



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.003292/2010-87  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-006.493 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de abril de 2023  
**Recorrente** MONTE CLARO PARTICIPACOES E SERVICOS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITAS DE JUROS ATIVOS. INCLUSÃO NO LUCRO OPERACIONAL DA EMPRESA.

Os juros ativos percebidos em razão de empréstimo concedido devem ser reconhecidos como receita a ser incluída na apuração do lucro operacional da sociedade credora.

IMPUGNAÇÃO DE GLOSA DE JUROS PASSIVOS. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

PREJUÍZOS FISCAIS. PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A ausência do registro de prejuízos fiscais de períodos anteriores de forma destacada no Livro de Apuração do Lucro Real, ou em livro específico da sociedade, implica no não reconhecimento da compensação efetuada, para fins de apuração do tributo devido. A decadência fulmina o direito do Fisco constituir o crédito tributário, em nenhuma hipótese atinge a possibilidade de verificar-se o saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, pois ambos não se constituem fato gerador de imposto de renda, nem de contribuição social sobre o lucro líquido.

SÚMULA CARF Nº 105.

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.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF NO. 105. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES APÓS A LEI 11.488/07.

A alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 efetuada pela Lei nº 11.488/2007 delineou claramente duas penalidades distintas no ordenamento jurídico. A redação alterada é objetiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei determina a exigência da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MULTA. SÚMULA Nº 2, CARF.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida para, no mérito, negar provimento ao recurso em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL; por voto de qualidade, dar parcial provimento para afastar a multa isolada dos períodos de 31/01/2005 a 31/05/2007; vencidos os Conselheiros André Severo Chaves (relator), Daniel Ribeiro Silva, Lucas Issa Halah e André Luis Ulrich Pinto, que davam provimento integral ao recurso no ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves – Relator

(documento assinado digitalmente)

Itamar Arthur Alves Ruga, Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Transcreve-se o relatório da DRJ que resume o presente litígio:

### DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls.436/471, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, o Auditor-Fiscal autuante verificou em síntese que:

1. O presente trabalho de auditoria é adstrito aos fatos e consequências tributárias relacionadas ao IRPJ e reflexos dos anos-calendário de 2005 a 2008.

1.1. Em resumo, a contribuinte incorreu nas seguintes irregularidades:

1.1.1. Deixou de registrar receitas de juros auferidos em empréstimo celebrado com empresa controlada;

1.1.2. Registrou despesas financeiras em sua contabilidade, atinentes a dívidas com empresas do exterior, sendo que não apresentou nenhum tipo de documentação relacionada com as dívidas, ensejando a glosa das respectivas despesas;

1.1.3. Aliada às infrações acima, apurou-se a insuficiência de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ensejando a aplicação da multa isolada.

1.2. Estes fatos serão detalhados nos itens subsequentes, juntamente com as correspondentes consequências tributárias.

2. Verificou-se a existência de conta na contabilidade da contribuinte que registrava direito creditório mantido com sua controlada, a Tecelagem Kuehnrich S/A (TEKA), de acordo com o Termo de Intimação Fiscal nº 05, às fls.42. Intimada a esclarecer acerca deste direito e apresentar demonstrativo de sua evolução, a empresa acostou cópia de instrumento contratual (Doc.24 – Instrumento Particular de Confissão de Dívida e outras Avenças, fls.52/56), e do demonstrativo solicitado (Doc.25 – Demonstrativo de Evolução da Dívida –Monte Claro (ação fiscal Rolf), fls.57/60).

2.1. Da análise do Instrumento Particular de Confissão de Dívida e outras Avenças, constatou-se que a dívida da TEKA tem como origem a aquisição, em 07/12/1999, de vários imóveis da contribuinte fiscalizada, cujo valor total perfazia R\$5.552.723,98, ao qual somou-se o montante de R\$1.464.960,54, referente à participação de lucros do exercício 2001, ainda pendentes de pagamento pela TEKA, num total de R\$7.017.684,52, atualizado até 31/12/2004. Ainda, de acordo com a cláusula segunda do contrato (fls.54), havia incidência de correção monetária sobre o valor da dívida, a partir de 01/01/2005.

2.2. No tocante ao demonstrativo de evolução desta dívida da TEKA junto à contribuinte (fls.57/60), não há registros de apuração da correção monetária e/ou juros ativos sobre o valor da dívida, e os valores registrados como saldos não estão em sintonia com os totais informados no instrumento de confissão de dívida. Além disso, não há qualquer indicação no demonstrativo que ratifique a confissão de dívida firmada em 30/01/2005 (data de assinatura do contrato). Na verdade, o demonstrativo dá um salto de 12/06/2003 para 06/01/2006 (fls.58), cabendo acrescentar que não contempla, em momento algum, o saldo de R\$7.017.684,52.

2.3. Sobre a divergência existente entre os saldos do demonstrativo e o valor constante do instrumento de confissão de dívida, a empresa argumentou, às fls.67/68, que o instrumento contempla valores com variação monetária, enquanto que a empresa não considerou em sua contabilidade tais efeitos, pelo fato de ter adotado o regime da caixa.

2.4. Acerca da questão, cabe registrar que o regime de caixa para a apropriação das variações monetárias somente é permitido para os créditos e obrigações lastreadas à taxa de câmbio, conforme disposto no art. 30 da MP 2.158-35/2001, não cabendo aplicação no presente direito creditório.

2.5. Ademais, está claro que o citado contrato, datado de 30/01/2005, abarca toda a correção monetária incorrida até 31/12/2004, conforme exposto no próprio instrumento. Porém, a cláusula segunda do contrato dispõe acerca da correção monetária a partir de 01/01/2005, a qual não está contemplada no demonstrativo apresentado, nem na própria contabilidade da fiscalizada, que, embora registre o crédito sob a conta 1844- 1.1.2.3.02- TEKA TECELAGEM KUEHNRIK, não apresenta lançamentos referentes aos juros ativos, os quais deveriam ser apropriados mensalmente para a correta apuração do IRPJ e da CSLL.

2.6. Intimada a apresentar, para os anos de 2005 a 2008, demonstrativo contemplando a apuração mensal dos juros ativos provenientes do direito creditório mantido com a TEKA, juntamente com os valores dos indexadores mensais utilizados para a correção da dívida, conforme o Termo de Início de Fiscalização de fls.80/88, a fiscalizada argumentou, às fls.92, que não estaria recebendo valores a título de juros e existiria uma grande incerteza quanto ao seu recebimento, considerando a situação econômico-financeira da devedora. Ainda, de acordo com o entendimento da contribuinte, considerando o disposto no art. 251 do RIR/99, combinado com o art. 177 da Lei n.º 6.404/76, e tendo em vista o princípio da prudência, a empresa não fez a apuração mensal dos juros ativos sobre o referido crédito.

2.7. Contudo, os dispositivos legais citados pela contribuinte demonstram claramente a prática de irregularidade por parte da empresa, que deixou de obedecer ao regime de competência, bem como deixou de escriturar as operações em sua contabilidade.

2.8. Considerando a relação contratual ora em análise, a TEKA foi intimada, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal n.º 01 – TEKA, às fls.99/100, a apresentar os controles mantidos em relação à dívida para com a sua controladora, a fiscalizada, além das cópias do livro razão. Tais documentos foram apresentados, e estão autuados no Doc.42 – Demonstrativo da Dívida com a Monte Claro, às fls.102/127.

2.8.1 Estes documentos atestam que a TEKA, devedora na relação contratual, apropriava as despesas com juros incorridos com o empréstimo, sendo que, como foi atestado pelas respostas da empresa, bem como pelos registros da contabilidade, a fiscalizada deixou de reconhecer as receitas com os juros ativos percebidos com o empréstimo.

2.8.2. Ressalte-se que não procede a argumentação da empresa de que os valores dos juros não foram registrados pelo fato de não terem sido efetivamente recebidos. O regime de reconhecimento das receitas para empresas que apuram o Lucro Real é o da competência, independentemente, portanto, se os valores foram ou não recebidos. Ademais, verifica-se que no reconhecimento de despesas similares, como os juros passivos das dívidas com a KILTOX e BANIO AG, a fiscalizada não deixou de reconhecê-los, não obstante não terem sido efetivamente pagos.

2.9. Assim, verificou-se que a contribuinte fiscalizada deixou de oferecer à tributação os valores de juros ativos percebidos em razão do empréstimo concedido à sua controlada, a TEKA, em função do que, a partir do demonstrativo constante do Doc.42 – Demonstrativo da Dívida com a Monte Claro, que contempla tanto os registros do livro Razão (fls.102/108), como o demonstrativo de evolução da dívida que a TEKA tinha para com sua controladora (fls.109/127), elaborou-se a tabela abaixo, com os valores de juros omitidos da tributação:

**Omissão de Receitas de Juros Ativos (valores em RS)**

MÊS	2005	2006	2007	2008
1	99.475,37	87.418,45	65.327,41	56.554,62
2	88.573,14	80.543,36	55.175,38	48.576,84
3	111.802,91	89.477,58	69.374,94	51.085,62
4	114.766,70	71.882,32	59.596,99	54.445,28
5	106.721,37	77.271,62	64.626,31	55.540,23
6	103.352,21	75.458,59	59.811,26	54.608,36
7	97.952,80	74.107,82	58.062,87	64.094,05
8	98.026,55	79.461,23	61.797,96	64.045,76
9	94.286,04	70.265,80	55.337,67	63.205,46
10	88.781,38	67.103,10	54.774,27	70.749,40
11	87.201,08	64.799,50	57.032,21	63.039,60
12	97.739,81	65.463,37	54.201,44	63.669,31

3. Questionada por intermédio do Termo de Intimação Fiscal n.º 05, às fls.43/45, acerca de dívidas registradas em seu passivo, referentes às contas 2.1.9.1.01 (1376) - BANIO AC e 2.2.1.1.02 (1554) - KILTOX TRADING SA, a contribuinte limitou-se a relatar, às fls.50, que se tratava de operações de empréstimos, e que a relação mantida com as referidas entidades (KILTOX e BANIO AG) seria de empréstimos ajustados, conforme comprovariam documentos entregues à fiscalização.

3.1. Todavia, ao contrário do alegado pela empresa, não foi apresentado documento algum que demonstrasse a origem das dívidas junto às empresas em questão, nem explicitasse a relação mantida com as citadas empresas.

3.2. Novamente intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 06, às fls.62/65, a fiscalizada apresentou a resposta de fls.67/68, em que justificou a não apresentação de documento algum, sob o argumento de que a documentação estaria em arquivo morto, atingido por enxurrada em 2008. Houve ateste por parte da fiscalização no próprio documento de resposta (fls.67), concedendo prazo adicional de 10 dias para a apresentação da documentação dos empréstimos mantidos com a KILTOX e BANIO AG. Contudo, mais uma vez, a contribuinte nada trouxe, sob a mesma argumentação anterior, de acordo com a resposta de fls.69.

3.3. Foram feitos então diversos questionamentos à fiscalizada, por meio do Termo de Início de Fiscalização de fls.80/88, solicitando, em relação às obrigações com a KILTOX TRADING e BANIO AG, o que se segue:

3.3.1. *Apresentar cópia autenticada do instrumento contratual que lastreia os lançamentos efetivados na contabilidade. Ressalta-se que a não apresentação do referido documento ensejará a glosa das despesas afetas aos referidos contratos;*

3.3.2. *Independente do atendimento ao quesito anterior, informar a qualificação completa (CNPJ, RAZÃO SOCIAL, ENDEREÇO COMPLETO) das partes contratantes KILTOX e BANIO AG;*

3.3.3. *Independente do atendimento ao quesito 3.2. informar a data de obtenção dos empréstimos, bem como a forma de recebimento dos recursos pela MONTE CLARO (transferência bancária, cheque, espécie, etc.);*

3.3.4. *Independente do atendimento ao quesito 3.2. informar a destinação dada aos recursos obtidos através dos referidos empréstimos com a KILTOX e a BANIO AC;*

3.3.5. *Considerando que as dívidas em questão ainda estão, ao menos desde 2005, ativas na contabilidade, apresentar, para cada uma delas, memória de cálculo com a respectiva evolução (aportes, amortizações, correção monetária, juros), desde as datas de origem dos empréstimos até 31/12/2004. O demonstrativo deverá contemplar os valores dos indexadores mensais utilizados para a correção dos saldos das dívidas;*

3.3.6. *Apresentar, para cada uma das dívidas, documentação comprobatória de todo e qualquer tipo de amortização havida;*

*Registre-se, como já dito, que, apesar da perda de documentação argumentada pela empresa, as informações e documentações acima solicitadas podem ser obtidas com as outras partes contratantes.*

3.4. Entretanto, a resposta apresentada pela fiscalizada às fls.92/93 limitou-se a identificar, de forma precária, as empresas em questão, não informando nem mesmo os respectivos endereços. Ratificou que não mais dispõe dos contratos de empréstimos, e que não tem como obtê-los junto às partes contratantes pelo fato de não ter mais relacionamento com as mesmas, considerando o vencimento da dívida sem a devida quitação.

3.5. Uma vez que a empresa deixou de apresentar documentos relativos ao empréstimo concedido à empresa KILTOX TRADING, as despesas com juros passivos devem ser glosadas, conforme a tabela a seguir:

**Glosa de Juros Passivos (valores em R\$)**

Data	Valor	Data	Valor	Data	Valor
31/01/2005	93.289,67	31/05/2006	20.056,24	30/09/2007	16.031,91
28/02/2005	92.230,53	30/06/2006	18.868,82	31/10/2007	15.204,56
31/03/2005	94.761,09	31/07/2006	18.972,57	30/11/2007	15.550,67
30/04/2005	89.966,53	31/08/2006	18.646,51	31/12/2007	15.442,56
31/05/2005	85.434,97	30/09/2006	18.955,13	31/01/2008	15.346,66
30/06/2005	83.537,05	31/10/2006	18.683,12	29/02/2008	14.675,36
31/07/2005	84.962,27	30/11/2006	18.890,62	31/03/2008	15.249,02
31/08/2005	84.009,75	31/12/2006	18.639,53	30/04/2008	14.709,36
30/09/2005	79.980,61	31/01/2007	18.523,58	31/05/2008	14.198,48
31/10/2005	80.121,50	28/02/2007	18.466,91	30/06/2008	13.871,54
30/11/2005	78.440,38	31/03/2007	17.875,82	31/07/2008	13.650,97
31/12/2005	83.192,29	30/04/2007	17.731,97	31/08/2008	14.249,04
31/01/2006	19.312,58	31/05/2007	16.816,55	30/09/2008	16.689,27
28/02/2006	18.610,76	30/06/2007	16.793,01	31/10/2008	18.441,63
31/03/2006	18.932,46	31/07/2007	16.369,31	30/11/2008	30.340,45
30/04/2006	18.207,11	31/08/2007	17.105,13	31/12/2008	20.374,45

4. A contribuinte foi também intimada a se manifestar acerca da situação de prejuízos acumulados e do saldo da base negativa da CSLL, por meio dos Termos de Intimação Fiscal n.º 02, às fls.129/131, e n.º 03, às fls.188/189. Efetuou-se então um levantamento com base nos livros LALUR apresentados, sendo que havia registros de prejuízos acumulados apenas de 2003 em diante. Em relação aos valores apurados em períodos anteriores, não houve a apresentação dos respectivos livros contábeis, tampouco dos LALUR. A fiscalizada argumentou às fls.191 que os valores já teriam sido declarados à RFB, conforme DIPJ entregues, e que este fato seria suficiente para a consideração dos saldos de prejuízos destes períodos.

4.1. Entretanto, não assiste razão à contribuinte. O simples fato de informar à RFB o resultado de um período de apuração não dá o condão de verdade absoluta a esta informação. Nos termos do art.264, do RIR/99, enquanto houver a possibilidade do resultado de um período afetar o de outro exercício futuro, os documentos relativos àquele período devem ser conservados.

4.2. O §3º do referido dispositivo legal deixa claro que a conservação dos livros e documentos deve ser feita até que se opere a decadência em relação aos exercícios que são afetados. Assim, enquanto o saldo do prejuízo fiscal apurado no ano de 2002 não for utilizado, os livros e documentos relativos a este período devem ser conservados.

4.3. É fato que a empresa entregou declarações de IRPJ com resultados negativos em vários períodos anteriores a 2003, tanto que estes valores alimentaram o Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI, cujos demonstrativos constam do Doc.49 – SAPLI, às fls.294/370. Ocorre que, como já dito, os valores apurados em períodos anteriores a 2003 não têm respaldo documental, não sendo possível aceitar os mesmos.

4.4. Ademais, a análise das DIPJ relativas aos anos-calendário de 1999 e 2002 (fls.371/377) denota que grandes prejuízos foram gerados nestes períodos, em função principalmente de despesas com variação cambial negativa (em 2002 a empresa optou pelo regime de competência para o reconhecimento destes tipos de despesas). Porém, cabe lembrar que tais resultados certamente foram gerados pelas dívidas milionárias mantidas com a KILTOX TRADING e BANIO AG, sendo que, como visto aqui, a fiscalizada não comprovou a efetividade destas dívidas. Ademais, é flagrante a falta de adição ao lucro real em 1999 do Resultado Negativo em Participações Societárias no valor de R\$7.525.428,52. Ou seja, ainda que a fiscalizada apresentasse a escrituração dos períodos anteriores, os valores de despesas com estas dívidas teriam que ser glosados, de forma a verificar o verdadeiro resultado negativo (ou até mesmo positivo) da empresa.

4.5. Assim, tendo por base o exposto anteriormente, os saldos de prejuízos gerados em períodos anteriores a 2003 foram ignorados, tendo-se ajustado estes valores no sistema SAPLI da RFB. Registre-se que foram mantidos os prejuízos que tinham sido utilizados em períodos já atingidos pela decadência. As tabelas de fls.464/467 evidenciam as situações dos prejuízos gerados em 1991, 1992, 1993 e 1994, que foram utilizados, parcialmente, em períodos já decaídos, tendo sido, portanto, mantidos. Já os prejuízos gerados nos anos de 1995 a 2002, por não terem sido utilizados, foram estornados integralmente.

4.6. Já, em relação à Base de Cálculo Negativa da CSLL, verifica-se que, não obstante a existência de saldo de base negativa em 1993 e 1994, não foi realizada a compensação nos períodos de agosto, setembro, outubro e novembro de 1994. Assim, os saldos ainda não utilizados foram estornados, ao passo que apenas a compensação de CR\$753.457,00, realizada em janeiro de 1994, foi mantida. A tabela de fls.468 resume a situação da base negativa nos anos de 1993 e 1994.

5. Considerando ainda a opção da empresa pelo recolhimento de estimativas, apuradas por balanços de redução/suspensão, e tendo a mesma incorrido em irregularidades na apuração do IRPJ e da CSLL, conforme glosas de despesas e ajustes nas receitas (infrações acima relatadas), houve a supressão dos valores autuados nas estimativas mensais. Assim, é de se aplicar a multa isolada, conforme previsão contida no art. 44, II, b, da Lei 9.430/96, nos termos dos demonstrativos de fls.472/479. Em decorrência das constatações feitas pela fiscalização, em 16/07/2010 foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.382/407) e CSLL (fls.408/422 e 423/435), com os valores a seguir discriminados:

#### Demonstrativo do IRPJ

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em RS
Imposto	Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288, 299 e §§1º e 2º, 373, e 374, inciso I, do RIR/99.	413.164,12
Juros de Mora (até 30/06/2010)	Art. 6º, §2º, da Lei nº 9.430/96.	139.892,51
Multa de Ofício	Art.44, inciso I, e §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art.14, da Lei nº 11.488/07.	309.873,08
Multa exigida isoladamente	Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art. 14 da MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07; art.106, inciso II, alínea "c", do CTN.	197.369,48
<b>TOTAL</b>		<b>1.060.299,19</b>

**Demonstrativo da CSLL**

<b>Crédito Tributário</b>	<b>Enquadramento Legal</b>	<b>Valor em R\$</b>
Contribuição	Art.2º e §§ da Lei nº 7.689/88; art.1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02.	183.299,07
Juros de Mora (até 30/06/2010)	Art. 28 c/c art. 6º, §2º, da Lei nº 9.430/96.	60.943,56
Multa de Ofício	Art.44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art.14, da Lei nº 11.488/07.	137.474,28
Multa exigida isoladamente	Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art. 14 da MP nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07; art.106, inciso II, alínea "c", do CTN.	94.119,00
<b>TOTAL</b>		<b>475.835,91</b>

**DA IMPUGNAÇÃO**

A contribuinte apresentou a impugnação de fls.507/533, protocolizada em 08/09/2010 e acompanhada dos documentos de fls.534/547, expondo, em síntese, que:

1. Requer-se a reunião, para julgamento em conjunto, dos processos nos 13971.003319/2010-31, 13971.003292/2010-87, 13971.003293/2010-21, 13971.003320/2010- 66, 13971.003321/2010-19 e 13971.003290/2010-98, porque envolvem os mesmos fatos geradores e existe identidade dos elementos de prova (art.9º, §1º, do Decreto nº 70.235/72).

2. A defesa da impugnante ficou prejudicada por não saber ao certo com base em quais dispositivos está sendo autuada, cabendo destacar que o atendimento aos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, e do art. 50 da Lei nº 9.784/99, pressupõe que a contribuinte consiga saber, exata e claramente, com base em que normas houve a fiscalização e imputação de débitos.

3. Os valores de tributos e multas que se referem a fatos geradores ocorridos antes de 29/06/2005 não podem ser tributados, porque foram atingidos pela decadência.

4. No tocante ao entendimento do Fisco de que a impugnante teria deixado de oferecer à tributação os valores de juros ativos percebidos em razão de empréstimo concedido à Tecelagem Kuehnrich S/A (Teka), importa esclarecer que a impugnante deixou de contabilizar os valores referentes à atualização do crédito com a Teka porque, além de realmente não estar recebendo valores a este título, existe uma grande incerteza quanto ao seu efetivo recebimento, em função do que a Impugnante já desconsiderou a possibilidade de receber a correção do seu crédito para com Teka.

4.1. No entender da impugnante, não é justo, nem jurídico, que a contribuinte precise lançar mensalmente em sua contabilidade a correção de créditos que provavelmente não receberá.

4.2. A não contabilização de correção não objetivou reduzir os tributos a pagar, mas possibilitar o recebimento de pelo menos parte do crédito. A impugnante não está se valendo de argumentação casuística, pois a Teka de fato passa por dificuldades financeiras que tornam complexa a devolução do valor principal por ela devido, que dirá da correção.

4.3. De acordo com o termo de verificação fiscal, o valor do crédito da impugnante teria sido corrigido monetariamente e, uma vez que a correção não representa ganho/lucro, não pode servir de base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

4.3.1. A correção monetária não representa aumento do capital, mas simplesmente atualização do valor da moeda, nem representa ganho ao crédito, não podendo, por esta razão, sofrer a incidência de IRPJ ou de CSLL.

4.4. Mesmo se fossem juros moratórios, estes também não serviriam de base para a incidência de IRPJ e de CSLL. Isto porque não representariam aumento nem recomposição do capital, mas uma penalidade imposta à devedora que deixou de pagar a quantia devida no prazo estipulado. Ou seja, como os juros moratórios têm natureza indenizatória, sobre eles não podem incidir IRPJ e CSLL.

4.4.1. Ademais, se no cálculo foram inseridos juros remuneratórios, independentemente de eventual previsão contratual para a sua incidência, certamente a cobrança destes seria mera liberalidade da credora, que poderia, ou não, cobrá-los (como também ocorre com a correção monetária e eventuais juros moratórios). Desta forma, optando a credora por não exigir o valor referente aos juros da devedora (e não os tendo recebido de fato), estes não poderiam servir de base de cálculo para o IRPJ e para a CSLL.

4.5. Destaque-se que a fiscalização não aventou em nenhum momento o recebimento de correção pela impugnante, sendo que o objeto de discussão não é o efetivo recebimento de correção, mas sim a necessidade de contabilização e tributação destes valores. Na verdade, a impugnante efetivamente não lançou valores referentes à correção do seu crédito, e também não recebeu os respectivos valores.

4.6. A autuação não demonstra claramente como elaborou a tabela 03, em que constam os juros ativos que servem de base de cálculo para a presente autuação. Desta forma, há afronta ao princípio da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal. É que o Auto de Infração não explica, de maneira clara e objetiva, a forma de elaboração dos cálculos, nem os índices aplicados.

5. Em relação às despesas com juros contabilizadas pela impugnante, a fiscalização glosou os juros passivos referentes a empréstimo concedido pela empresa Kiltox Trading.

5.1. Trata-se de empréstimo ajustado realizado há mais de 10 anos, sendo que os respectivos documentos, cujo arquivo não era mais obrigatório, estavam em local que foi atingido pelas enxurradas ocorridas na região de Blumenau em 2008, não tendo sido possível fazer, à época, inventário dos documentos danificados.

5.1.1. Não obstante tentar obter os documentos referentes ao empréstimo acima mencionado por outros meios, a impugnante não obteve êxito, cabendo registrar que a impugnante não consegue informações sequer com a própria credora, justamente em face de estar atualmente em situação de desavença com a mesma por causa das dívidas vencidas há muito tempo.

5.2. Contudo, a impugnante localizou dois documentos, às fls.542/544 e 545/547, que comprovam que a Kiltox Trading S/A remeteu valores à impugnante, há mais de 10 anos, a título de empréstimo, que inclusive foram declarados pela contribuinte ao Banco Central do Brasil já em 1995.

5.2.1. O documento de fls.542/544 demonstra que a empresa Kiltox remeteu para a Impugnante, em 1995, R\$ 369.018,46. Na própria guia consta que a transferência se refere a empréstimo.

5.2.2. O documento de fls.545/547, enviado ao Banco Central, comprova que, em 31/12/1995, a impugnante possuía dívidas a curto prazo com não residentes no país de mais R\$ 8 milhões.

5.2.3. Ressalte-se que contrato de mútuo não exige qualquer formalidade, não sendo de sua essência a existência de contrato escrito.

5.3. Desde a época do empréstimo, a impugnante vem declarando os respectivos valores no seu passivo com os devidos reflexos na DIPJ, sendo que, como os referidos valores já constavam nas declarações de mais de cinco anos atrás, a contribuinte entende que estes não poderiam ser objeto de análise ou autuação por parte da Fazenda, pois, de acordo com o previsto no CTN (art.150, §4º e 173, I), o prazo para a Fazenda realizar o lançamento de tributos é de cinco anos, e é neste prazo que o Fisco deve verificar todas as informações contábeis da empresa e solicitar os documentos que entender pertinentes.

6. A impugnante também não concorda com a desconsideração de todos os Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas referentes ao ano de 2002 e anteriores, pois, ainda que os valores lançados pela empresa fossem equivocados, já teria decaído o direito de o Fisco lançar ou glosar estes valores.

6.1. Se o saldo de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas formado irregularmente não pode ser alterado depois de transcorrido o prazo decadencial, aquele formado regularmente, como no caso da contribuinte, também não poderia. No caso, os valores lançados na contabilidade da impugnante somente não foram considerados porque a empresa não mais localizou os documentos que comprovam a sua escrituração, registrada há mais de 10 anos em sua contabilidade.

7. As multas aplicadas isoladamente não poderiam ser cumuladas com as multas proporcionais também imputadas à contribuinte. No caso em tela, estas duas categorias de multas estão sendo exigidas pelo mesmo motivo (não pagamento de tributos supostamente devidos), o que não é possível, porque isto representa *bis in idem*.

8. Encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL, que têm o seu fato gerador em 31 de dezembro, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado com base no lucro real. Assim, revela-se improcedente a cominação de multa sobre os valores apurados mensalmente por estimativa, após encerrado o ano-calendário.

9. As multas proporcionais relativas aos tributos exigidos e as multas aplicadas isoladamente contrariam os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal material (art. 5º, LIV, da CF), além de representar verdadeiro esbulho do seu patrimônio, e desprezar, conseqüentemente, o art. 5º, XXII, da CF. Também são multas confiscatórias, devendo ser excluídas frente ao comando do art. 150, IV, da CF.

10. Requer-se a produção de todas as provas em Direito admitidas, possibilitando, inclusive, a juntada posterior de documentos.

É o relatório.

Ao julgar o caso, a DRJ apreciou as razões da impugnante, conforme tópicos a seguir:

- **DO JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.**

Neste tópico, a DRJ afasta o pleito de reunião dos processos administrativos da mesma contribuinte, por entender que se trata de medida excepcional não aplicável ao presente caso, haja vista que se tratam de processos independentes;

- **DO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO.**

Neste tópico, a DRJ rechaça o pleito de nulidade da contribuinte, argumentando que o TVF apresenta exposição clara e precisa de toda a legislação aplicável ao crédito tributário apurado;

- **DA OMISSÃO DE RECEITAS DE JUROS ATIVOS.**

Neste tópico, a DRJ mantém o lançamento por entender que a contribuinte estaria sujeita ao regime de competência, devendo, portanto, contabilizar os juros, independentemente do recebimento. Destaca ser devida a incidência de IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 373 do RIR/99. E, defende que a fiscalização explicitamente demonstrou os cálculos efetuados.

- **DA GLOSA DE JUROS PASSIVOS.**

Neste tópico, a DRJ transcreve os trechos das respostas da contribuinte durante a fiscalização, e argumenta que a mesma não identificou minimamente as empresa que lhe teriam conferido empréstimos, nem sequer forneceu quaisquer contratos ou documentos que amparassem as alegadas operações. Em seguida, ao analisar os documentos apresentados pela contribuinte na Impugnação, alega que se trata de documentação genérica, que não permite estabelecer qualquer correlação com as suas alegações.

- **DOS PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.**

Neste tópico, a DRJ alega que é fato inconteste que a impugnante não comprovou a manutenção dos registros necessários para justificar a existência de prejuízos fiscais no período anterior a 2003, conforme trecho da e-Fl. 460 do TVF.

- **DA MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA DE IRPJ E CSLL.**

Neste tópico, a DRJ defende que a multa de ofício e a multa isolada se tratam de penalidades relativas a diferentes infrações e que, portanto, seria correta a imposição da multa isolada sobre as diferenças de estimativas não recolhidas.

- **CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.**

Neste tópico, a DRJ afasta os argumentos de inconstitucionalidade das multas aplicadas, com supedâneo inclusive na Súmula n.º 2, CARF.

Cientificada da decisão de primeira instância em 04/12/2013 (Aviso de Recebimento à e-Fl. 1.110), inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 03/01/2014.

Em sede de recurso, a contribuinte, em apertada síntese, a contribuinte:

- Argui a nulidade do acórdão recorrido, vez que não teria apreciado a alegação de decadência de *“lançar/glosar os valores relativos às despesas financeiras e de Bases de Cálculo Negativas e Prejuízos Fiscais”*, bem como as alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas;
- Novamente defende o pleito de reunião dos processos administrativos que resultaram do mesmo procedimento de fiscalização, e que o indeferimento pela DRJ resultou na nulidade do acórdão;

- Argumenta a nulidade do auto de infração por vício formal, haja vista a ausência dos dispositivos legais no Auto de Infração, discordando do fundamento do acórdão recorrido de que teria demonstrado conhecimento amplo e completo do fato gerador incorrido e da alíquota aplicável;
- Reprisa o argumento de decadência de parte do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 06/08/2005;
- Quanto a omissão de receitas de juros ativos, reitera o argumento de que não contabilizou tais valores em razão da ausência de recebimento de tais valores, bem como da incerteza quanto ao seu efetivo recebimento futuro. Complementa, que a empresa TEKA continua enfrentando dificuldades financeiras, e que se encontra em Recuperação Judicial. Em seguida, reitera os mesmos argumentos quanto a não incidência de IRPJ e CSLL sobre a correção dos valores, e quanto ao cálculo apresentado;
- No que se refere a glosa de despesas financeiras, basicamente reitera os mesmos argumentos da Impugnação, e alega que a documentação apresentada comprova o recebimento do empréstimo, o que demonstra que as operações ocorreram;
- Já no que tange à desconsideração dos saldos de prejuízos fiscais, repisa que o prazo para o Fisco verificar todas as informações contábeis da empresa é de 05 anos, e que transcorrido o prazo decadencial, não é possível alterar o saldo de prejuízos fiscais;
- Em seguida, novamente colaciona os argumentos de impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, bem como da impossibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do ano-calendário;
- Por fim, argui que as multas aplicadas são abusivas e confiscatórias.

É o relatório.

Fl. 13 do Acórdão n.º 1401-006.493 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.003292/2010-87

## Voto Vencido

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

### Arguição de Nulidade do Acórdão da DRJ – Cerceamento do Direito de Defesa

A recorrente pleiteia a nulidade do acórdão recorrido por entender que o não apreciou as seguintes questões suscitadas na Impugnação: (a) a decadência de o Fisco lançar/glosar os valores relativos às despesas financeiras e de Bases de Cálculo Negativas e Prejuízos Fiscais; e a (b) ilegalidade e a inconstitucionalidade das multas aplicadas.

Quanto ao item “a”, observa-se o acórdão recorrido apreciou tal matéria ao destacar que o parágrafo único do Art. 15, da Lei n.º 9.065/95 é claro ao condicionar a compensação de prejuízos fiscais à manutenção dos documentos que comprovem o crédito, enquanto o saldo não for utilizado.

Ainda, no mesmo tópico, a DRJ adotou no acórdão parte das razões constantes do TVF, que enfrentou claramente a questão da decadência, como se vê:

No caso em tela, é fato inconteste que a impugnante não comprovou a manutenção dos registros necessários para justificar a existência de prejuízos fiscais no período anterior ao ano-calendário de 2003, conforme descreve a fiscalização às fls.460:

*Não assiste razão à contribuinte. O simples fato de informar à RFB o resultado de um período de apuração não dá o condão de verdade absoluta a esta informação. Enquanto houver a possibilidade do resultado de um período afetar o de outro exercício futuro, os documentos relativos aquele período devem ser conservados. É o que está disposto no art. 264 do RIR/99, [...]*

*O §3º [do dispositivo legal] deixa claro que a conservação dos livros e documentos deve ser feita até que se opere a decadência em relação aos exercícios que são afetados. Assim, enquanto o saldo do prejuízo fiscal apurado no ano de 2002 não for utilizado, os livros e documentos relativos a este período devem ser conservados. Na verdade, quando este saldo for utilizado, em um período X, por exemplo, os documentos ainda devem ser conservados até que se opere a decadência deste período X. (negrito nosso)*

Assim, concordando ou não com os fundamentos da autoridade julgadora, fato é que a matéria fora apreciada, ainda que perfunctoriamente.

Já no que se refere ao item “b”, também não assiste razão à recorrente. Isto porque, como já bem destacado pela DRJ, não compete às autoridades julgadoras no âmbito do processo administrativo fiscal apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária, à vista do que dispõe o Art. 26-A, do Decreto n.º 70.235/72.

Ainda, como também apontado no acórdão atacado, tal matéria inclusive encontra-se pacificada neste órgão, conforme disciplina a Súmula n.º 2, CARF.

Pelo exposto, rejeita-se as preliminares de nulidade suscitadas.

#### Arguição de Nulidade do Acórdão da DRJ - Da Reunião dos Processos Administrativos

Observa-se também que a recorrente argui a nulidade do acórdão da DRJ, por entender que a reunião dos processos administrativos que se originaram do mesmo procedimento de fiscalização seria medida indispensável, vez que dependem dos mesmos elementos de prova, à vista do que dispõe o §1º, do Art. 9º, do Decreto n.º 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, **podem ser objeto de um único processo**, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

De plano, verifica-se que não assiste razão à recorrente. Haja vista que o dispositivo elencado trata apenas de uma possibilidade, e não de uma obrigatoriedade.

Além disso, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa da contribuinte, vez que o acórdão recorrido fundamentou detidamente a negativa da reunião de processos, destacando que referidos processos tratam de exigências distintas e interdependentes, conforme trecho “*in verbis*”:

Ressalte-se que o presente processo, cujo número é 13971.003292/2010- 87, trata de exigência de imposto de renda da pessoa jurídica, enquanto que o processo n.º 13971.003293/2010-21 trata de objeto distinto, a saber, o lançamento de multa isolada sobre falta de retenção de IRRF.

Por sua vez, o processo n.º 13971.003319/2010-31 cuida de exigência de contribuições previdenciárias, relativa à parte patronal, e traz apensado o processo 13971.003321/2010-19, que se refere a multa por descumprimento de obrigação acessória, ao deixar a empresa de declarar em GFIP as remunerações pagas a sócio a título de mútuo.

Cumpra destacar que os processos em questão, juntamente com processo administrativo n.º 13971.003290/2010-98, que trata da exigência de imposto de renda da pessoa física do contribuinte Rolf Kuehnrich, já foram apreciados em 13/05/2011 pela 6ª Turma da DRJ/Florianópolis.

Como se vê, não existe qualquer prejuízo para que os processos sejam julgados de forma autônoma. Inclusive, alguns dos processos mencionados, sequer são de competência desta 1ª Seção de Julgamento.

Desta feita, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

#### Arguição de Nulidade do Auto de Infração por Vício Formal

Ainda, em sede preliminar, a recorrente argui a nulidade do auto de infração por apontar dispositivos legais revogados e inaplicáveis a autuação, o que seria uma afronta aos arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, e aos arts. 50 e 53 da Lei n.º 9.784/99.

Alega também que para dar amparo à multa por suposta infração cometida em 2005, 2006, 2007 e 2008, o AI cita a legislação de 2007, o que é de todo inadmissível em relação aos exercícios anteriores à sua vigência.

Discorda do entendimento da DRJ de que teria demonstrado completo e amplo conhecimento do fato gerador incorrido e da alíquota aplicável, relativo à matéria sob análise.

Inicialmente, faz-se necessário consignar que na peça recursal a interessada defende a nulidade do auto de forma genérica, sem indicar especificamente quais seriam as infrações e os dispositivos legais que estariam equivocados no auto.

Na Impugnação é que se verifica o detalhamento de quais seriam os pleitos de nulidade da contribuinte, como se vê nos seguintes trechos:

14. Neste norte, registre-se que na quase totalidade do Auto, em relação à exigência dos tributos em si, não há indicação de dispositivos de Lei, mas de mero Decreto, em verdadeira afronta ao princípio da legalidade. Além disso, mesmo que fosse suficiente mencionar dispositivos de Decreto, os indicados no AI não servem para embasar a autuação combatida.

(...)

16. Apesar de a omissão de receitas ser regida pelos arts. 281 e 282 do RIR, estes não foram sequer citados pelo Auto de Infração. Isto seria suficiente, por si só, para que o lançamento fosse integralmente cancelado, considerando-se que ele não invocou, entre seus "fundamentos legais", dispositivo que era essencial para fundamentar a tese defendida pelo Fisco.

(...)

18. Também em relação à glosa de despesas, os dispositivos mencionados não dão suporte à autuação.

19. Além disso, apenas a título ilustrativo, podem ser citados os dispositivos legais mencionados pela autuação para justificar a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada, que em nada auxiliam a defesa da contribuinte.

20. Em relação ao ponto, cita-se trecho do Auto de Infração que se refere ao "art. 44, § 1, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07 c/c art. 106, inciso II 'c' da Lei n.º 5.172/66".

21. Lembre-se que o Auto de Infração exige multa por suposta infração cometida em 2005, 2006, 2007 e 2008. Contudo, cita legislação de 2007, o que não pode ser admitido para os exercícios anteriores à sua vigência, pois é de saber comum que a legislação não pode retroagir para punir o contribuinte.

Penso que não assiste razão à contribuinte.

Quanto ao argumento de que o auto encontra-se fundamentado em mero Decreto, e não em Lei, faz-se necessário destacar que o decreto mencionado pela contribuinte é o regulamento do imposto de renda vigente à época, conhecido como RIR/99, que se trata de uma compilação dos dispositivos legais referentes a este tributo.

Todos os artigos do RIR/99 apontam expressamente o dispositivo legal ao qual se referem. Assim sendo, não há como acolher o argumento da contribuinte, vez que o enquadramento utilizado faz referência à lei.

No que tange a suposta ausência de suporte às autuações, entendo que também não cabe razão à contribuinte. Para melhor exame, fez-se um recorte dos dispositivos legais utilizados em cada infração, com a transcrição dos artigos mais específicos:

001 – OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS (E-FL. 387)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 288 e 373, do RIR/99.

Art.288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24).

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

### 002 – GLOSA E DESPESAS FINANCEIRAS (E-FL. 390)

#### ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 251, e parágrafo único, 299 e §§ 1º e 2º, e 374, inciso I, do RIR/99.

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

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

Art.374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I- os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

Como se vê, no que se refere às omissões de receitas e à glosa de despesas financeiras, os dispositivos legais constantes do auto dão completo suporte à autuação.

Além disso, como destacado pela DRJ, o Termo de Verificação Fiscal (e-Fls. 436 a 479), que é parte integrante do Auto de Infração, apresenta exposição clara e precisa de toda a legislação aplicável, e dos fatos motivadores, não se verificando qualquer cerceamento ao direito de defesa.

Já no que se refere à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa, consta assim o enquadramento legal do auto:

### 003 – MULTAS ISOLADAS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA (E-FL. 393)

## ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei n.º 5.172/66.;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória n.º 351/07.;

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

Para melhor exame faz-se necessário segregar dois períodos de incidência da referida multa isolada. O período de 31/01/2005 a 30/05/2007 e o período de 31/06/2007 a 31/12/2008.

Isto porque antes a multa era prevista no art. 44, §1º, inciso IV e, após a alteração pela Lei n.º 11.488/07 (cuja vigência deu-se em 16 de junho de 2007), a multa passou a ser prevista no art. 44, inciso II, alínea b, ambos da Lei n.º 9.430/96.

Observa-se, contudo, que a hipótese de incidência é o mesmo em ambos dispositivos. Vejamos:

ART. 44, §1º, INCISO IV – ANTES DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PELA LEI Nº 11.488/07

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Vide Medida Provisória n.º 303, de 2006)

(...)

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

(...)

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

ART. 44, INCISO II – APÓS A ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PELA LEI Nº 11.488/07

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 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.

Em que pese constar a alteração legislativa ocorrida em 2007, para fundamentar a autuação para o período de 31/06/2008 a 31/12/2008, o auto menciona o dispositivo originário do art. 44, §1º, IV, que já constava no texto originário da Lei nº 9.430/96, portanto, válido para o período de 31/01/2005 a 30/05/2007.

Não há que se falar, portanto, em incidência retroativa de penalidade para o período de 31/01/2005 a 30/05/2007, vez que multa já era prevista na lei.

Quanto ao valor da penalidade, em que pese a legislação vigente à época prever o percentual de 75% para o primeiro período, a fiscalização aplicou a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN, para reduzi-lo a 50%. Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Assim, ainda que entenda que esta penalidade não deva subsistir (conforme será visto adiante no mérito), penso que não seja o caso de nulidade.

Desse modo, rejeito a preliminar suscitada.

#### Prejudicial de Mérito – Arguição de Decadência

Na peça recursal, a recorrente apresenta ainda no mérito o inconformismo com o lançamento de créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes de 06/08/2005, vez que teria sido notificada do lançamento em 06/08/2010.

A recorrente alega que a DRJ concluiu que o prazo decadencial seria regido pelo art. 173, I do CTN, e não pelo art. 150, §4º, CTN, e que tal interpretação seria equivocada.

Ao examinar as autuações, observa-se que o período ora autuado de IRPJ e CSLL fora de 2005 a 2008, cujo fato gerador mais antigo ocorreu em 31/12/2005. Assim, não há que se falar em decadência para o crédito tributário principal lançado, pela contagem do art. 150, §4º, CTN.

Aliás, diferentemente do alegado pela contribuinte, quando a DRJ trata do art. 173, I, do CTN, ela está referindo-se apenas a multa isolada, como se vê no trecho do acórdão:

Quanto à decadência, por envolver penalidade isolada em função de descumprimento à legislação tributária, a hipótese trata de lançamento de ofício, e não de lançamento por homologação.

Assim, o prazo decadencial para exigência do correspondente crédito tributário é aquele regido pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

E, de fato, este entendimento da DRJ é consonante com a interpretação da legislação, tendo inclusive sido pacificado pelo CARF, por meio da Súmula n.º 104:

**Súmula CARF n.º 104**

**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim sendo, considerando que a penalidade mais antiga de multa isolada fora de janeiro/2005, e que o direito de constituição extingue-se após 05 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte (01/01/2006) em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que se falar em decadência também para a multa isolada.

Rejeito, portanto, a arguição de decadência.

- **Mérito**

*Omissão De Receitas De Juros Ativos*

Em sede recursal, a contribuinte continua defendendo que não contabilizou os valores relativos à atualização do crédito com a TEKA, em razão da ausência de recebimento de tais valores, bem como a incerteza quanto ao seu efetivo recebimento futuro.

Destaca que a TEKA apresentava dificuldades financeiras, alegando inclusive que entrou em Recuperação Judicial, conforme Ação n.º 008.12.023674-2, que tramita na 2ª Vara Cível da Comarca de Blumenau/SC.

Entende que não é justo, nem jurídico, que precise lançar mensalmente em sua contabilidade a correção de créditos que provavelmente não receberá.

Em seguida, alega que correção monetária não é lucro, não podendo sofrer incidência do IRPJ e da CSLL.

Ainda, novamente manifesta inconformismo quanto aos cálculos apresentados pela fiscalização, por não demonstrar como foram elaborados.

Por verificar que boa parte desses argumentos já foram apreciados pela DRJ, e por concordar com as suas razões de decidir, adoto-as como parte do fundamento deste voto, com embasamento legal no Art. 57, §3, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de 1ª instância em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição a seguir:

A impugnante alega a improcedência do lançamento relativo aos juros ativos percebidos em razão de empréstimo concedido à empresa Teka, sob os argumentos de que: (i) não teria recebido os valores em questão; (ii) o recebimento de correção monetária ou de juros moratórios não representaria aumento de capital, não podendo servir de base de cálculo para o IRPJ e a CSLL; e (iii) a fiscalização não teria demonstrado como elaborou a tabela de fls.456/457, da qual constam os juros ativos que serviram de base para o cálculo da autuação.

No que concerne ao recebimento dos valores de juros ativos por parte da contribuinte fiscalizada, cumpre observar o disposto no Instrumento Particular de Confissão de Dívidas e outras Avenças de fls.52/56, cuja cláusula primeira informa que a empresa Teka reconheceu e confessou dever à fiscalizada um valor de R\$7.017.684,52. A cláusula segunda do contrato prevê ainda a existência de correção da dívida, nos seguintes termos (fls.54):

*CLÁUSULA SEGUNDA – DA CORREÇÃO Sobre o valor da dívida incidirá a correção do C.D.I. (Certificado de Depósito Interbancário) ou a mesma taxa usada para as correções de debêntures (103% do CDI), conforme Instrumento Particular de Escritura da 3ª Emissão de debêntures da DEVEDORA, emissão em 01 de abril de 1996, a que for maior, a partir de 01.01.2005, até a data do respectivo pagamento.*

Por sua vez, a empresa Teka apresentou à fiscalização o razão parcial de fls.102/108, acompanhado de um demonstrativo de correção da dívida (fls.109/127), que comprovam a escrituração contábil do pagamento dos juros por parte da devedora, cabendo destacar que, nos exatos termos do contrato, houve a indicação às fls.109 tanto do valor total da dívida em 31/12/2004, no montante de R\$7.017.684,52, como também da forma de correção, correspondente a 103% do CDI.

Além disso, no período abrangido pela fiscalização, a impugnante apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do Lucro Real, razão pela qual ficou sujeita ao regime de escrituração de competência contábil, segundo o qual os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Portanto, mesmo que não tivesse recebido o valor dos juros ativos, o que, reitera-se, contraria as evidências trazidas aos autos, ainda assim a fiscalizada deveria ter reconhecido e escriturado os valores em questão nos períodos pertinentes, de forma a submetê-los à apuração do Lucro Real, em atenção ao regime da competência.

No que diz respeito à alegação da impugnante de que a correção monetária ou os juros moratórios, incidentes sobre o valor do empréstimo, não comporiam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa credora, cumpre observar que não assiste razão ao pleito da contribuinte, tendo em vista o disposto no art.373 do RIR/1999, abaixo reproduzido, que prevê que os juros ativos devem ser incluídos no lucro operacional da empresa:

*Art.373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no*

*lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº8.981, de 1995, art. 76, §2º, e Lei nº9.249, de 1995, art. 11, §3º).*

A impugnante questiona também os cálculos feitos pela fiscalização, a fim de apurar a omissão de receitas de juros ativos, nos termos da “Tabela 03 – Totais de Juros Ativos”, às fls.456/457.

Sobre a tabela em questão, a fiscalização explicitamente informa como efetuou os cálculos ora debatidos, consoante se depreende do seguinte excerto de fls.456:

*A partir do demonstrativo constante do DOC. 42 - DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA COM A MONTE CLARO, que contempla tanto os registros do livro RAZÃO, como o demonstrativo de evolução da dívida que a TEKA tinha para com sua controladora, elaborou-se o TABELA 03 abaixo, que totaliza, por mês e ano, os valores de juros omitidos da tributação [...]*

De fato, tomando-se os valores fornecidos pela empresa Teka no demonstrativo de correção da dívida, às fls.109/127, obtêm-se os totais de juros ativos apurados pela fiscalização. A título exemplificativo, demonstram-se a seguir os cálculos utilizados para se apurar o valor total de R\$99.475,37, para o mês de janeiro de 2005:

**Cálculo dos Juros Ativos a partir da Tabela da empresa Teka às fls.109**

(...)

Pelos exposto, não assiste razão aos argumentos da impugnante relacionados à omissão de receitas de juros ativos.

Desta feita, considerando que as receitas com juros são tributáveis pelo regime de competência, entendo que a exigência deve ser mantida. Ainda mais porque, ao contrário do defendido pela corrente, a empresa controlada TEKA escriturou contabilmente os pagamentos dos juros.

Quanto ao argumento adicional, apresentado no recurso voluntário, de que a TEKA entrou em Recuperação Judicial, entendo que não tem o condão de afastar o lançamento, considerando-se a premissa defendida pelos argumentos acima.

Portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

*Glosa de Despesas Financeiras*

No que se refere à glosa de despesas financeiras, como relatado, a contribuinte basicamente reitera os mesmos argumentos da Impugnação, e alega que a documentação apresentada comprova o recebimento do empréstimo, o que demonstraria que as operações ocorreram.

Por também verificar que os argumentos já foram apreciados pela DRJ, e por concordar com as suas razões de decidir, adoto-as como parte do fundamento deste voto, com embasamento legal no Art. 57, §º3, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de 1ª instância em consonância com o entendimento deste Relator, conforme transcrição a seguir:

#### **DA GLOSA DE JUROS PASSIVOS**

A contribuinte questiona a glosa de juros passivos, alegando que seriam relativos a empréstimo recebido da empresa Kiltox Trading, conforme demonstrariam os documentos de fls.542/544 e 545/547.

Cumprе inicialmente destacar que o motivo da glosa foi a completa ausência de comprovação das despesas de juros passivos por parte da fiscalizada.

Nesse sentido, reproduzem-se trechos de resposta da contribuinte, às fls.92/93, dos quais se denota a total inconsistência das informações prestadas pela empresa, no que concerne aos juros passivos ora em análise:

*Item 3.2 – Contratos Kiltox Trading e Banio Ag. A contribuinte não localizou os documentos, pelos motivos já expostos à Fiscalização, e não consegue obter informações com as próprias credoras em virtude de estar atualmente em situação de desavença com as mesmas. As dívidas estão vencidas há muito tempo e, em razão dessa inadimplência e da situação dela decorrente, a empresa não consegue manter relacionamento com a outra parte. Registre-se que a contribuinte já efetuou ajustes relacionados às despesas vinculadas aos mencionados contratos no LALUR.*

*Item 3.3. – Qualificação das empresas Kiltox e Banio. As empresas Kiltox Trading S.A. e Banio Ag. são estrangeiras, sendo que a contribuinte desconhece se estão inscritas no CNPJ. Quanto ao endereço, os mesmos constavam dos contratos ainda não localizados. A empresa está verificando em seus arquivos se há outros documentos que contenham essa informação.*

*Item 3.4. — Data dos empréstimos e forma de recebimento dos recursos de Kiltox e Banio. A empresa não localizou em seus arquivos a data das operações, mas certamente os eventos ocorreram há mais de dez anos. Pelo que se recorda, os recursos foram recebidos através de transferências bancárias.*

*Item 3.5 - Destinação dos recursos obtidos. Os recursos obtidos foram utilizados para liquidar empréstimos e financiamentos da contribuinte.*

*Item 3.6 - Memória de cálculo das dívidas com Kiltox e Banio até 31/12/2004. A contribuinte não dispõe mais destas informações.*

*Item 3.7 - Documentação comprobatória de amortizações nas dívidas com Kiltox e Banio. A empresa informa que não localizou nos arquivos existentes documentos vinculados a operações desta natureza.*

Das respostas acima transcritas fica evidente que, durante o procedimento de fiscalização, a contribuinte não identificou minimamente as empresas que lhe teriam conferido empréstimo, não sendo capaz de fornecer qualquer qualificação ou indicação de endereço das referidas empresas. A impugnante nem mesmo conseguiu apresentar eventuais contratos ou documentos que amparassem as alegadas operações de empréstimo.

Em sede de impugnação, a contribuinte trouxe aos autos os documentos de fls.542/544 e 545/547, que alega comprovariam as pretensas operações de empréstimo.

Contudo, ao se analisar os documentos em questão, constata-se somente a existência de informações genéricas e inconclusivas, que não permitem estabelecer qualquer

correlação com as alegações da impugnante no tocante à procedência das despesas com juros passivos, conforme a seguir se demonstrará.

Às fls.542/543 consta “Aviso de Movimentação de Conta Corrente” emitido pela instituição “Lloyds Bank”, nos seguintes termos: “creditamos em 05/01/95 na sua conta corrente o valor relativo a documento de crédito compensado a seu favor. Valor do Doc R\$369.018,46. Aviso sem assinatura – emitido por computador”.

Relacionado a tal aviso de movimentação, a impugnante trouxe o recibo de fls.544, do qual consta o mesmo valor de R\$369.018,46, com data de 05/01/95, sendo o remetente identificado como “Kiltox Trading S/A” e o favorecido identificado como a própria contribuinte fiscalizada, sendo informada, ainda, a finalidade “c/c ref. empréstimo”.

De plano, resta evidente que os documentos apresentados não trouxeram nenhum detalhe que permitisse a qualificação da empresa Kiltox Trading. Cabe observar que o recibo trazido aos autos apresenta um campo relativo às informações do remetente, que previa a informação de “Remetente/Endereço/CPF/RG/CGC”, sendo que nenhuma informação adicional foi fornecida, com exceção da denominação “KILTOX TRADING S/A”.

Além de não identificar a empresa que, em tese, teria concedido o empréstimo, o recibo em questão é totalmente lacônico no que se refere à finalidade do pagamento, ao trazer no campo “Finalidade” apenas a informação “c/c ref. empréstimo”.

Sendo assim, não é possível nem identificar a que empresa se referiria o remetente do recibo, e nem a que título teria sido efetuado o pagamento.

Destaque-se ainda a completa incongruência de valores entre o recibo e as despesas de juros, tendo em vista que o recibo seria pertinente a um alegado empréstimo no valor R\$369.018,46 em 05/01/95, enquanto que as despesas de juros passivos somaram, somente no ano-calendário de 2005, um total de R\$1.029.926,64.

#### **Despesas de Juros Passivos em 2005**

<b>Data</b>	<b>Valor (R\$)</b>
31/01/2005	93.289,67
28/02/2005	92.230,53
31/03/2005	94.761,09
30/04/2005	89.966,53
31/05/2005	85.434,97
30/06/2005	83.537,05
31/07/2005	84.962,27
31/08/2005	84.009,75
30/09/2005	79.980,61
31/10/2005	80.121,50
30/11/2005	78.440,38
31/12/2005	83.192,29
<b>Total</b>	<b>1.029.926,64</b>

No que tange ao documento de fls.545/547, denominado “Censo de Capitais Estrangeiros – Formulário Único/Período Base 1994/1995 – Departamento de Capitais Estrangeiros do Banco Central do Brasil”, não consta nenhuma assinatura, ou data de preenchimento, ou qualquer comprovante de que o documento tenha, de fato, sido entregue ao Banco Central do Brasil.

Ademais, não é possível estabelecer qualquer tipo de correlação entre tal formulário e os empréstimos alegados pela contribuinte, sendo que a informação destacada pela impugnante na linha 2.1.1.4, às fls.546, relativa a “dívidas de curto prazo com outros não residentes”, no valor de R\$8.202.000,00, é totalmente inconclusiva.

Para que a alegação da contribuinte possuísse um mínimo de coerência, seria necessário que se demonstrasse que o valor destacado da linha 2.1.1.4 seria composto pelo empréstimo concedido pela empresa Kiltox Trading. Contudo, a impugnante não trouxe nenhuma prova adicional que corroborasse tal conclusão.

Além disso, cumpre observar uma nítida incompatibilidade entre a alegação da impugnante, no sentido de que se trataria de empréstimos concedidos há mais de 10 anos, que justificariam a dedução de juros passivos em 2005 a 2008, e a informação destacada no formulário, que, pelo contrário, trata de dívidas de curto prazo no período-base de 1994/1995.

Cabe dizer que a contribuinte deve instruir a impugnação com os elementos de prova que fundamentem suas alegações, conforme previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, a seguir transcrito:

*Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

(destacou-se)

Sobre a apresentação de provas, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez (“Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado”, Ed. Dialética, SP, 2010, pág. 214) lecionam que:

*No processo administrativo fiscal federal tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então, o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes.*

*Os contribuintes não têm o dever de produzir provas em sua defesa, tão só o ônus. Não o atendendo, não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova. O sujeito passivo pode simplesmente negar os fatos trazidos no lançamento, recaindo sobre o agente fiscal o ônus da prova desses fatos, porque o julgador só terá esses elementos de comprovação para concluir pela procedência da exigência (art. 209 do CPC). Por outro lado, se a defesa alegar outro fato que evidencie a inexistência do fato constitutivo, recai sobre ela o ônus da prova. Da mesma forma, se apresentar uma exceção baseada em fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda, deverá também provar o alegado.*

Tal entendimento é assente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, conforme decisões a seguir:

**ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVAS. NÃO ACOLHIMENTO.**

*Quando utilizadas para afastar fatos apresentados pela autoridade fiscal e baseados em documentos disponibilizados durante a auditoria, as alegações do sujeito passivo deverão estar lastreadas em elementos probatórios consistentes.*

(Acórdão 2401-003.057, de 18/06/2013)

**AUSÊNCIA DE PROVAS SUFICIENTES EM RECURSO.** *Simple alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem não são suficientes para ilidir o feito fiscal. (Acórdão 2802-001.908, de 19/09/12)*

**MERAS ALEGAÇÕES. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. COMPROVAÇÃO DOS FATOS.** *A defesa deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados. (Acórdão 1101-000.795, de 11/09/12)*

No caso em tela, a contribuinte não apresentou documentos hábeis e idôneos aptos a infirmar os lançamentos combatidos, razão pela qual deve ser mantida a glosa de juros passivos.

Por todo o exposto, corroboro os argumentos utilizados pela autoridade julgadora de 1ª instância, quanto a completa ausência de provas das despesas com juros passivos, razão pela qual também nego provimento quanto a este ponto.

*Dos Prejuízos Fiscais e da Base de Cálculo Negativa da CSLL*

Como visto, a recorrente não concorda com a desconsideração de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2002 e anteriores, sob o argumento de que já teria decaído o direito de a fiscalização lançar ou glosar os valores em questão.

Não assiste razão à recorrente.

No caso em exame, como houve o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, a autoridade fiscal procedeu com verificação dos saldos de prejuízos fiscais acumulados, para eventual compensação de ofício, analisando períodos superiores a 05 anos da data do auto de infração.

Contudo, como já é sedimentado neste órgão, a decadência fulmina o direito do Fisco constituir o crédito tributário, mas não atinge o ato de verificação do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, haja vista que não se constituem fatos geradores da obrigação tributária.

Quanto a este tópico, acertadamente a autoridade fiscal se posicionou no TVF, *verbis*:

De se lembrar que decai o direito do Fisco lançar o tributo, mas neste caso, de se desconsiderar o resultado negativo de um período, não se estaria lançando nada, mas simplesmente ajustando um valor incorretamente apurado. Além disso, este ajuste estaria limitado ao resultado nulo de um período.

Destaca-se também que a DRJ invocou o art. 15 da Lei nº 9.065/05, que condiciona a utilização do saldo de prejuízos fiscais, com a manutenção, por parte da pessoa jurídica, dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal utilizado para a compensação.

Assim, enquanto não usufruído do saldo de prejuízo fiscal, cabe a empresa manter a documentação comprobatória pertinente a fim de se fazer a verificação do efetivo resultado negativo.

Este entendimento é cediço aqui no Carf, conforme recente julgado de uma turma desta 1ª Seção de Julgamento:

**Numero do processo:** 19515.001576/2010-01

**Turma:** Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

**Data da sessão:** 11 de março de 2020

**ASSUNTO:** NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

**A decadência fulmina o direito do Fisco constituir o crédito tributário, em nenhum hipótese atinge a possibilidade de verificar-se o saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, pois ambos não se constituem fato gerador de imposto de renda, nem de contribuição social sobre o lucro líquido.**

A decadência ocorre após o transcurso de cinco anos, contados da data do fato gerador, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, nos termos do art. 173 do CTN. A compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL pode ser revista pelo fisco, a partir da sua utilização, dentro do prazo não atingido pela decadência.

**Numero da decisão:** 1402-004.549

**Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. (assinado digitalmente) Paulo Mateus Ciccone - Presidente (assinado digitalmente) Evandro Correa Dias - Relator Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Luciano Bernart, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

**Nome do relator:** EVANDRO CORREA DIAS

Portanto, também nego provimento quanto a este ponto.

### *Da Multa Isolada Pela Falta De Recolhimento De Estimativa De IRPJ e CSLL*

Como já explanado anteriormente, quanto as multas isoladas, temos dois períodos:  
i) o período de 31/01/2005 a 30/05/2007, cuja penalidade fora lavrada com supedâneo no art. 44, §1º, inciso IV, Lei nº 9.430/96 e; ii) o período de 31/06/2007 a 31/12/2008, cuja penalidade fora lavrada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da mesma lei, mas com a alteração efetuada pela Lei nº 11.488/07.

Quanto ao primeiro período, o entendimento do Carf já é consolidado, por meio da Súmula 105, de que a referida penalidade é indevida, a seguir transcrita:

**Súmula CARF n.º 105****Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014**

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.

Já no que se refere ao segundo período, com as alterações realizadas pela Lei n.º 11.488/07, o entendimento atualmente verificado no Carf é bastante dividido quanto a incidência da referida penalidade.

Contudo, já tenho consolidado entendimento de que a referida alteração não alterou o núcleo de incidência da multa, sendo aplicável o mesmo racional da Súmula n.º 105, cujos acórdão precedentes que a originaram rechaçam mesma situação aqui verificada, qual seja, a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Este entendimento recentemente prevaleceu na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 9101-005.080. Por concordar com as razões de decidir do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, responsável pela redação do voto vencedor, adoto-as como fundamento deste voto:

O tema da aplicação cumulada das multas isoladas e de ofício vem sendo largamente discutido no âmbito do contencioso administrativo tributário federal há décadas, sendo, inclusive, objeto da Súmula CARF n.º 105, *verbete* este que exprime a posição institucionalmente pacificada sobre a matéria. Confirma-se o teor do entendimento sumulado:

*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.*

Ocorre que, entende a I. Relatora que a Súmula CARF n.º 105 aplicar-se-ia apenas aos *atos jurídicos* ocorridos antes do ano-calendário de 2007, em face de alteração legislativa promovida àquele tempo no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, pela Lei n.º 11.488/2007, que acabou revogando o inciso IV do seu §1º, expressamente mencionado na referida súmula.

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

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125%

sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

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

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2002 NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

*A garantia constitucional de ampla defesa, no processo administrativo fiscal, está assegurada pelo direito de o contribuinte ter vista dos autos, apresentar impugnação, interpor recursos administrativos, apresentar todas as provas admitidas em direito e solicitar diligência ou perícia. Não caracteriza cerceamento do direito de defesa o indeferimento de perícia, eis que a sua realização é providência determinada em função do juízo formulado pela autoridade julgadora, ex vi do disposto no art. 18, do Decreto 70.235, de 1972.*

**OMISSÃO DE RECEITAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA E CUPONS FISCAIS. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.**

*Não comprovado que as notas fiscais de saída e cupons fiscais correspondem a uma mesma operação, resta configurada a omissão de receitas.*

**APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.**

*Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.*

**A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (destacamos)**

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%. E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado

o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse bis in idem, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra<sup>1</sup>.

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF n.º 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o bis in idem, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

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

Pelo exposto, entendo por afastar as multas isoladas de todo o período da autuação.

#### *Das Arguições de Inconstitucionalidade das Multas*

Por fim, quanto aos argumentos da contribuinte relativos à inconstitucionalidade das multas, por atentarem contra os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, entendo que não podem ser apreciados nesta via administrativa, à vista do que dispõem o Art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, e a Súmula n.º 2, do CARF, ambos dispositivos a seguir transcritos:

Art. 26 - A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Decreto n.º 70.235/72)

Súmula CARF n.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desse modo, correto o entendimento da DRJ em não acolher tais argumentos.

#### **Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, no mérito, dar provimento

parcial ao recurso tão somente para afastar a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL para todo o período da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Itamar Arthur Alves Ruga, Redator Designado.

Com a devida vênia ao excelente voto proferido pelo I. Relator, exponho a seguir a posição vencedora da atual composição desta Turma, com aplicação do voto de qualidade, acerca da aplicabilidade da Súmula CARF no. 105 a fatos geradores ocorridos após a alteração da redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 efetuada pela Lei n.º 11.488/2007, de 15/06/07.

### **Divergência**

---

A Turma divergiu no presente caso tão somente quanto à aplicabilidade da Súmula CARF no. 105, considerando fatos geradores da multa isolada após a alteração da redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 pela Lei n.º 11.488/2007.

O entendimento vencedor é que a referida Súmula não se aplica aos fatos jurídicos tributários após a vigência da Lei supracitada, visto que Súmula tinha como referência normativa o texto legal anterior.

Expõe muito bem o relator a questão, dividindo os fatos geradores em dois períodos:

- i) o período de 31/01/2005 a 30/05/2007, cuja penalidade fora lavrada com supedâneo no art. 44, §1º, inciso IV, Lei n.º 9.430/96 e;

ii) o período de 31/06/2007 a 31/12/2008, cuja penalidade fora lavrada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da mesma lei, mas com a alteração efetuada pela Lei nº 11.488/07.

A Turma decidiu, por voto de qualidade, que é possível a aplicação concomitante das multas pelo lançamento de ofício e pela falta de recolhimento das estimativas mensais (multa isolada), porquanto trata-se de penalidades distintas. A primeira, prevista no inciso I, diz respeito à multa pela falta do pagamento do imposto ou da contribuição; a segunda, prevista no inciso II, diz respeito à multa pela falta de recolhimento das estimativas (antecipação do tributo).

De fato, a opção pela antecipação é feita pelo próprio contribuinte. Se a exigência da penalidade se limitar ao ajuste anual, fulminar-se-ia a regra (apuração trimestral), pelo desestímulo à adoção deste regime por parte dos contribuintes.

A redação original do art. 44 da L.9.430/96 prescrevia punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e pelo não recolhimento do ajuste anual. Assim, a jurisprudência administrativa rechaçava a subsistência da multa isolada, porquanto utilizava-se da mesma alíquota e base de cálculo punida com a multa proporcional.

Desse modo, a Lei 11.488/07 alterou o respectivo dispositivo, prevendo duas penalidades distintas. As hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (§ 2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Assim, ficou claro que a falta de antecipação é punida com a “multa isolada”, penalidade diversa da multa de 75% pela falta de recolhimento. Aceitar tão somente a aplicação da penalidade em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação, ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário. Foi justamente essa alteração legislativa que motivou a edição da Súmula CARF no. 105, que consolidou a posição firme que, até então, não permitia a aplicação concomitante das multas previstas.

Com efeito, a redação dada pela Lei no 11.488 de 2007 retira até mesmo eventual argumento de que as bases de cálculo seriam iguais, afastando-se a alegação de *bis in idem*. Segundo texto dado pela Lei no 11.488/2007, a base de cálculo da multa pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa

pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

Assim, a alteração da redação do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996 efetuada pela Lei n.º 11.488/2007 positivou claramente duas penalidades distintas no ordenamento jurídico. A redação alterada é objetiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei determina a exigência da multa isolada sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo que se falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

São condutas diversas, por isso não há que se falar em etapa preparatória, tampouco em aplicação do princípio da consunção.

### ***Conclusão***

---

Por todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário tão somente para afastar a multa isolada dos períodos de 31/01/2005 a 31/05/2007.

Conselheiro Itamar Arthur Alves Ruga, Redator Designado