compensação, ao mesmo tempo em que proíbe o fisco de exigir que o computo se dê na data do trânsito em julgado.

Contra a r. sentença, ambas as partes apelaram em relação ao que lhes foi desfavorável, de modo que, em 10/07/2020, foi proferido acórdão pelo TRF5, que assim registrou:

... NEGO PROVIMENTO ao apelo do contribuinte e DOU PARCIAL PROVIMENTO à remessa oficial e à apelação da Fazenda Nacional apenas para determinar que a autoridade impetrada somente se abstenha de computar na base de cálculo para pagamento do IRPJ e da CSLL, o crédito decorrente de decisão judicial transitada

em julgado até a homologação do pedido de habilitação pela Receita Federal, acaso se trate de sentença ilíquida.

... o acórdão modificou a sentença, estipulando que o marco para reconhecimento se daria “ATÉ” a homologação do pedido de habilitação pela Receita Federal, acaso se trate de sentença ilíquida. É dizer, tal decisão estabelece ... que a Impugnante pode reconhecer a receita entre o trânsito em julgado do processo judicial que declarou o direito ao crédito até a homologação do pedido de habilitação do direito creditório.

Portanto, o reconhecimento da receita tomando por base o trânsito em julgado está dentro do período estipulado no acórdão, e só por isso a reapuração de resultado perpetrada pela fiscalização já deve cair por terra.

A partir da prolação do acórdão, uma série de recursos foram interpostos. Em nenhum momento a União deixou de recorrer dos provimentos judiciais que foram favoráveis a Impugnante.

Inclusive, ainda pende de julgamento, no mandado de segurança ..., dois recursos especiais interpostos pela Fazenda acerca da matéria (o primeiro deles protocolado em 01/10/2020), justamente objetivando reformar o acórdão na parte em que declarou o direito da Impugnante à tributação dos créditos em momento superveniente ao trânsito em julgado do processo. Assim, o ponto em comento persiste controvertido, de modo que não transitou em julgado e deverá ser objeto de análise pelo STJ (doc. 01).

... no que tange ao reconhecimento do resultado fiscal levando em consideração a data do trânsito em julgado do processo que reconheceu o crédito, a fiscalização concordou com a postura adotada pela Impugnante, conforme se infere do relatório fiscal:

(...).

.. na ocasião do reconhecimento da Receita (30/12/2019), ... não possuía ... provimento judicial, no mandado de segurança nº 0810715-48.2019.4.05.8400, que lhe permitisse tributar os créditos em momento superveniente.

... ainda que não tenha havido, até o ... momento, trânsito em julgado no mandado de segurança ..., o fisco erigiu intrincada interpretação. Com base nela, afirma que seria obrigação ... ter retificado a sua escrita fiscal, a fim de adequá-la ao direito declarado em sentença, tendo asseverado no relatório fiscal:

(...)

Tendo entendido que seria dever ..., a partir dos efeitos da provisória sentença, retificar a sua contabilidade e alterar o seu resultado a fim de reconhecer os valores de crédito a partir da forma estampada na ... decisão judicial, o fisco refez a escrita, apurando, para o ano de 2020, vultoso lucro ao invés de prejuízo.

... o fisco entende não se tratar de decisão de natureza provisória, asseverando:

(...)

... a interpretação do fisco se revela ... distorcida.

... enquanto não ocorrer o trânsito em julgado, as decisões proferidas no processo têm caráter provisório. Apenas com o trânsito em julgado ... é que a decisão torna-se imutável. Veja, nesse sentido, os arts. 502, 506 e 508 do Código de Processo Civil:

(...)

... as três primeiras decisões citadas pela fiscalização ... possuem determinações diferentes ..., o que corrobora não se tratar de tema pacífico, ... sujeito a ... alterações:

Liminar indeferida	O reconhecimento deve ser dar levando em conta o trânsito em julgado da ação judicial.
Sentença concedeu parcialmente a segurança	O reconhecimento deve ser dar levando em conta a data da homologação da compensação.
Acórdão que deu parcial provimento à apelação da Fazenda	O reconhecimento deve ser dar até a homologação do pedido de habilitação.
Decisão a ser proferida pelo STJ	Pode modificar o entendimento até então vigente.

... tamanha é a indefinição ..., que a fiscalização chega a confundir as decisões, afirmando que o fato gerador ... só exsurge na data da homologação do pedido de habilitação. Em verdade, foi o acórdão que estabeleceu esta data. A sentença apresentou como data a da homologação da compensação.

Infere-se ... que a questão é complexa e não há definitividade, sobretudo porque às instâncias superiores ainda não analisaram a insurgência da Fazenda, havendo a possibilidade de ... alteração do entendimento.

... não é demais lembrar que o processo ... pende de deslinde, havendo insurgência da Fazenda contra a parte do acórdão que estabeleceu o reconhecimento da tributação até a data da homologação do pedido de habilitação. ... existe a possibilidade de a decisão ... ser ... reformada, alterando ... o momento de tributação

Dentro desse contexto de ... incerteza jurídica e de decisões provisórias, exigir ... que retifique a sua escrita fiscal apenas porque a decisão vigente no ... momento impede o fisco de considerar, como marco para a tributação, a data do trânsito em julgado da ação que reconheceu o crédito, mostra-se impraticável.

... seguindo a lógica equivocada do fisco, poderia haver a necessidade de retificação da escrita fiscal por diversas vezes por conta de um mesmo processo judicial, a depender do teor da última decisão nele proferida. Inclusive, poderia ... ter que retificar a retificação, caso o STJ venha a reformar o acórdão ora vigente.

...

(...)

... prova ... de que as decisões em comento são dotadas de provisoriedade que, enquanto não transitado em julgado o mandado de segurança nº 0810715-48.2019.4.05.8400, a Impugnante pode ... desistir do mandado de segurança, de modo a se restabelecer o status quo ante.

Veja-se ... o tema 530, do STF, dirimido em sede de repercussão geral:

Tema 530 - Desistência em mandado de segurança, sem aquiescência da parte contrária, após prolação de sentença de mérito, ainda que favorável ao impetrante.

Há Repercussão? Sim

Relator(a): MIN. LUIZ FUX

Leading Case:

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, de desistência em mandado de segurança, sem anuência da parte contrária, após a prolação de sentença de mérito, ainda que favorável ao impetrante.

Tese: É lícito ao impetrante desistir da ação de mandado de segurança, independentemente de aquiescência da autoridade apontada como coatora ou da entidade estatal interessada ou, ainda, quando for o caso, dos litisconsortes passivos necessários, a qualquer momento antes do término do julgamento, mesmo após eventual sentença concessiva do 'writ' constitucional, não se aplicando, em tal hipótese, a norma inscrita no art. 267, § 4º, do CPC/1973.

Em tal hipótese, indaga-se: Teriam os autos de infração, embasados na retificação da escrituração fiscal, que ser cancelados? Certamente.

II.2.2 - A DECLARAÇÃO DE UM DIREITO DA IMPUGNANTE CORRESPONDE A UMA FACULDADE E NÃO A IMPOSIÇÃO DE UM DEVER

(...)

O direito é uma faculdade, e não uma obrigação, ao menos não com relação ao postulante. Obrigação é estabelecida, de fato, em relação à parte contrária. É dizer, o postulante tem em seu favor um direito reconhecido, o que obriga a parte contrária (o fisco) a observá-lo.

Caso entenda que o direito da postulante não é legítimo, a parte contrária deverá refutá-lo no ... processo em que a matéria se encontra debatida, mediante o devido processo legal. É nesse sentido a previsão do art. 373, II, do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

II.3 – DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE JUROS DECORRENTES DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

(...)

... o fisco afirma que a emissão das debentures decorreu de ... liberalidade ,... de modo que não haveria necessidade da emissão.

... conforme restará ... demonstrado ..., a glosa de tais despesas é indevida, pois se trata de despesas necessárias

II.3.1 - DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS DESPESAS NECESSÁRIAS

(...)

... a necessidade exigida pela legislação fiscal se refere a uma atividade que o contribuinte desempenha, de modo que a despesa será necessária enquanto resultado, direto ou indireto, das obrigações decorrentes do exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Nesse sentido, é o entendimento do E. CARF.

[IRPJ/CSLL. APURAÇÃO ANUAL. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE PREVISÃO CONTRATUAL. Os pressupostos fiscais de dedutibilidade de despesas operacionais, previstos no artigo 299 do RIR/99, da necessidade, normalidade e usualidade, devem ser verificados tendo em vista a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa e a compatibilidade e correlação dos dispêndios ao tipo de negócio, atividades desenvolvidas e consecução dos objetivos sociais da empresa. (Acórdão nº 1302-002.308)]

II.3.2 - DAS ATIVIDADES ... – DA ATIVIDADE DE PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL DE OUTRAS SOCIEDADES

(...)

... não se pode analisar a natureza das despesas incorridas ... tomando como base a atividade industrial Há ... que se verificar a necessidade das despesas dentro do contexto operacional da participação ... em outras sociedades.

... é necessário que a Impugnante, na qualidade de Holding, incorra em despesas, nas sociedades em que detém participação. ... é a controladora de um grupo que, além da indústria, abrange ... outras atividades, ... como varejo, financeira, shopping e transportadora.

Todas ... demandam investimentos constantes por parte da Impugnante.

(...)

Analisando-se o papel chave desempenhado ... na condição de controladora de ... empresas, ... resta evidente que a participação em outras sociedades se trata de atividade de extrema relevância no contexto do seu objeto social.

... ainda que se considere a atividade de holding como secundária, é fato que a lei não estabelece que apenas a despesa necessária da atividade principal seria passível de dedução. Pelo contrário, o já citado art. 47, §2º, da Lei nº 4.506/64, estabelece que as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Veja-se que são consideradas as atividades em geral, e não apenas a principal ou a que gera maior faturamento.

... mesmo ... realizando o escopo de atividade ... secundária, dúvidas não restam de que, em sendo a despesa necessária para [que] tal atividade seja realizada, a despesa é dedutível na apuração do IRPJ e CSLL.

... o fisco está criando um embaraço à dedutibilidade que a lei não estabelece e, portanto, ilegal. Ora, se ... também desempenha a atividade de Holding, equivocase o fisco ao afirmar que seria de se esperar que os recursos fossem aplicados na atividade fabril.

(...)

A despesa somente pode ser caracterizada como “não necessária” quando envolva liberalidade no sentido objetivo-legal, ou seja, ato de favor, estranho aos fins e aos estatutos sociais Assim, não consubstanciam despesas necessárias: brindes, viagens de diretores, festas de confraternização eventuais, dentre outras.

(...)

... no período fiscalizado, ... houve incremento no investimento na Riachuelo, com abertura de novas lojas, digitalização da operação, desenvolvimento da plataforma e-commerce, criação de novos formatos de negócio, dentre outros. Abaixo, seguem discriminados os aumentos de capital realizados pela Guararapes na Riachuelo:

(...)

II.3.3 - DA NECESSIDADE DE EMISSÃO DE DEBÊNTURES NO PERÍODO AUTUADO.

(...)

Ainda que se analise a questão da dedutibilidade sob o prisma da ... industrialização ..., e não sob a ótica da atividade de holding, continuam se revestindo de caráter necessário as despesas incorridas.

Com efeito, à medida que os produtos dependem das dos canais da Riachuelo para serem vendidos, os investimentos nesta são despesas necessárias à ... operação da Guararapes.

Nesse contexto, ... emitiu as debêntures ... tendo como finalidade aumentar o seu ... capital de giro, sobretudo para viabilizar o fluxo de investimentos nas controladas.

... os instrumentos de escritura da emissão de debêntures, que sinalizam o reforço do capital de giro ... com os recursos obtidos (doc. 02). Não se verifica, ... ao contrário do que afirma o fisco, o financiamento do capital de giro da Riachuelo.

O fisco foca em ... fatos isolados e os distorce para justificar ... “mera liberalidade” na emissão das debêntures. Ignora ... uma série de fatores decisivos ..., que justificaram ... que ... se valesse das ... debêntures, havendo sólidos fundamentos para a emissão.

... não há dúvidas de que, no período em que emitidas as debêntures, havia premente necessidade de caixa ..., haja vista o seu crescente endividamento.

... o fisco sequer menciona a ... pandemia, que impactou severamente o ano de 2020 --- o mais afetado pela ... autuação --- o que é prova ... da visão limitante, parcial e seletiva ... do relatório fiscal.

(...)

... por não ter sido considerada ..., merece ser registrado o fato notório, consistente na existência da ... pandemia envolvendo o CORONAVIRUS – COVID 19

Diante desse cenário mundial, o qual se acirrou nacionalmente no mês de março de 2020, foi ... decretado pelo Governo Federal estado de calamidade pública, nos termos do Decreto Legislativo nº 06/2020.

(...)

O governo promoveu a paralisação das atividades não essenciais e estimulou ... que a população se mantivesse confinada em suas residências. Diante desse contexto, a Impugnante e suas controladas foram severamente afetadas.

A Riachuelo se viu obrigada a fechar ... lojas, ... dada a queda abrupta das vendas. Ademais, outra alternativa não restou, senão a concessão de férias a parte dos funcionários, bem como o estabelecimento do regime de trabalho por home office. A impossibilidade de venda dos produtos ... compromete a fabricação

... tanto a Impugnante, como as empresas em que detém participação sofreram com falta de fluxo de caixa, e endividamento, corroborando a necessidade de ... recursos (...) Por conta da pandemia, no ano de 2020, e nos subsequentes, ... a maioria dos investimentos realizados pela Guararapes foi concentrado em Tecnologia da Informação, visando ... e-commerce, marketplace, desenvolvimento de aplicativo financeiro, dentre outros.

(...)

... outro grande investimento realizado foi com o fim de alcançar a “transformação digital”, um projeto ... grande Por meio desse projeto, cita-se a criação do aplicativo de vendas da Lojas Riachuelo, o qual passou a permitir que seus clientes tivessem mais um meio de acesso para efetuar suas compras

... para desenvolver esse aplicativo foram necessários maciços ... investimentos, os quais ... reverteram [em] resultados positivos, a despeito do cenário econômico

(...)

... para negociação das debentures, há uma série de compromissos inseridos nas escrituras de emissão que obrigam o emitente em face aos credores Tais obrigações são chamadas de covenants. Veja-se, nas Escrituras ... (doc. 02), a título de exemplo, a impossibilidade de alteração do controle acionário ou do tipo societário ..., ou de endividar-se acima do limite estabelecido.

(...)

... dos instrumentos ... de Escritura de emissões de debentures ..., observa-se que foi estipulado limite de endividamento face o EBITDA. No ano de 2018, o limite era de 2,5, sendo que após 12 meses o índice atingido foi de 0,6. ...:

(...)

Com base na segunda emissão, o endividamento não poderia ultrapassar 2,5 ou 3, caso não houvesse mais debêntures da primeira emissão:

(...)

No Instrumento Particular de Escritura da 3ª emissão de debêntures, restou registrado que, no ano-calendário de 2020, o endividamento não poderia ultrapassar 4,5:

(...)

... conforme consta do já transcrito quadro de endividamento líquido, no 3º semestre de 2020, o endividamento ... estava em 4,1. Nesse contexto, ela se viu obrigada a realizar a 4ª emissão, no último trimestre de 2020, a fim de pagar as dívidas relativas a 1ª e 2ª emissões ... e não descumprir a regra. Com a 4ª emissão, o índice de endividamento para 2020 fechou o ano em 3, cumprindo-se ... o limite

(...)

II.3.4 - DA NECESSIDADE DAS DEBÊNTURES SEREM EMITIDAS PELA IMPUGNANTE AO INVÉS DA RIACHUELO

(...)

... o fisco não se atentou às peculiaridades do caso ..., gerando narrativa dissociada de realidade.

... a Impugnante é empresa de capital aberto, com ações listadas na bolsa e mais conhecida pelos investidores do que a Riachuelo. Sendo assim, possui um nome bem mais consolidado no mercado financeiro.

O seu elevado padrão de governança lhe permitiu ingressar no Novo Mercado, segmento de ... alta governança ... junto à B3 (B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão)....

Com isso, o processo de captação, além de mais simples, é mais efetivo, sendo possível negociar um custo de dívida menor do que seria obtido caso as debentures fossem emitidas pela Riachuelo.

... por ser listada na bolsa, com divulgação trimestral dos resultados ao mercado, ... tem um grau de confiança maior por parte dos investidores, e a emissão das debêntures em seu nome se beneficia de taxas ... vantajosas e maior adesão

Tanto é assim, que a Fitch Ratings atribuiu o Rating nacional de A+ para a emissão de debentures pela Guararapes, conforme notícia anexa (doc x):

Fitch Ratings - São Paulo - 28 Aug 2020: A Fitch Ratings atribuiu o Rating Nacional de Longo Prazo 'A+(bra)' (A mais (bra)) à proposta de terceira emissão de debêntures quirografárias da Guararapes Confecções S.A. (Guararapes), no montante de BRL700 milhões e com vencimento final em agosto de 2024. Os recursos serão destinados ao reforço do capital de giro da empresa. A Fitch classifica a Guararapes com o Rating Nacional de Longo Prazo 'A+(bra)' (A mais (bra)), com Perspectiva Negativa. Os ratings da Guararapes refletem seu destacado posicionamento na competitiva e fragmentada indústria de moda no Brasil, sua elevada escala de negócios e sua estrutura parcialmente verticalizada, com atuação na fabricação de vestuário, lojas de varejo e operações de financiamento ao consumidor.

Ademais, ... é controladora da Riachuelo, mas também de outras empresas e todas demandam investimentos, sendo de extremo relevo a obtenção de capital para fazer frente a estas demandas. Caso as debêntures fossem emitidas pela Riachuelo, apenas ela seria beneficiada com o retorno. Não é demais ressaltar que a Impugnante é a controladora e investidora do Grupo, de modo que a ela cabe a gestão e aplicação dos recursos para viabilizar a operação como um todo.

(...)

II.3.5 - DA INSUBSISTÊNCIA DOS ARGUMENTOS VEICULADOS PELA FISCALIZAÇÃO NO QUE TANGE À SUSPOSTA DESNECESSIDADE DE EMISSÃO DOS DEBÊNTURES

... o fisco ... assevera que haveria duplicatas a serem pagas pela Riachuelo em favor da Impugnante, alegando que caso o pagamento tivesse sido realizado, não haveria a necessidade de emissão de debentures. Trata-se de afirmação falsa Apesar de toda narrativa ..., não traz ... elementos que, de fato, confirmam a conclusão trata-se de prova negativa, já que as debêntures, independentemente ou não dessa dívida, se fez necessária.

... olvida ...o fisco ... que a Impugnante é responsável por aportar recursos em suas investidas

No período ..., outras ... controladas ..., como a Midway Financeira, possuíam expressivos valores a receber de terceiros, superiores aos valores das duplicatas em questão, porém, elas não os receberam:

(...)

... os recebíveis em atraso da Midway geram problemas de caixa que afetam toda ... dinâmica.

A necessidade de emissão de debêntures ... leva em consideração todos esses fatores, e não pode ser analisada de forma fragmentada e ... simplista

... as inferências ..., no sentido de que se a Impugnante tivesse exigido o pagamento das duplicatas nos prazos normais não teria ocorrido “estresse de caixa” se trata de suposições desconectadas do contexto ... demonstrado

(...)

Agregue-se ... o fato de que, ... na esteira ... de investimentos realizados pela Impugnante, ela perdoou a dívida da Riachuelo, com relação às duplicatas, investindo tal montante na forma de aumento de capital

Anexas, seguem as contas de investimento (1.2.03.01.01.01), em que foram contabilizados os valores de aumento de capital (doc. 04). Há, nesse documento, a contrapartida para o ano de 2018 e a baixa das duplicatas, não merecendo prevalecer o argumento de que o que fez, não foi um investimento propriamente dito, pois se assim fosse, deveria ter sido contabilizado em conta própria.

Trata-se ... de investimento ... necessário, considerando-se que o maior custo da operação concentra-se na Riachuelo, tais como e-commerce e gastos com TI.

... os negócios realizados entre a Impugnante e controladas não se deram em condições mais vantajosas do que as que prevaleçam no mercado ou em que a Impugnante contrataria com terceiros, ... tendo tudo ocorrido dentro dos padrões

Logo, não prospera a assertiva de ... que teria incidido no caso o artigo 62, VI, c/c o art. 60, VII, ambos do Decreto-Lei 1.598/77.

O fisco ... assevera que a controlada “Lojas Riachuelo” não ter realizado distribuição de dividendos e nem de Juros sobre Capital Próprio (JCP) para sua controladora, a Guararapes (Fiscalizada). Esta poderia ter exigido a distribuição de lucros ou de JCP por parte da sua subsidiária.

Ocorre que, as Lojas Riachuelo tiveram prejuízo em todo o período Sendo assim, não pagou dividendos ou JCP, mesmo porque tinha que fazer frente as dívidas.

Também não merece prevalecer o argumento de que a Impugnante não deveria distribuir dividendos e JCP para não agravar situação de necessidade de caixa. Ora, inexistente qualquer relação entre as operações com debêntures e os dividendos distribuídos.

... o valor das debêntures é muito superior aos dividendos distribuídos.

... comparando-se os investimentos realizados ... há ... coerência entre a captação das debêntures e a aplicação dos recursos na atividade da Impugnante, não havendo dúvidas acerca da possibilidade de dedução respectivos juros na apuração do lucro real do período. E ainda que nem todo o montante captado a título de debentures tenha sido utilizado como investimento nas ... controladas, o fato é que a totalidade foi utilizada em gastos operacionais e necessários por parte da Impugnante.

Quanto a assertiva de que nos meses de julho e agosto de 2018, foram pagos cerca de R\$ 290 milhões referentes a quitação de dívidas com os diretores, conforme conta “2.2.01.25 Créditos de Diretores e Acionistas”, cabe destacar que era direito de tais diretores receber o pagamento pelo empréstimo efetuado, bem como que os juros das debentures não possuem relação com tal pagamento.

A obtenção de tais recursos foi ... relevante e a Impugnante possuía obrigação contratual de quitar esses valores

... é inócuo o fato de os recursos captados das debêntures permanecem por um tempo bastante razoável aplicados na sua controlada indireta Midway Financeira

... as aplicações financeiras realizadas ... na ... Midway obedeceram o padrão de mercado Não há, nesse aspecto, nada que afaste o caráter de necessidade no que tange à emissão das debentures.

(...)

... Por consequência, ... deve ser afastada ... a multa por não pagamento de estimativa, que decorre ... dessa ... glosa.

II.4 - DA INOCORRÊNCIA DE AMPLIAÇÃO INDEVIDA DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO – DA NECESSIDADE DE SE CONSIDERAR AS RECEITAS DE ALUGUÉL NO CÁLCULO

(...)

... ao calcular o lucro da exploração, o fisco ... excluiu as receitas auferidas pela Impugnante com o aluguel de imóveis às Lojas Riachuelo. Segundo o fisco, as receitas de aluguel não comporiam o lucro da exploração pois não estariam inseridas no contexto das atividades incentivadas Ocorre que, ao assim entender, o fisco laborou em equívoco.

O lucro da exploração vem previsto no art. 626, do RIR/2018, e corresponde aos resultados operacionais da empresa, com algumas exclusões estabelecidas em tal dispositivo.

Os resultados operacionais (art. 187 da Lei n.º 6.404/76) dizem respeito à atividade ordinária da empresa, correspondente ao seu objeto social. Já os resultados não operacionais extraordinários, não decorrem do objeto da empresa.

Nesse contexto, as receitas de aluguel de bens são receitas operacionais, devendo ser incluídas no cálculo do lucro da exploração.

(...) [doutrina]

Logo, as receitas de aluguéis compõem o cálculo do lucro da exploração. Ademais, não há qualquer vedação legal que impeça a inclusão de tais receitas. Assim, ao afastar tais receitas do cálculo, a fiscalização está criando óbices não respaldos pela Lei

E não procede a assertiva de que, em existindo mais de um estabelecimento, o lucro de exploração deveria ser calculado de forma individual. Com efeito, os §§ 1º e 2º do art. 16 da Lei nº 4.239/63, estabelecem:

Art. 16. (...)

§1º Quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, será reconhecido o direito à isenção ou à redução do imposto e adicionais, conforme o caso, em relação aos rendimentos dos estabelecimentos instalados na área de atuação da SUDENE.

§2º Para os efeitos do disposto no parágrafo anterior as empresas interessadas deverão demonstrar, na sua contabilidade, com clareza e exatidão os elementos de que se compõem as operações e os resultados do exercício de cada um dos estabelecimentos que operam na área de atuação da SUDENE.

... a Lei é expressa ao condicionar a isenção aos rendimentos dos estabelecimentos localizados na região da SUDENE, não estabelecendo a necessidade de ... [verificar] a origem da receita.

No caso ..., todos os estabelecimentos da Impugnante se encontram dentro dos limites da área incentivada, não havendo como se excluir as receitas de aluguel do lucro da exploração.

Assim, não procede o entendimento do fisco sobre a exclusão das receitas de aluguel em cálculo do lucro da exploração.

II.2.6 - DA AUSÊNCIA DE DEDUÇÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO ANUAL DA CSLL

O fisco afirma que, nos anos-calendário de 2018 e 2019 ... teria efetuado pagamentos considerando-os como antecipação, que teriam sido indevidamente aproveitados como créditos vinculados para a CSLL.

Segundo o fisco, de acordo com o Registro N670 da ECF, no ano-calendário de 2018 foi adicionado o valor de R\$ 770.640,62, enquanto em 2019 o valor foi de R\$ 567.023,21, ambos relativos a benefício fiscal ... estabelecido pela Lei nº 11.051/2004 e que não poderiam ser aproveitados como antecipação do valor devido da CSLL (ajuste anual).

Ocorre que, não houve uso dos valores de R\$ 770.640,62 e R\$ 567.023,21. Da análise da ECF e dos PER/DCOMPs, verifica-se que os valores em questão não

foram utilizados (doc. 06). O próprio fisco reconhece a não utilização dos valores, em seu relatório fiscal, o que apenas confirma o descabimento da ... autuação.

... os valores foram informados em linha específica na ECF e nos PER/DCOMPs foram incluídos somente os valores que estavam ... disponíveis para recuperação. Ou seja, os valores objeto da ... autuação não foram aproveitados.

... ainda que ... tenha se equivocado na contabilização dos valores, como não chegou a deles se aproveitar, trata-se de ... equívoco formal, não havendo danos ao erário.

... diferentemente do que afirma a fiscalização os montantes em questão não foram objeto de restituição ou compensação, não tendo havido aproveitamento indevido de créditos

II.2.7 - DA INOCORRÊNCIA DE FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DO AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (MAIS-VALIA DE IMÓVEL ALIENADO)

A fiscalização efetuou o lançamento ... de R\$ 14.894.648,62, referente à mais-valia contabilizada sobre o imóvel “Centro de Distribuição de Guarulhos” em dezembro de 2010, com base no CPC 27, alegando que não teria sido adicionada ao lucro real e à base de cálculo da CSLL quando da sua alienação em 27/11/2020.

... em 2011, houve o lançamento da “Mais Valia” conforme CPC 27 ... do valor de R\$ 14.894.648,62 O valor já estava contabilizado desde 31/10/2011, e por isso fez parte da apuração do ganho de capital e não foi registrado no E-Lalur. Em 2020, com a venda do imóvel ocorreu a baixa dos valores do ativo.

... eventual erro de contabilização, não trouxe qualquer prejuízo ao erário, o que, portanto, não justificaria a ... apenação E quando se diz que não houve prejuízo isso decorre do fato de no ano de 2020 a Impugnante ter apurado prejuízo.

O fisco afirma que tal valor deve ser excluído do lucro de exploração. Nada obstante, não há que prevalecer o cálculo do lucro de exploração para o ano de 2020 pois ...

houve prejuízo em tal período, não devendo prosperar a reapuração de resultado realizada pela fiscalização.

(...)

II.2.8 - DA DESPROPORCIONALIDADE E CONFISCATORIEDADE DAS MULTAS APLICADAS E DA IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

(...)

... ainda que fosse cabível a aplicação de multa, ... os valores praticados não merecem prevalecer, pois, o fisco imputou valores exorbitantes ...:

Auto de infração de CSLL

	CSL Resultado	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	1.337.663,83
JUROS DE MORA (Calculado até 31/03/23)		387.701,73
MULTA PROPORCIONAL (Previdência de Pagação)		1.003.247,86
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Previdência de Pagação)	1649	4.294.535,21
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		7.023.148,63
SETE MILHÕES, VINTE E TRÊS MIL, CENTO E QUARENTA E OITO REAIS E SESSENTA E TRÊS CENTAVOS		

Veja-se que, neste auto de infração de CSLL ..., a multa isolada é de R\$ 4.294.535,21, mas o ... tributo é de R\$ 1.337.663,83. Ou seja, ... a multa isolada corresponde a 3,21 vezes o valor do tributo, e ainda foi aplicada em conjunto com a multa de 75%, totalizando multa de quase 400% ... do tributo. ... Veja-se que o limite da multa isolada deve ser 50%.

No auto de infração de IRPJ, a cumulação da multa isolada e da multa de ofício perfaz ... R\$ 30.828.298,25, sendo que o ... tributo apurado foi de R\$ 21.250.958,98 (a multa é de 145% o valor do imposto):

Auto de infração de IRPJ

	CSL Resultado	Valor
IMPOSTO	2917	21.250.958,98
JUROS DE MORA (Calculado até 31/03/23)		4.540.854,23
MULTA PROPORCIONAL (Previdência de Pagação)		15.538.239,47
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Previdência de Pagação)	1632	14.890.058,78
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		57.020.138,46
CINQUENTA E SETE MILHÕES E VINTE MIL, CENTO E TRINTA E OITO REAIS E QUARENTA E SEIS CENTAVOS		

Apenas a multa isolada (14.890.058,78) corresponde a 70% ... do imposto, sendo que o limite deve ser ... 50%!

(...)

O valor das multas aplicadas ... é ... desproporcional, porquanto, nos termos da jurisprudência do STF, as sanções têm, como limite à sua validade, o percentual de 100% do valor do imposto:

(...)

Destaque, ainda, não ser lícita a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, uma vez que o valor alcançado se revela confiscatório.

... a Súmula CARF nº 105 ... preconiza que, 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”.

A cobrança de ... dupla penalidade em matéria tributária exige ... a aplicação do princípio da consunção. Com efeito, a penalidade mais grave deve absorver a penalidade mais branda, a fim de se evitar ... duplicidade.

....

Tal princípio é ... aplicado no âmbito do direito penal, no qual a conduta criminosa mais grave absorve a de menor potencial lesivo, a ela não se somando.

O mesmo ocorre com as multas no âmbito do Direito Tributário, cabendo destacar recente decisão, ainda não publicada, proferida em 10/08/2023 pela 1ª Turma da Câmara Superior do CARF (processo nº 10650.720873/2012-83). A Turma afastou a possibilidade de cobrança cumulada das multas de ofício e isolada. O relator, conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, defendeu o afastamento da concomitância, aplicando ... o princípio da consunção, devendo a multa mais gravosa (a de ofício), absorver a mais leve (a isolada).

(...)

Acrescente-se ... o fato de que ... deverá ser respeitado o princípio do direito de propriedade dos cidadãos, o da capacidade contributiva, o do não confisco e o da continuidade do exercício das atividades da empresa.

(...)

II – DO PEDIDO

...é a presente para requerer a procedência da ... impugnação, declarando-se a nulidade dos autos de infração, tendo em vista a indevida retificação de ofício da escrituração fiscal

(...)” (negritei)

É o relatório

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não houve ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e nem despacho ou decisão proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Preliminar indeferida.

DECADÊNCIA PARCIAL. INOCORRÊNCIA.

O IRPJ do ano-calendário de 2018 foi apurado na sistemática do Lucro Real Anual e a ciência da autuação ocorreu em 27/07/2023, antes, portanto, do decurso do prazo fatal de 5 anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual não se deu qualquer decadência parcial. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

A-C 2020. RECEITA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. DATA DO RECONHECIMENTO DA RECEITA DETERMINADA POR ACÓRDÃO DO TRF 5 EM AUTOS DE MANDADO DE SEGURANÇA. ANTECIPAÇÃO DA RECEITA. IMPOSSIBILIDADE. ART. 285, II, DO RIR/2018.

O Acórdão resultante do mandado de segurança impetrado pelo interessado definiu implicitamente a data para o reconhecimento da receita de indébito como sendo a data da homologação do pedido de habilitação do crédito, ocorrida em 21/05/2020.

A impossibilidade de antecipação da receita para 2019, neste caso, decorre do art. 285, II, do RIR/2018, em vista da existência de prejuízo fiscal em 2019 e de lucro real em 2020.

GLOSA. DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. PARTE DOS JUROS SOBRE AS DEBÊNTURES EMITIDAS PARA OBTER CAPITAL DE GIRO. FAVORECIMENTO À CONTROLADA SEM CONTRAPRESTAÇÃO.

O favorecimento à controlada ocorreu com a não exigência de qualquer contraprestação da favorecida quando esta deixava de pagar valores exigíveis, fortalecendo o capital de giro da controlada às custas do aumento da própria necessidade de capital de giro da controladora, levando esta (o interessado) a arcar com despesas de juros maiores do que as que seriam necessárias para a sua operação.

BENEFÍCIO FISCAL. ATIVIDADE INCENTIVADA. SUDENE. REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO INDEVIDA DE RECEITA DE ALUGUEL. ART. 626, DO RIR/2018.

A receita de aluguel de imóveis utilizados pelas “Lojas Riachuelo”, mesmo dos situados na área de incentivo da SUDENE, pertencentes a uma empresa que tem como objeto social a indústria do vestuário, deve ser classificada no grupo de Outras Receitas, como fez, aliás, o próprio interessado, razão pela qual ela deve ser excluída na apuração do Lucro da Exploração, conforme previsto no art. 626, III, do RIR/2018.

A-C 2020. CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD). AJUSTE A VALOR PRESENTE. MAIS VALIA. VENDA DO CD. FALTA DE ADIÇÃO DA MAIS-VALIA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Quando efetuado o ajuste a valor presente de um imóvel, em um determinado período, a contrapartida do valor desse ajuste, denominado mais-valia ou menos-valia, deve ser escriturada diretamente no Patrimônio Líquido, em conta de Lucros Acumulados. Por ocasião da venda do imóvel, o valor da mais-valia (ou da menos-valia, se for o caso) deve ser adicionado (ou excluído), respectivamente, na apuração do Lucro Real, procedimento não realizado pelo contribuinte.

MULTAS DE 50% SOBRE O VALOR DAS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

A Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, alterou o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixando claro o dever de aplicar as duas multas em caso de lançamento de ofício contra sujeito passivo optante do Lucro Real Anual. A nova redação é impositiva ao firmar que "serão aplicadas as

seguintes multas:". O desdobramento do "caput" em dois incisos evidencia que elas não são mutuamente exclusivas.

AUTO REFLEXO. CSLL.

O mérito da decisão referente ao IRPJ aplica-se à tributação reflexa na CSLL.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONFISCO.

A Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 9.430, de 1996, bem como a IN RFB nº 1700, de 2017, autorizam aplicar duas penalidades em caso de lançamento de ofício contra sujeito passivo optante do Lucro Real Anual, pois ao estabelecer a exigência isolada da multa sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário, a lei, obviamente, autoriza a imposição da multa após o fim do ano-calendário.

A vedação ao confisco tem caráter constitucional, sendo destinada aos legisladores, sendo certo que, neste caso, há previsão legal em pleno vigor para os percentuais aplicados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

ADIÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE CSLL. BENEFÍCIO FISCAL. ART. 1º DA LEI Nº 11.051, DE 2004.

A fiscalização não provou a existência de qualquer infração relacionada à adição do crédito de CSLL, na fase de devolução do benefício, razão pela qual há que se exonerar o lançamento consignado no respectivo Auto de Infração.

MULTA DE 50% SOBRE O VALOR DAS ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

Ausente a infração, descabe o lançamento de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, pugnando ao final, pelo provimento do seu recurso.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

Síntese dos Fatos

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a impugnação a três autos de infração, lavrados em desfavor da Recorrente para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) referentes aos anos-calendário de 2018, 2019 e 2020, em um montante original de R\$ 79.227.244,56, conforme se infere abaixo:

enquadramento legal das irregularidades observadas.

Processo	Documento de Lançamento	Valor
11282-720.020/2023-01	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 57.020.138,46
11282-720.020/2023-01	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 15.183.957,47
11282-720.020/2023-01	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 7.023.148,63
Total		R\$ 79.227.244,56

As infrações apontadas pela autoridade fiscal, que fundamentam o lançamento, consistem em:

- Dedução de despesas com juros de debêntures, consideradas indedutíveis pela fiscalização (não necessárias);
- Falta de adição ao lucro líquido de ajuste de avaliação patrimonial (mais-valia) de imóvel alienado;
- Ampliação indevida do lucro de apuração (inclusão de receitas de aluguéis);
- Reconhecimento de receitas de recuperação de tributos em período de apuração considerado incorreto;
- Dedução indevida na apuração anual da CSLL;
- Aplicação de multa por falta de pagamento de estimativas mensais;

Apresentada Impugnação contestando todos os tópicos, sobreveio a decisão Delegacia de Julgamento (DRJ), no sentido de julgar a impugnação parcialmente procedente. Em sua decisão, a DRJ acolheu parcialmente os argumentos de defesa para cancelar integralmente o auto de infração de CSLL no valor de R\$ 7.023.148,63, referente à cobrança de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas. As demais exigências foram mantidas.

Inconformada com a parte lhe foi desfavorável, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário. Pleiteia o cancelamento da totalidade do débito remanescente, com a consequente reversão das glosas e da determinação para retificar sua escrituração fiscal., bem como, subsidiariamente, o cancelamento das multas isoladas e a redução das multas de ofício aplicadas.

DA DECADÊNCIA

O primeiro ponto de irresignação do Recurso, diz respeito a uma suposta decadência em relação a parte do período autuado.

Sustenta o Contribuinte que o fisco cobra IRPJ, CSLL, além de juros e multas, referentes ao período de 01/01/2018 a 31/12/2020. No entanto, à medida que o auto de infração foi lavrado apenas em 26/07/2023, houve a decadência dos fatos geradores incorridos entre 01/01/2018 e 26/07/2018, uma vez que transcorreu o prazo de 5 anos contados de tais fatos geradores. E, cita exemplos de supostos fatos geradores incluídos no período decaído: 31/05/2018: R\$ 40.017,04; 31/05/2018: R\$ 1.482.371,65; 30/06/2018: R\$ 3.175.640,92; 31/07/2018: R\$ 3.992.688,69; 31/05/2018: R\$ 51.035,18; 31/07/2018: R\$ 627.228,85; 31/05/2018: R\$ 1.482.371,65; 30/06/2018: R\$ 3.175.640,92; 31/07/2018: R\$ 3.992.688,69.

A decisão recorrida refutou os argumentos, conforme trecho do voto a seguir transcrito:

O regime de Lucro Real tem como regra geral a periodicidade trimestral - que, aliás, é a única no Lucro Presumido e no Lucro Arbitrado -, mas admite a opção pelo Lucro Real Anual, que por sua vez, tem duas modalidades de Antecipação de Pagamento: o Pagamento Mensal com Base na Receita Bruta e Acréscimos (Estimativa) ou o Pagamento com Base na Escrituração de Balanços ou Balancetes de Redução (ou Suspensão do Pagamento).

Assim, a data do fato gerador do IRPJ é a data do encerramento do período de apuração, a saber: 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12, para o Lucro Real Trimestral, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, e 31/12, para o Lucro Real Anual, em qualquer das modalidades

A data do fato gerador do IRPJ do ano-calendário de 2018 só ocorreu em 31/12/2018, pois o interessado estava no regime de Lucro Real Anual, na modalidade de Pagamento de Estimativas Mensais, como prova a respectiva DIPJ, conforme “tela” a seguir:

[colação de imagem]

Tendo a ciência da autuação se dado em 27/07/2023, é forçoso concluir que não se deu qualquer decadência parcial. Preliminar indeferida.

A decisão da DRJ deve prevalecer. De fato, a preliminar de decadência parcial, arguida pela Recorrente, não prospera.

A controvérsia sobre a data do fato gerador do IRPJ resolve-se pela análise do regime de apuração adotado. No caso do Lucro Real, o contribuinte pode optar pela apuração trimestral ou anual. Conforme comprova a declaração fiscal anexada aos autos, a Recorrente optou pelo regime de Lucro Real Anual para o ano-calendário de 2018, com recolhimentos mensais por estimativa.

Nesse regime, o fato gerador do IRPJ não ocorre a cada mês ou trimestre, mas sim em uma única data que consolida todo o período: 31 de dezembro do ano-calendário. Os recolhimentos mensais são meras antecipações, não configurando fatos geradores autônomos.

Dessa forma, o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente a todo o ano de 2018 iniciou-se em 1º de janeiro de 2019. Tendo a ciência da autuação ocorrido em 27 de julho de 2023, o lançamento foi efetuado dentro do prazo legal.

Assim, não há que se falar em decadência parcial.

MÉRITO

RECEITA DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. DATA DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA.

A controvérsia cinge-se à legalidade da recomposição de ofício do resultado fiscal da Recorrente, procedimento pelo qual a autoridade fiscal excluiu a receita de recuperação de créditos tributários (R\$ 78,3 milhões) do ano de 2019 e a adicionou ao resultado de 2020. A fiscalização e a decisão da DRJ fundamentaram tal ato na interpretação das decisões proferidas no Mandado de Segurança (MS) nº 0810715-48.2019.4.05.8400, impetrado pela própria Recorrente.

A Recorrente pugna pela reforma da decisão, alegando, em suma, que a autuação se baseou em uma decisão judicial de caráter provisório e que a referida decisão lhe conferiu uma faculdade, e não um dever de retificar sua escrita fiscal.

O recurso merece provimento, neste ponto.

O ponto central da questão reside na natureza e nos efeitos da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 0810715-48.2019.4.05.8400. O pedido formulado pela então impetrante, ora Recorrente, visava à declaração de um direito, qual seja, a faculdade de reconhecer a receita de indêbitos tributários em momento posterior ao do trânsito em julgado, marco temporal até então imposto pela Receita Federal (Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 233/2007).

A decisão judicial que concede a segurança para "declarar o direito líquido e certo" outorga ao postulante uma prerrogativa, uma opção oponível à parte adversa, e não, como entendeu a fiscalização, um dever inescusável de agir. A transmutação de uma faculdade em obrigação representa indevida subversão da lógica deontica e extrapola os limites do pedido, em afronta ao princípio da congruência (art. 492, CPC).

O pedido formulado no MS foi para "declarar o direito líquido e certo da impetrante a computar...". Uma decisão judicial que declara um direito em favor do autor de uma ação confere-lhe uma faculdade, uma prerrogativa, e não impõe um dever. O direito é uma opção para o seu titular, enquanto a obrigação recai sobre a parte contrária – no caso, o Fisco, que fica obrigado a respeitar a escolha do contribuinte. A fiscalização, ao tratar a decisão como uma ordem

de cumprimento obrigatório para a Recorrente, subverte a lógica do provimento jurisdicional, transformando um benefício postulado em um ônus.

Ao contrário do que consignou a DRJ, não se sustenta que a decisão judicial se aplique apenas ao Fisco. É inequívoco que a decisão vincula ambas as partes. A questão central, contudo, é a natureza dessa vinculação. Para a Recorrente, a decisão declarou uma faculdade, ou seja, o direito de optar pelo momento de reconhecimento da receita. Para o Fisco, a mesma decisão impôs um dever: o de respeitar a escolha feita pela contribuinte dentro das opções válidas, abstendo-se de autuar. Portanto, a decisão de fato vincula a todos, mas como um direito para a contribuinte e uma obrigação para a autoridade fiscal.

Veja-se ainda que a autuação foi lavrada com base em uma decisão de caráter manifestamente provisório. À época do procedimento fiscal, o MS ainda estava pendente de recursos, inclusive por parte da Fazenda Nacional. A exigência de que um contribuinte retifique sua escrituração fiscal a cada nova decisão interlocutória em um processo judicial atenta frontalmente contra o princípio da segurança jurídica. A instabilidade das decisões, que no caso variaram entre a liminar, a sentença e o acórdão, ilustra a impraticabilidade e o absurdo de tal exigência. Apenas a decisão transitada em julgado se torna imutável e indiscutível, nos termos do art. 502 do Código de Processo Civil.

Some-se a isso o fato de que a conduta original da Recorrente, ao reconhecer a receita em 2019, não foi apenas prudente, mas estava em total conformidade com a norma vinculante da própria Receita Federal vigente à época. É contraditório e desprovido de razoabilidade que o Fisco penalize um contribuinte por seguir seu próprio entendimento normativo.

E mais, ainda que se admitisse que a decisão provisória devesse ser observada, a própria fiscalização falha em sua interpretação. O acórdão do TRF5 estabeleceu que a autoridade fiscal deveria se abster de exigir a tributação "ATÉ a homologação do pedido de habilitação". Tal redação define um período dentro do qual o reconhecimento da receita seria válido: entre o trânsito em julgado e a homologação do pedido de habilitação. A Recorrente, ao reconhecer a receita na data do trânsito em julgado (em 2019), agiu dentro do intervalo temporal permitido pela própria decisão judicial que serviu de fundamento para a autuação.

Dessa forma, a recomposição de ofício do resultado fiscal da Recorrente se revela um ato viciado em sua origem, seja pela natureza facultativa e provisória da decisão judicial, seja pela interpretação equivocada de seus termos pela autoridade fiscal.

Logo, deve-se cancelar a infração no que tange à glosa decorrente da recomposição de ofício dos resultados no período.

DA ALEGAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DAS DESPESAS DE JUROS DECORRENTES DA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

A Recorrente contesta a glosa fiscal de despesas de juros relativas à emissão de debêntures, classificadas como não necessárias e indedutíveis para IRPJ e CSLL.

Sustenta que, contrariamente à conclusão fiscal, os juros são despesas necessárias, primeiro porque o art. 47 da Lei nº 4.506/64 define despesa necessária de forma ampla, englobando todas as operações essenciais à atividade e manutenção da fonte produtora, sem limitação à atividade principal. Segundo, porque seu objeto social inclui, além da atividade fabril, a participação em outras sociedades (holding).

Aduz que atua na integração e otimização das operações de suas controladas, e que a dependência da atividade industrial em relação aos canais de venda da Riachuelo (controlada) torna os investimentos nestas despesas intrinsecamente necessárias à própria operação da holding, configurando benefício mútuo, e não mera liberalidade.

Alega que as debêntures visaram o reforço do capital de giro da própria Recorrente para investimentos nas controladas, enfatizando que a empresa enfrentava endividamento crescente (2018-2020), agravado pela pandemia de COVID-19 em 2020, que forçou investimentos emergenciais em tecnologia da informação e gerou queda de faturamento e estresse de caixa, e que a emissão permitiu alongamento da dívida e taxas de juros mais vantajosas, otimizando o fluxo de caixa em cenário adverso.

Ressalta, ainda, a vantagem estratégica da emissão pela controladora. Segundo a Recorrente, como empresa de capital aberto e com elevada governança, obteve condições de captação de recursos mais favoráveis (custo de dívida menor) do que as controladas individualmente, beneficiando todo o grupo, e que o Fisco e a DRJ basearam-se em análise fragmentada, desconsiderando o contexto integrado do grupo, a necessidade premente de caixa, o cenário pandêmico e as estratégias de gestão de dívida, e que a conversão de dívidas de duplicatas em aumento de capital em controlada reforça a natureza de investimento.

A decisão recorrida, por sua vez, assim enfrentou a matéria, nos seguintes termos:

A tese do interessado, da necessidade das despesas financeiras (sobre os juros das debêntures por ele emitidas para financiar seu capital de giro), não leva em conta um princípio contábil básico, qual seja, o da entidade, ao tratar suas controladas não como as pessoas jurídicas que são, mas, sim, como se fossem filiais, departamentos ou divisões.

A própria “holding” deve segregar suas despesas das que são das suas controladas.

Nada há de errado em uma controladora cooperar com suas controladas, mas isso deve ser feito de forma correta, sem favorecer qualquer parte. Por exemplo: elas podem, entre si, manter conta corrente, conceder, repassar e receber empréstimos, ratear custos e despesas, realizar negócios de compra e venda, etc., desde que em condições comutativas, como determina a Lei das S/A:

“Art. 245. Os administradores **não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada**, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem **condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado**; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.” (negritei)

Em Direito, comutativo é o contrato cujas prestações recíprocas são equivalentes.

Em valores, neste caso, seria emprestar dinheiro à controlada cobrando a mesma taxa de juros e um pouco mais, para fazer frente também aos custos administrativos da emissão de debêntures.

[...]

Em resumo: o favorecimento à controlada se dava pela não exigência de receber valores que lhe eram devidos, fortalecendo assim o capital de giro da controlada às custas do aumento da sua própria necessidade de capital de giro, causa da emissão das debêntures.

Ou seja: o interessado arcou com despesas de juros maiores do que as necessárias à sua operação ao não exigir qualquer contraprestação da controlada favorecida.

A soma dos valores contabilizados nessas duas situações, mês a mês, fornece o total de recebíveis, que não foram recebidos por mera liberalidade da empresa (doc. 22).

O doc. 23 mostra os saldos escriturados dos valores captados das debêntures (no total de R\$ 3,2 bilhões, entre 31/05/2018 até 07/12/2020), dos valores amortizados (R\$ 1,4 bilhão, entre 07 e 29/12/2020) e dos respectivos saldos.

O doc. 24 mostra o total, mês a mês, dos valores dos juros das debêntures emitidas.

E o doc. 21 mostra a proporção, mês a mês, do valor total dos recebíveis calculada sobre o saldo das debêntures. Essa proporção aplicada sobre o valor do total de juros resulta no valor dos juros a glosar.

O interessado deu a entender que o motivo para não cobrar suas duplicatas nas datas dos seus vencimentos, assim como para não exigir o recebimento de dividendos e juros sobre o capital próprio das suas controladas seria a pandemia provocada pelo coronavírus (COVID 19).

No entanto, o estado de calamidade pública causado pela pandemia foi reconhecido no Brasil com a publicação do Decreto nº 6, de 20/03/2020.

Nessa data, o saldo de dívida de debêntures era de R\$ 1,4 bilhão e os procedimentos de favorecer controlada e não aumentar seu próprio capital de giro, exceto pela emissão de debêntures, já ocorriam desde 2018.

É óbvio que a pandemia criou inúmeras dificuldades, inclusive nos negócios. Mas essa ocorrência não impediria o interessado de proceder corretamente, fortalecendo o capital de giro de suas controladas em condições comutativas.

Portanto, essa infração também foi corretamente lançada e deve ser mantida.

Não há reparos à decisão recorrida.

A questão em análise exige uma avaliação do conceito de despesa necessária, especialmente quando aplicado a operações realizadas no âmbito de um grupo econômico. Após examinar os argumentos e as provas carreadas aos autos, concluo que a glosa fiscal deve ser mantida.

A Recorrente argumenta que seu objeto social abrange não apenas a atividade industrial, mas também a participação em outras sociedades, na qualidade de holding. Assiste-lhe razão neste ponto. Contudo, embora a Recorrente ostente em seu objeto social a atividade de holding, tal fato, por si só, não confere dedutibilidade automática a todas e quaisquer despesas financeiras de captação que, em última instância, beneficiem suas controladas.

A legislação tributária (Art. 311 do RIR/2018) exige que a despesa seja necessária à atividade da pessoa jurídica que a incorre, e não à atividade do grupo econômico consolidado. A autonomia patrimonial e fiscal de cada entidade deve ser respeitada. Portanto, para que a despesa de juros seja dedutível para a Guararapes, o ônus que ela assumiu ao captar recursos deve guardar uma relação de comutatividade e necessidade com a sua própria fonte de produção de receitas.

O ponto fulcral da autuação é que a necessidade de buscar recursos onerosos no mercado (debêntures) foi uma consequência direta das próprias decisões de gestão (da Recorrente), que beneficiaram sua controlada em detrimento de sua própria saúde financeira

Conforme demonstrado pela fiscalização (itens 24 a 28 do Relatório de Auditoria Fiscal), a Recorrente permitiu que saldos massivos de duplicatas a receber de sua controlada se acumulassem ao longo de todo o ano, realizando a baixa apenas nos últimos dias de cada exercício. Esta prática equivale, na realidade, a um empréstimo de capital de giro sem juros concedido à Lojas Riachuelo. A Recorrente abdicou de seu direito de receber por suas vendas em prazos normais de mercado, optando por financiar, com seus próprios recursos, a operação de sua subsidiária.

Adicionalmente, a Recorrente, na condição de controladora, também optou por não exigir a distribuição de dividendos ou JCP de sua controlada (item 30), abrindo mão de outra fonte de recursos que poderia ter fortalecido seu caixa.

Ao tomar tais decisões, a Recorrente gerou, por "mera liberalidade", um déficit em seu próprio fluxo de caixa. A necessidade de emitir debêntures para "reforço de capital de giro" não decorreu, portanto, de uma contingência normal de mercado, mas sim da decisão prévia de financiar gratuitamente sua controlada.

A emissão de debêntures pela Recorrente, com custos financeiros, para supostamente viabilizar investimentos ou suprir o capital de giro de suas controladas, sem a devida contrapartida ou onerosidade de mercado que retornasse à controladora e a devida comprovação da destinação destes recursos, macula o caráter de necessidade.

Se a Guararapes financiou a Riachuelo, deveria ter cobrado juros compatíveis com os que ela mesma pagava ao mercado, ou ter formalizado a operação como um mútuo oneroso. Ao não fazê-lo, assumiu um custo (juros das debêntures) para gerar um benefício a um terceiro (financiamento gratuito), sem qualquer retorno. Tal transação carece de comutatividade e se assemelha a uma condição de favorecimento a pessoa ligada, cuja despesa não pode ser oponível ao Fisco (Art. 62, VI, do Decreto-Lei 1.598/77).

Ademais, a fiscalização demonstrou que parte significativa dos recursos captados sequer foi destinada a investimentos na atividade operacional, mas sim utilizada para quitar mútuos com diretores e rolar dívidas de debêntures anteriores (itens 39 a 44). Tal fato enfraquece ainda mais a alegação de que a captação era estritamente necessária para a manutenção e expansão da atividade produtiva do grupo.

Logo, deve ser mantida a glosa das despesas com juros sobre debêntures, por não se configurarem como necessárias à atividade da Recorrente.

RECEITAS DE ALUGUEL DE IMÓVEIS. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. INCENTIVO FISCAL. SUDENE.

A Recorrente contesta a exclusão de receitas de aluguel do cálculo do lucro da exploração, argumentando que as receitas de aluguéis se enquadram nas atividades incentivadas, são operacionais, compondo, portanto, o lucro da exploração. Sustenta que inexistente vedação legal para incluir tais receitas, que todos os estabelecimentos da Recorrente estão na área da SUDENE, e que o benefício fiscal alcança os rendimentos de tais estabelecimentos, independentemente da origem específica da receita.

A decisão recorrida se manifestou sobre a matéria nestes termos:

A matriz do interessado, que abriga o corpo administrativo (contabilidade, auditoria, diretoria, etc.), obteve da SUDENE a aprovação do direito de usufruir do benefício fiscal de redução de 75% do IR, nos termos dos Laudos Constitutivos nº 127/2017 e 128/2017, para 100% dos resultados das atividades fabris incentivadas realizadas em 2 filiais, a saber: estabelecimento fabril situado em Fortaleza-CE (filial /0014-77), conforme o 1º Laudo, e estabelecimento fabril situado em Natal-RN (filial /0018-09), conforme o 2º Laudo.

O direito de usufruir desse incentivo foi reconhecido para o estabelecimento fabril de:

1 - Natal-RN, pelo Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF/NAT nº 31, de 21/12/2017 (fls. 1385/6);

2 - Fortaleza-CE, pelo Ato Declaratório Executivo DRF/NAT nº 2, de 20/03/2018 (fls. 1387/8).

Eis parte do ADE nº 31:

“O CHEFE DA SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA, DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE NATAL/RN, no uso das atribuições que lhe são conferidas ... e considerando ... o ... processo nº 10469.728525/2017-81, DECLARA:

Art. 1º RECONHECER o direito da pessoa jurídica GUARARAPES CONFECÇÕES S/A, CNPJ nº 08,402.943/0001-52, à redução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, relativamente ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo nº 0128/2017, expedido ... [pela] SUDENE, na forma a seguir discriminada:

I - CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943/0018-09;

II - Endereço da Unidade Produtora: Rodovia RN 160, s/n, km 3, Bloco A, Distrito Industrial, Natal/RN;

III - Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 1º da Medida Provisória nº 2,199- 14, de 24 de agosto de 2001, Decreto nº 2,213, de 26 de abril de 2002 e Decreto nº 6.539, de 18 de agosto de 2008;

IV - Condição Onerosa Atendida: modernização total de empreendimento na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE;

V - Percentual de Redução do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis. 75%.

Art. 2º Os produtos/serviços objeto do benefício fiscal são os relacionados no ANEXO deste Ato Declaratório.

(...)

ANEXO

PRODUTOS/SERVIÇOS OBJETO DO BENEFÍCIO FISCAL
1 – Roupas

de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.x?realizacao=EP04.0424.14128.2CYS>.

wt.receita.fazenda/sut2consulta-interno/imprimir.action?visao=anotado&idAto=88928&tamHA=0

17:17
DEFIS

ADE DRFNAT Nº 31 - 2017

Fl. 138

PRODUTOS/SERVIÇOS OBJETO DO BENEFÍCIO FISCAL	
Capacidade instalada atual	40.950.000 peça/ano
Capacidade incentivada	100% da capacidade instalada
Descrição da atividade	Produção de vestuário
Enquadramento do setor prioritário	Indústria de Transformação – Artigos de Vestuário (Decreto 4.213, art. 2º, inciso VI, alínea a)
Ano em que entrou em operação	2014
Período de fruição (ano calendário)	01/01/2017 a 31/12/2026
	Prazo de vigência do benefício do 10 anos

Eis parte do ADE nº 2:

“O CHEFE DA SEÇÃO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA, DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE NATAL/RN, no uso das atribuições ... e considerando ... o ... processo nº 10469.726552/2017-54, DECLARA:

Art. 1º RECONHECER o direito da pessoa jurídica GUARARAPES CONFECÇÕES S/A, CNPJ nº 08.402.943/0001-52, à redução do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração, relativamente ao empreendimento de que trata o Laudo Constitutivo nº 0127/2017, expedido ... [pela] SUDENE, na forma a seguir discriminada:

I - CNPJ da Unidade Produtora: 08.402.943(0014-77);

II - Endereço da Unidade Produtora: Av. Sargento Hermínio, 4760 a 5100, Antonio Bezerra, Fortaleza/CE;

III - Fundamentação Legal para o reconhecimento do direito: art. 1º da Medida Provisória nº 2,199-14, de 24 de agosto de 2001, Decreto nº 4.213, de 26 de abril de 2002 e Decreto nº 6.539, de 18 de agosto de 2008;

IV - Condição Onerosa Atendida: modernização total de empreendimento na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE;

V — Percentual de Redução do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis: 75%.

Art 2º Os produtos/serviços objeto do benefício fiscal são os relacionados no ANEXO deste Ato Declaratório.

(...)

ANEXO

PRODUTOS/SERVIÇOS OBJETO DO BENEFÍCIO FISCAL
1 – Jeans, sarja e camiseta

de 14 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login?realizacao=EP04.0424.14128.2CYS>.
[et.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login?realizacao=EP04.0424.14128.2CYS](https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login?realizacao=EP04.0424.14128.2CYS)

7-17 DEFIS

ADE DRF/NAT Nº 2 - 2018

Fl. 13

Capacidade instalada atual	12.600.000 peça/ano		
Capacidade incentivada	100% da capacidade instalada		
Descrição da atividade	Produção de itens de vestuário		
Enquadramento do setor prioritário	Indústria de Transformação – Artigos de Vestuário (Decreto 4.213, art. 2º, inciso VI, alínea a)		
Ano em que entrou em operação	2014	Prazo de vigência do benefício	10 anos
Período de fruição (ano calendário)	01/01/2017 a 31/12/2026		

Embora pareça até intuitivo que a receita de Aluguel de imóveis utilizados pelas “Lojas Riachuelo”, mesmo dos situados na área de incentivo da SUDENE, não faz parte do Lucro da Exploração, que é calculado para cada estabelecimento que recebeu o benefício fiscal, o interessado sustenta ser correta a inclusão dessa receita no cálculo do Lucro da Exploração.

O interessado, alega falta de previsão legal para excluir tais receitas do Lucro da exploração e invoca em seu favor, equivocadamente, o art. 626, do RIR/2018, que aponta que:

“Art. 626. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, observado o disposto no art. 259, antes de deduzida a provisão para o imposto sobre a renda, **ajustado pela exclusão** dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput):

(...)

III - as **outras receitas** ou despesas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, caput, inciso III); (...)” (negritei)

A Lei nº 6.404 (Lei da S/A), de 1976, por sua vez, estabeleceu que:

“Art. 187. A **demonstração do resultado do exercício** discriminará:

(...)

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)(...)” (negritei)

O interessado tem como objeto social a indústria do vestuário, de modo que as receitas advindas de aluguel de imóveis devem ser classificadas no grupo de

contas contábeis Outras Receitas, o que, a propósito, foi feito, conforme consta no RAF (fl. 69):

“81. No ano-calendário de 2020, verificamos a existência de receitas de aluguéis de imóveis contabilizados nas contas contábeis **6.5.01.05 – Aluguéis Imóveis Riachuelo CRI e 6.5.01.01 – Aluguéis Imóveis Riachuelo**, pertencentes ao **grupamento contábil 6 – Outras Receitas/Despesas Operacionais Líquidas**. Os valores percebidos a título de aluguel, como a própria conta contábil identifica, são provenientes dos imóveis alugados à sua controlada LOJAS RIACHUELO S/A.” (negritei)

Portanto, não há dúvida que a receita de aluguel, que está incluída no grupo de contas Outras Receitas, tem que ser excluída na apuração do Lucro da Exploração, como determinado pelo art. 626, III, do RIR/2018, razão pela qual essa infração foi corretamente lançada e deve ser mantida.

A decisão da DRJ deve ser mantida.

A questão posta em análise demanda a exegese do conceito de "Lucro da Exploração" no âmbito da legislação de incentivos fiscais, notadamente aqueles relacionados às áreas de atuação da SUDENE, conforme aplicado ao caso da Recorrente.

O Lucro da Exploração, base de cálculo para a fruição do referido incentivo fiscal, possui um caráter específico e finalístico. Sua concepção visa a fomentar o desenvolvimento regional, incentivando as atividades diretamente relacionadas ao propósito do incentivo, que é, no caso da Recorrente, a atividade fabril e correlatas.

O art. 626 do RIR/2018 estabelece o Lucro da Exploração como os resultados operacionais da empresa, com certas exclusões e adições. Embora o art. 187 da Lei nº 6.404/76 defina "resultados operacionais" de forma ampla para fins contábeis, abrangendo todas as atividades que constituem o objeto social, esta definição não pode ser transposta de forma irrestrita para a interpretação de normas de isenção ou redução de tributos.

Deve prevalecer o princípio da estrita legalidade (art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN). Concessões de isenções, reduções de base de cálculo ou quaisquer outras modalidades de desoneração fiscal devem ser interpretadas literalmente, vedando-se a interpretação extensiva ou analógica para alcançar situações não expressamente previstas.

As receitas de aluguel de imóveis, ainda que possam ser classificadas como "operacionais" na contabilidade geral da empresa, não se enquadram na atividade "incentivada" que a norma fiscal buscou promover. O incentivo visa a produção, a indústria, o comércio ou serviços específicos que impulsionem o desenvolvimento regional, e não a mera rentabilização passiva de ativos (imóveis), mesmo que estes estejam localizados na mesma área. A essência do benefício é direcionar o investimento e o resultado para a atividade produtiva qualificada pelo incentivo, no caso, a indústria de confecção de roupas, e não a locação de bens.

A meu ver, acertou o acórdão da DRJ em sua fundamentação, ao afirmar que as receitas de aluguel não estariam inseridas no contexto das atividades incentivadas desempenhadas pela Recorrente. A Recorrente, cuja atividade incentivada primária é a indústria de confecção de roupas (CNAE 1412-6-01), deve ter seu Lucro da Exploração calculado com base nas receitas diretas dessa exploração.

A alegação da Recorrente de que a Lei nº 4.239/63 (art. 16, §§ 1º e 2º) condiciona a isenção aos "rendimentos dos estabelecimentos instalados na área", sem exigir verificação da origem específica da receita, é uma interpretação que desconsidera o espírito da norma. A localização do estabelecimento é uma condição *sine qua non*, mas não a única. A norma subentende que tais "rendimentos" são aqueles gerados pela atividade principal e incentivada desenvolvida naquele estabelecimento. Permitir a inclusão de aluguéis desvirtuaria o propósito do incentivo, estendendo-o a atividades de cunho meramente imobiliário/patrimonial, alheias ao fomento da indústria ou produção incentivada.

Portanto, mantem-se a infração lançada.

DA ALEGAÇÃO DE INCORRÊNCIA DE FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO DO AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL (MAIS VALIA DE IMÓVEL ALIENADO)

Neste ponto, a DRJ manteve a autuação fiscal no tocante à glosa de valores referentes à mais-valia contabilizada sobre o imóvel "Centro de Distribuição de Guarulhos". A fiscalização exigiu o montante de R\$ 14.894.648,62, correspondente à mais-valia registrada em dezembro de 2010 (CPC 27), que, quando da alienação do imóvel em 27/11/2020.

A Recorrente alega que o valor já estava contabilizado desde 2011, fez parte da apuração do ganho de capital na baixa do ativo e que eventual erro de contabilização não trouxe prejuízo ao erário, haja vista ter apurado prejuízo no ano de 2020.

Suas razões não merecem provimento. A análise dos fatos e da legislação tributária corrobora o entendimento da DRJ e da fiscalização.

A controvérsia cinge-se à correta tributação da mais-valia de imóvel alienado, especificamente a que foi contabilizada com base no CPC 27. O Ajuste a Valor Justo (ou mais-valia, quando da reavaliação ou avaliação inicial pelo valor justo) não transita diretamente pelo resultado contábil quando registrado inicialmente em conta de Patrimônio Líquido (Ajustes de Avaliação Patrimonial). Para fins fiscais, o reconhecimento do ganho (tributação) ocorre apenas no momento da sua realização, que se dá pela depreciação, alienação ou baixa do bem.

No caso da alienação do imóvel, o valor da mais-valia incorporado ao bem deve ser adicionado ao Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro Real, conforme preceitua a legislação tributária. Essa adição é fundamental para compor o ganho de capital tributável, garantindo que o acréscimo patrimonial seja efetivamente submetido à incidência do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente alega que a mais-valia já estava contabilizada desde 2011 e que, na venda de 2020, "fez parte da apuração do ganho de capital". Contudo, a simples baixa do ativo na contabilidade, que pode ter levado à apuração de um ganho contábil, não dispensa a necessidade da adição extracontábil no e-Lalur do montante da mais-valia não tributada previamente. A não adição ao Lucro Real é, por si só, o fato gerador da infração fiscal, independentemente de como a contabilidade registrou a baixa do ativo. O Ajuste a Valor Patrimonial (AVP) precisa ser adicionado quando realizado, e o marco da realização, neste caso, é a alienação. A ausência desse ajuste no e-Lalur impede a correta recomposição da base tributável.

O argumento de que "eventual erro de contabilização não trouxe qualquer prejuízo ao erário" em virtude do prejuízo apurado em 2020 não pode ser acolhido. A apuração da receita e da despesa, bem como os ajustes necessários para compor o Lucro Real, são procedimentos obrigatórios. O fato de a empresa ter prejuízo fiscal em determinado período não convalida a omissão de uma adição que era legalmente exigida para a correta determinação da base de cálculo. O prejuízo fiscal pode ser compensado, mas a correta determinação do resultado ajustado para fins fiscais é imperativa. Uma adição omitida constitui infração formal e material, passível de glosa, independentemente do resultado final da empresa.

Ante o exposto, mantenho o lançamento fiscal referente à glosa do valor de R\$ 14.894.648,62 (quatorze milhões, oitocentos e noventa e quatro mil, seiscentos e quarenta e oito reais e sessenta e dois centavos), decorrente da falta de adição da mais-valia de imóvel alienado na apuração do Lucro Real e da CSLL.

DA ALEGAÇÃO DE DESPROPORCIONALIDADE E CONFISCATORIEDADE DAS MULTAS APLICADAS

Com relação ao esse ponto, o contribuinte aduz, em síntese, que a cumulação das penalidades resultou em montante desproporcional e com caráter confiscatório, superando em muito o valor do próprio tributo devido. Invoca precedente do STF que limita as multas a 100% do principal e alega a ilegalidade da cumulação, por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Embora os argumentos sejam relevantes, situam-se em seara que escapa à competência deste órgão julgador. A análise pretendida diz respeito a um questionamento sobre a validade da própria lei em face de princípios constitucionais.

A análise de compatibilidade de normas infraconstitucionais com a Carta Magna é função típica e exclusiva do Poder Judiciário. A esfera administrativa, da qual este Conselho faz parte, atua sob o pálio da legalidade estrita, pressupondo a constitucionalidade das leis que lhe cabe aplicar.

Este entendimento é pacífico e está cristalizado na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por este Colegiado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A aplicação da referida Súmula ao presente caso é direta e inafastável. Ao solicitar que este Conselho avalie se o montante das multas é "confiscatório" ou "desproporcional", a Recorrente nos convida a exercer o controle de constitucionalidade da norma sancionatória, o que nos é expressamente vedado.

Dessa forma, os argumentos devem ser rejeitados.

DA MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. Penso que a cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de despesas e outras infrações que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo princípio da consunção. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim)

absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. (...) 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Pelo exposto, acolho as razões da Recorrente para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar a alegação de decadência parcial, e no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso, para cancelar a infração no que tange à glosa decorrente da recomposição de ofício dos resultados no período (Reconhecimento de receitas de recuperação de tributos em período de apuração considerado incorreto), bem como cancelar a multa isolada aplicada por falta de pagamento de estimativas mensais, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado.

Sobre esse ponto, entendeu o i. Relator, com base no racional da Súmula CARF nº 105 e em precedentes da CSRF, Acórdão nº 9101-007.277, e da Segunda Turma do STJ (AgInt no AREsp n 1.878.192/SC), não ser cabível a multa pelo não recolhimento da estimativa mensal, por ser essa uma etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, que foi sancionado com multa de ofício vinculada.

Ainda que se compreenda o argumento de natureza econômica sobre a impossibilidade de incidência cumulativa das duas multas exigidas em decorrência de omissão de tributo, uma vinculada ao tributo lançado e outra isolada, incidente sobre as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão da omissão identificada pela Fiscalização (denominado princípio da concomitância), a solução do tema deve ser jurídica.

Assim, dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (g.n.)

Note-se que embora a antiga e a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pareçam similares, elas têm conteúdo distintos. A redação anterior previa multas calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, fato que permitia concluir que as estimativas estariam contidas no tributo apurado ao final do período. A nova redação, contudo, tem redação mais clara e objetiva, distinguindo as duas condutas típicas, que têm consequências jurídicas distintas.

O lançamento foi efetuado com a imputação da multa isolada de 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007, portanto a Súmula CARF nº 105 não se aplica ao presente caso, pois editada em precedentes que analisaram lançamentos efetuados com base em legislação revogada à época do presente lançamento.

Há, portanto, duas condutas jurídicas distintas e, para cada uma delas, o legislador ordinário previu sanções igualmente distintas. Incorrendo, portanto, o sujeito passivo nas duas condutas previstas em lei, deve ser aplicada a respectiva sanção prevista para cada uma delas.

Nessa linha, destaca-se o seguinte precedente deste CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

(Acórdão nº 1302-001.080, sessão de 07.05.0213, relator Conselheiro Alberto Pinto)

Pela profunda análise do tema, destacam-se os seguintes excertos do voto:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Das condutas infracionais diferentes

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da

multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas sub examine: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º – aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento

do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o bis in idem só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não, vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, in casu, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas ad valorem que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um bis in idem, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF nº 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculados sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Assim, além das condutas infracionais distintas, que a lei atribui consequências sancionatórias distintas, afastar a exigência da multa isolada é negar vigência a texto legal expresso (art. 2º e 44, II, “b”, da Lei no 9.430, de 1996), fato defeso ao CARF, nos termos da Súmula nº 2.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à matéria multa isolada sobre a estimativa não recolhida.

Assinado Digitalmente

Jágaro Jung Martins

DOCUMENTO VALIDADO