



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19311.720079/2020-65
ACÓRDÃO	1201-007.168 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDE D'OR SÃO LUIZ SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

DEDUTIBILIDADE. DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS CONTRAÍDOS PARA REPASSE A TERCEIROS.

Atendem aos requisitos do art. 47 do Decreto-lei nº 1.598/77 as despesas financeiras de empréstimos e debêntures não conversíveis em participações, contraídos para transferência a empresas controladas e coligadas sem o ressarcimento perante estas dos respectivos encargos proporcionais, quando a controladora possui a atividade de holding, interessada que nos lucros distribuídos por suas investidas a partir do desempenho de suas respectivas atividades operacionais.

PROVISÕES. CONSTITUIÇÃO. ADIÇÕES. REVERSÃO. EXCLUSÕES. COMPROVAÇÃO.

A realização de adições pelos saldos líquidos entre os lançamentos destinados a constituir as provisões e aqueles correspondentes a suas reversões impõe sobre o contribuinte o ônus probatório decorrente da perda de rastreabilidade que tal procedimento implica.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCORREÇÃO. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UNIFICAÇÃO PUNITIVA. ART. 44, I DA LEI Nº 9430/96. CONSUNÇÃO.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96 prevê a unificação punitiva nas hipóteses em que a falta de declaração ou declaração inexata ocorram juntamente com a falta de recolhimento dos tributos decorrentes das falhas do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. A situação foi reconhecida

pelo Parecer PGFN nº 433/2009, tornando a multa de ofício prevista no art. 44, I a única aplicável.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/2015 a 31/12/2015

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de diligência para esclarecer o valor dos saldos de prejuízos acumulados e de base negativa de CSLL, vencidos (as) os(as) conselheiros(as) Renato Rodrigues Gomes, Isabelle Resende Alves Rocha e Lucas Issa Halah (relator), que deferiam o pedido; (ii) por unanimidade de votos, em afastar o argumento de erro na composição da base negativa de CSLL; (iii) por maioria de votos, em exonerar a parte dos lançamentos relativa a adições necessária e exclusões indevidas, nos termos do voto do relator, vencido o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que mantinha o lançamento; (iv) por maioria de votos, em exonerar a parte dos lançamentos relativa à glosa de despesas financeiras, vencidos os conselheiros José Eduardo Genero Serra e Neudson Cavalcante Albuquerque, que mantinham o lançamento e (v) pelo voto de qualidade, em exonerar a parte dos lançamentos relativa à multa administrativa, vencidos os conselheiros Raimundo Pires de Santana Filho e Renato Rodrigues Gomes, que mantinham a multa com redução de 50%, e o conselheiro José Eduardo Genero Serra, que mantinha integralmente a multa. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Eduardo Genero Serra, Renato Rodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho, Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

Conforme o termo de verificação fiscal (“TVF”) de fls. 14.319-14.364, os autos de infração foram lavrados em virtude dos seguintes aspectos de sua apuração de IRPJ e CSLL, não esclarecidos em fiscalização.

a) “Adições não computadas na apuração do Lucro Real”: a fiscalização identificou deduções contábeis não computadas na apuração do Lucro Real que, no seu entender, deveriam ter sido adicionadas, a partir do cotejo entre a ECF vigente no momento da fiscalização, a ECF retificadora apresentada no curso da fiscalização, e a ECD. As inconsistências identificadas nos valores que a fiscalização entendeu que deveriam ser adicionados referem-se às contas de Provisão de glosas, Provisão de gratificações, Provisão para contingência, Depósitos judiciais – PIS e Cofins, Resultado negativo em participação societária e Brindes. Essas diferenças, no valor total de R\$31.810.972,86 teriam sido omitidas, submetendo-as ao lançamento de ofício;

b) Exclusões indevidas: a fiscalização identificou exclusões indevidas na apuração do Lucro Real. A autoridade fiscal partiu da ECF retificadora apresentada no curso da fiscalização, identificando o aumento do Lucro Real neutralizado pela exclusão das reversões de saldos de provisões não dedutíveis (Provisão de Glosas Médicas, Provisão de Gratificações – PLR, Provisão de Banco de Horas, Provisão de Horas Extra, e Provisão para Contingência), entendendo que a reversão das provisões só poderia ser excluída caso referidas provisões (dedutíveis contabilmente mas não fiscalmente), houvessem sido adicionadas, gerando efeito positivo no resultado.

Apurou também diferença em razão da operação de *Sale And Lease Back*.

Vejamos:

- i. Reversão de glosas médicas: Foi glosado o valor de R\$211.679.641,76 correspondente a exclusões de reversões de provisões para glosas médicas, pois a fiscalização entendeu comprovado que a reversão (contábil) das provisões não dedutíveis não transitou em contas de resultado, já que ambas as contas são

de resultado (Provisão de Glosas e Glosas Aceitas), razão pela qual não poderiam ser excluídas.

- ii. Demais reversões de provisões: a d. autoridade fiscal também concluiu que seria indevida a exclusão da diferença de R\$8.039.405,64, supostamente decorrente de valores lançados pela Recorrente em sua escrituração fiscal sem a respectiva correspondência nas contas contábeis de resultado analisadas pela fiscalização;
- iii. Sale and lease back: sobre o fundamento de ter identificado divergência entre o valor das receitas diferidas excluídas na apuração do lucro real (R\$2.286.666,64) e o valor escriturado na conta contábil nº 310303001005 - Alienação/Doação Ativo Fixo (R\$2.174.228,18), a d. autoridade fiscal considerou como exclusão indevida a diferença de R\$112.438,46

c) Dedução de despesas financeiras: foi afirmado no TVF que, para realizar seu plano de expansão, a Impugnante elevou seu grau de endividamento, por meio de empréstimos e financiamentos e da emissão de debêntures não conversíveis, incorrendo assim em elevadas despesas financeiras. Parte desses recursos teria sido disponibilizada a partes relacionadas sem a cobrança de juros ou a conversão em participação societária, o que implicaria indedutibilidade das respectivas despesas financeiras, por descumprimento dos requisitos legais de dedutibilidade;

d) Retificação dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa: em decorrência das supostas infrações acima, que ensejariam o lançamento de IRPJ e CSLL, e das correções de ofício efetuadas no processo administrativo nº 19311-720.039/2020-13, a d. autoridade fiscal ajustou a compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas relativos ao período de junho a dezembro de 2015, intimando, assim, a Recorrente à correção de seus Livros de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL (“Lalur” e “Lacs”);

e) Multa Isolada por descumprimento de obrigação acessória: diante das inexistências e omissões relativas à apresentação da Escrituração Contábil Fiscal entregue em 20 de junho de 2018 que estava ativa ao iniciar o procedimento fiscal, considerando que a retificação da escrita contábil no curso da fiscalização não afastaria a penalidade do art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação da Lei nº 12.973/2014, e que as retificações pretendidas confirmam parte dos erros. A multa foi aplicada no patamar de 3% das diferenças apuradas

na ECF Retificadora, bem como sobre as demais diferenças apuradas pela fiscalização.

Cientificado, o Contribuinte ofertou **Impugnação** alegando:

Preliminarmente, nulidade dos Autos de Infração por inobservância da regra matriz quanto à Multa Isolada, não ocorrendo o fato gerador da multa regulamentar e consistindo em pena desproporcional, confiscatória e, portanto, inconstitucional; e nulidade por motivação insuficiente e violação ao art. 142 do CTN.

No mérito, assevera que os autos de infração são improcedentes, pois:

a. Adições não computadas no Lucro Real: defende que os valores adicionados pela Recorrente em sua apuração de IRPJ e CSLL estariam respaldados nas demonstrações contábeis e na legislação em vigor;

b. Exclusões indevidas: defende que as Exclusões efetuadas estariam respaldadas nas demonstrações contábeis e na legislação em vigor;

c. Dedução de despesas financeiras: diferentemente do quanto afirmado no TVF, além de não ter sido comprovado que a Impugnante repassou recursos a pessoas jurídicas relacionadas sem a cobrança de juros, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e debêntures são necessárias às suas atividades, ainda que os respectivos valores sejam transferidos a coligadas e controladas, especialmente porque (i) os repasses foram realizados no contexto do plano de expansão da rede de hospitais, que engloba a realização de investimentos indiretos pela Impugnante, e (ii) o objeto social da Impugnante engloba a participação em outras sociedades, de modo que fomentar as atividades das investidas é uma de suas finalidades sociais; e

d. Retificação dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa: diferentemente do quanto afirmado no TVF, a Impugnante efetuou, previamente à lavratura dos autos de infração, a correção dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa na ECF relativa aos períodos de junho a dezembro de 2015, de modo que os saldos informados no final do ano-calendário de 2015 estão corretos. Alega também que não incorreu nas supostas infrações discutidas no processo em epígrafe, tampouco naquelas que deram origem ao processo administrativo nº 19311-720.039/2020-13.

e) Multa Regulamentar por descumprimento de obrigação acessória: alega que as supostas omissões e incorreções decorrentes (i) da escrituração fiscal apresentada pela Recorrente foram devidamente corrigidas na ECF retificadora relativa ao período de junho a dezembro de 2015, transmitida em 23/1/2020, portanto, anteriormente à lavratura do auto de infração, e que (ii) os lançamentos objeto

dos autos de infração merecem ser cancelados, pois a Recorrente não incorreu nessas supostas infrações.

Por fim, requereu a provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela apresentação de memoriais, realização de sustentação oral, requisição de produção de provas e juntada de novos documentos, participação em debates e todos os demais atos necessários ao exercício da advocacia, e conversão do feito em diligência.

O Acórdão Recorrido deu provimento parcial à Impugnação, mantendo o crédito tributário no valor histórico de R\$94.258.570,93.

O protesto pela juntada de provas foi desprovido, pois considerado genérico, desnecessário e em desacordo com o art. 16, § 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72.

O pleito de apresentação de memoriais e sustentação oral também não foi acatado, por falta de previsão legal ou regulamentar no âmbito das Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

O pedido de diligência foi indeferido por ser considerado prescindível.

A preliminar de nulidade foi afastada, pois a DRJ entendeu que (i) a autuação foi adequadamente fundamentada, (ii) a atividade da autoridade autuante respeitou o art. 142 do CTN e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, não incidindo no art. 59 do referido Decreto; (iii) a inconstitucionalidade da multa isolada não poderia ser reconhecida pelas autoridades administrativas por escapar a sua competência nos termos da Súmula CARF nº 2.

Quanto ao mérito:

a. Adições não computadas na apuração do Lucro Real: O Acórdão Recorrido alega que a Impugnante não teria questionado a indedutibilidade das despesas em questão, sendo o cerne da contrariedade o valor de tais despesas, defendendo tratarem-se de meros reflexos dos ajustes relativos ao período de janeiro a maio de 2015, já questionados no processo administrativo 19311-720.039/2020-13. O Acórdão assevera que as alterações não foram integralmente e suficientemente justificadas pelo Contribuinte, abordando uma a uma as deduções que a autuação entendeu deverem ser adicionadas e dando provimento parcial à Impugnação, afastando apenas o valor de R\$1.272.907,84 referente as provisões de gratificações que foram consideradas no procedimento fiscal como Adições Não Computadas Na Apuração Do Lucro Real do período 01/06/2015 a 31/12/2015.

b. Exclusões indevidas: afirma que a defesa não questionou que o valor de R\$ 211.914.300,71 correspondente a reversão da provisão de glosas

médicas, não fornecendo nenhum elemento de prova do argumento de que tal provisão foi adicionada na apuração do IRPJ e CSLL, o que autorizaria a exclusão da correspondente reversão.

Sobre a exclusão do excesso de receita diferida da venda de ativo imobilizado no bojo de operação de *sale and lease back*, no montante de R\$ 112.438,48, entendeu estar correto o Impugnante em sua alegação de que tais montantes teriam sido incluídos no resultado, afastando a autuação neste ponto.

Sobre as demais reversões de provisões excluídas, afirma não terem restado comprovadas as alegações do Contribuinte.

c. Dedução de despesas financeiras consideradas não necessárias: a DRJ entendeu que

(i) o Contribuinte não se insurgiu contra a afirmação de inexistência de cobrança de juros, que foi confirmada a partir da análise da contabilidade do Contribuinte, que não computava quaisquer valores a título de juros.

(ii) seriam desnecessárias, nos termos do art. 299, as despesas financeiras com a captação destes recursos repassados sem os respectivos encargos às empresas do grupo beneficiadas, pois tal prática concentraria no Contribuinte juros demandados por necessidades de terceiros;

(iii) a previsão no contrato social da atuação da impugnante como holding mista não permitiria a ela exercer a atividade de cessão de crédito, já que tal atividade não abrange a concessão de crédito e o Contribuinte não explora as atividades seja de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito ou de administração de contas a pagar e a receber, ainda que intragrupo, razão pela qual as despesas financeiras não estariam relacionadas a suas atividades empresariais;

(iv) a operação de conta corrente não deixaria de se caracterizar como mútuo financeiro sem o repasse dos encargos assumidos pelo mutuante, o que não permite se afastar a autuação de IRPJ e CSLL;

(v) tampouco haveria prova de existência de um centro de serviços compartilhado (CSC) nos termos previstos pela Solução de Divergência Cosit nº 23/2013¹, ficando claro que a Contribuinte assumiu os juros de recursos repassados a outras empresas do grupo;

¹ “conforme a Solução de Divergência (SD) Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, para fins de dedutibilidade do IRPJ e da CSLL, dos valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis, exige-se que esses valores correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas;

(vi) sobre a alegação de que tratar-se-iam de AFAC, também entendeu não demonstrada, entendendo inadmissível que os recursos ficassem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, em conta contábil distinta da destinada a AFAC, devendo respeitar o prazo de 120 dias para a capitalização sob pena de se configurarem mútuo nos termos do Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, sendo que os aumentos de capital não teriam preenchido estes requisitos, abordados pelo Acórdão para cada sociedade investida do Contribuinte.

d) Dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa:

- i) IRPJ: a DRJ consignou que considerando o saldo do prejuízo fiscal em R\$ 83.723.936,74, sendo que na apuração do lucro real do período 01/06/2015 a 31/12/2015, antes da autuação, o Contribuinte já havia aproveitado R\$ 43.048.133,10, foi utilizado na compensação pela autuação o valor remanescente de R\$ 40.675.803,64, resultando o saldo do prejuízo fiscal para o período seguinte **igual a zero**, sendo necessário que a Impugnante promova o ajuste no e-Lalur
- i) CSLL: Sobre as alterações nos saldos de Bases Negativas de CSLL, entendeu que não restou comprovada apuração da base de cálculo negativa em valor a ser acrescido de R\$ 30.128.975,00, resultando o saldo de base de cálculo negativa para o período seguinte **igual a zero**, sendo necessário que a Impugnante promova o ajuste no e-Lacs

e) Multa Regulamentar por descumprimento de obrigação acessória: manteve-a, sob a verificação de que mesmo a ECF retificadora, que confirmou parte das inconsistências e não sanou todos os erros identificados pela fiscalização, sendo pertinente a penalidade.

Cientificado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual alega que o Acórdão Recorrido desconsiderou as provas trazidas aos autos pela Recorrente, além de estar na contramão da jurisprudência do CARF, merecendo se reformado pelos fundamentos já expostos

calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.”

em sua Impugnação, que o Recorrente contrapõe às considerações do Acórdão Recorrido, dialogando com a decisão recorrida, mas abrindo mão dos pedidos de diligência, de produção de prova por todos os meios admitidos, de apresentação de memoriais e realização de sustentação oral por ocasião do julgamento, bem como das preliminares de nulidade. Apresentou também parecer jurídico que aborda com o Recurso Voluntário. Tal diálogo será evidenciado e abordado no decorrer do voto que segue.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE POR INSUFICIÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E VIOLAÇÃO AO ART. 142 DO CTN

As preliminares suscitadas em Impugnação não foram renovadas no Recurso Voluntário, não merecendo consideração neste voto, até porque, ainda que quando acarretem potencial nulidade possam ser conhecidas de ofício, não convenceram, no caso, esta relatoria.

3 MÉRITO

No mérito, as divergências podem ser organizadas nos blocos temáticos a seguir explorados. É importante lembrar que a autuação trata do IRPJ e CSLL relativos ao *período de apuração de junho a dezembro de 2015*, tendo em vista a apresentação de Escrituração Contábil Fiscal relativa a esse período em razão da incorporação do HOSPITAL SINO BRASILEIRO, CNPJ nº 20.792.935/0001-65, pelo Recorrente, ocorrida em 29 de maio de 2015.

3.1 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NO LUCRO REAL:

O primeiro item da autuação versa sobre adições entendidas pela fiscalização como devidas, mas que não teriam sido feitas pelo Recorrente, implicando a falta de cômputo de seus respectivos valores no Lucro Real. As adições em questão são consolidadas no quadro a seguir, presente no Recurso Voluntário:

Contas de adição - ECF 23/1/2020	Valor lançado na ECF (a)	Conta contábil cf. TIF 12/13	Conta referencial - ECF	Valores debitados na contabilidade (b)	Diferenças omitidas (b-a)
Provisão de Glosa	R\$110.462.849,72	320101001	3.01.01.01.02.01	R\$117.224.186,48	R\$6.761.336,76
Provisão de Gratificações	R\$25.523.711,54	410101001100 410101001050	3.01.01.07.01.02	R\$26.796.619,38	R\$1.272.907,84
Provisão de Contingência	R\$3.610.853,58	410701	3.01.01.07.01.29	R\$26.992.108,97	R\$23.381.255,39
DJE Pis/Cofins	R\$2.635.826,95	440101001001 440101001002	3.01.01.11.01.08	R\$2.741.589,51	R\$105.762,56
Resultado Negativo em Part. Societária	R\$42.856.908,90	410602001014	3.01.01.07.01.25	R\$43.141.448,21	R\$284.539,31
Brindes	R\$395.081,77	440101001003	3.01.01.11.01.08	R\$399.752,77	R\$4.671,00
Doações	R\$54.812,00	440101001006	3.01.01.11.01.08	R\$55.312,99	R\$500,00
Total de Adições	R\$185.540.044,46			R\$217.351.017,32	R\$31.810.972,86

O Recurso voluntário pontua que as provisões são consideradas indedutíveis fiscalmente, nos termos do artigo 13, I da Lei nº 9.249/95, razão pela qual as teria adicionado conforme demonstraria o doc. 03 da Impugnação (fls. 14.523-14.529), e entende que a autuação encontra-se equivocada. Trataremos de cada item individualizadamente:

3.1.1 PROVISÃO DE GLOSAS MÉDICAS

O Acórdão Recorrido entendeu não comprovado que a falta de adição do montante de R\$6.761.336,76 corresponderia a mero ajuste de saldo de período anterior (janeiro a maio de 2015), não atribuindo força probante ao doc. 05 da Impugnação (fls. 14.628-14.635), por ser mero extrato do sistema utilizado para geração do Livro Razão da ECD do Contribuinte. Por isso, entendeu não comprovada a dispensa da adição.

A autuação recai tão somente sobre a diferença de R\$6.761.336,76, que não foi adicionada.

Desse montante, segundo o Recorrente, R\$ 6.526.677,95 correspondem a *ajuste de saldo*, conforme revelaria o Livro Razão da conta contábil nº 320101001001 – Provisão de glosas (constante na ECD transmitida pelo SPED conforme doc. 04 da Impugnação – fls. 14.530-14.627).

Tal ajuste teria sido equivocadamente contabilizado pelo Recorrente no período de apuração de junho a dezembro de 2015, pois na realidade corresponderia ao período de janeiro a maio de 2015 (encerrado por ocasião de evento sucessório) e já teriam afetado o resultado daquele período, conforme escrituração que colaciona aos autos (Excerto do Livro Razão, conta nº 320101001001):

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.				
Período da Escrituração:		01/01/2015 a 31/05/2015		CNPJ:	06.047.087/0001-39	
Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015		Número de Ordem do Livro: 42		
Conta Selecionada: 320101001001 - PROVISAO DE GLOSAS						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0,00	
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 4.062.929,86		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 6.239.203,31		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.472.750,39		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 7.151.372,26		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 5.656.329,61		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 694.677,34		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 4.340.134,38		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 3.291.188,27		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 2.174.245,16		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 7.180.645,69		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.665.581,30		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 5.016.566,35		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.510.111,60	R\$ 0,00	

O Recorrente assevera que os ajustes de saldo foram contabilizados em procedimento de retificação extemporânea, materializada em ECF retificadora transmitida em 23/01/2020 – antes do lançamento – conforme autorizado pelos itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1)² e pelo artigo 6º-C da Instrução Normativa RFB nº 1.422/13; demonstra que os dois lançamentos que somam R\$ 6.526.677,95 encontravam-se escriturados na ECD de janeiro a maio de 2015, e que foram indicados na ECD de junho a dezembro como decorrentes de mero ajuste de saldo. Vejamos a ECD do período autuado, no qual a natureza do lançamento como ajuste de saldo foi especificada:

² 31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:	REDE DOR SAO LUIZ S.A.					
Período da Escrituração:	01/06/2015 a 31/12/2015	CNPJ:	06.047.087/0001-39	Número de Ordem do Livro:	43	
Período Selecionado:	01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:	320101001001 - PROVISAO DE GLOSAS					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial -->	0.00
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 5.016.566,35			
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 1.510.111,60		R\$ 6.526.677,95	D

O Recorrente ainda esclarece a mecânica dos lançamentos contábeis referentes à constituição da provisão de glosas, informando que os lançamentos se dariam da seguinte forma:

Lançamento	Conta contábil	Descrição
Débito	3.2.01.01.001001	Provisão de glosas
Crédito	1.1.02.01.990003	Conv. Diversos - Glosas

E por fim anexa análise por ele efetuada de seu Razão da conta contábil nº 3.2.01.01.001001 (**doc. 06 da Impugnação – fls. 14.636-14.683**), por meio do qual busca demonstrar que as provisões de glosas médicas constituídas nesse período correspondem ao valor **adicionado** em sua apuração de IRPJ e CSLL.

A escrituração do período em questão, portanto, revela que a quantia total de R\$ 6.526.677,95 tem a natureza de ajuste de saldo, e a escrituração do período anterior indica estes mesmo lançamentos contábeis já escriturados como provisões de glosas, não dedutíveis.

Mas como verificar se esses dois lançamentos correspondem aos valores que a fiscalização entendeu não adicionados?

O TVF dá conta de confirmar tal fato na página 20 do TVF, conforme o seguinte excerto:

No entanto, em relação à conta de Provisão de Glosas, conta contábil nº 320101001 há uma diferença de R\$ 6.526.677,95 em relação ao saldo daquela conta de R\$ 116.989.527,53 que foi deduzido da receita bruta à conta referencial nº 3.01.01.01.02.01. Tal diferença também foi apontada pela fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 12. Identificou-se que essa diferença foi originada de lançamento de ajuste efetuado em 1º de junho de 2015, conforme dados a seguir:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D / C	Histórico	Número	NºLinha
01/06/2015	320101001001	PROVISAO DE GLOSAS	D	1.510.111,60		6.526.677,95	D	AJUSTE DE SALDO	1	29.717
01/06/2015	320101001001	PROVISAO DE GLOSAS	D	5.016.566,35		6.526.677,95	D	AJUSTE DE SALDO	1	29.381

Além disso, a reversão de provisão de glosas no valor de R\$ 234.658,95 foi lançada a crédito na mesma conta reduzindo o seu saldo, de forma que cabe

adicionar essa diferença no intuito de controlar também as exclusões, sob risco de excluir os mesmos valores em duplicidade.

Diante disso, temos os seguintes valores de diferenças de adições a título de Provisão de Glosas:

Contas de Adições - ECF 23/01/2020	Valor Lançado na ECF (a)	Conta Contábil cf. Resp. TIF 12/13	Conta Referencial - ECF	Valores debitados na Contabilidade (b)	Diferenças omitidas (b-a)
Provisão de Glosas	110.462.849,72	320101001	3.01.01.01.02.01	117.224.186,48	6.761.336,76

Verificamos, portanto, que os mesmos lançamentos considerados não adicionados pela fiscalização tiveram sua natureza de mero ajuste de saldo comprovada pela ECD, que não foi objeto de retificação, ao menos não durante a fiscalização.

Assim, encontra-se comprovado que os lançamentos contábeis de R\$1.510.111,60 e R\$ 5.016.566,35 não deveriam ser objeto de adição no período de apuração em questão, pois correspondiam a ajustes de saldos do período anterior, de maneira que eventual adição, se não efetuada, diz respeito a período de apuração diverso do que ensejou esta autuação.

Restaria, em uma primeira análise isolada, não explicada a reversão de provisão de glosas no valor de R\$ 234.658,95, cuja adição deve, portanto, ser mantida. A análise contábil promovida no doc. 06 da Impugnação – fls. 14.636-14.683 — não esclarece esta diferença apontada pela autoridade autuante.

Pelo exposto, dou provimento parcial neste ponto, afastando as adições de R\$1.510.111,60 e R\$ 5.016.566,35.

3.1.2 PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIA

O lançamento sobre o valor de R\$ 23.381.255,39 decorreu da diferença da conta de provisão para contingência que não teria sido adicionada no ajuste do lucro líquido na apuração do lucro real em 31/12/2015, sendo que a autoridade Autuante considerou tal adição obrigatória nos termos do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, justificando e demonstrando a diferença na seguinte forma:

No caso das provisões para contingência, o valor adicionado também foi próximo ao saldo da conta sintética nº 410701, cujo valor não considera a constituição das provisões e as suas reversões. Diante disso, temos os seguintes valores de diferenças identificadas:

Contas de Adições - ECF 23/01/2020	Valor Lançado na ECF (a)	Conta Contábil cf. Resp. TIF 12/13	Conta Referencial - ECF	Valores debitados na Contabilidade (b)	Diferenças omitidas (b-a)
Provisão de Gratificações	25.523.711,54	410101001100 410101001050	3.01.01.07.01.02	26.796.619,38	1.272.907,84
Provisões de Contingência	3.610.853,58	410701	3.01.01.07.01.29	26.992.108,97	23.381.255,39

O Contribuinte, em impugnação, relatou que adicionou as provisões para contingências cíveis, fiscais e trabalhistas escrituradas em sua ECD nas contas contábeis nº 410701001001 – Provisão contingências trabalhistas, 410701001002 – Provisão contingências fiscais, 410701001003 – Provisão contingências cíveis e 410701001099, conforme o Doc. 08 da Impugnação (fls. 14.711-14.717); e que a diferença apontada pela fiscalização corresponderia ao somatório dos lançamentos credores efetuados nessas contas, conforme o quadro sintético a seguir, que apresenta:

Conta contábil	Descrição	Total débito	Total crédito	Movimentação
410701001001	Provisão contingências trabalhistas	R\$15.397.642,99	R\$1.672.440,26	R\$13.725.202,73
410701001002	Provisão contingências fiscais	R\$731.818,25	R\$13.343.509,71	-R\$12.611.691,46
410701001003	Provisão contingências cíveis	R\$10.862.647,73	R\$4.893.435,10	R\$5.969.212,63
410701001099	Provisão para contingência	R\$50,00	R\$3.493.311,76	-R\$3.493.311,76
Total		R\$26.992.158,97	R\$23.402.696,83	R\$3.589.462,14

Informa, ainda, que **há uma de diferença de R\$21.441,44** entre a movimentação apurada pelos Livros Razão das contas contábeis acima (R\$ 3.589.462,14) e o montante adicionado em sua apuração de IRPJ e CSLL em sua ECF (R\$3.610.853,58) **que se refere a ajustes de saldos na provisão de contingências fiscais** registrada na conta contábil nº 410701001002, divergência identificada a partir da alteração dos sistemas contábeis e ajustado mediante lançamento extemporâneo conforme permitiriam os itens 31 a 36 da Interpretação Técnica Geral (ITG) 2000 (R1).

Assim, afirma que o seguinte lançamento presente na ECD **deveria ter sido cancelado**, tendo sido retificado tão somente na ECF retificadora.

Afirma que o total de lançamentos credores para essa conta contábil seria de R\$13.322.068,27:

Entidade:	REDE DOR SAO LUIZ S.A.			Número de Ordem do Livro:	43	
Período da Escrituração:	01/06/2015 a 31/12/2015	CNPJ:	06.047.087/0001-39			
Período Selecionado:	01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:	410701001002 - CONTINGENCIAS - FISCAIS					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 5.786.231,74		
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 324.943,58			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 5.804.352,14		
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 44.387,57			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 15.415,10			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 21.441,44		

E que o referido saldo de lançamentos credores, no valor de R\$13.322.068,27, pode ser confirmado no sistema de geração e controle das informações contábeis da Recorrente, conforme tela abaixo:

Conta	Descrição	Saldo anterior	Débito	Crédito	Mov período	Saldo atual
410701001002	PROVISAO CONTINGENCIAS - FISCAIS		731.818,25	13.322.068,27	12.590.250,02 C	12.590.250,02 C

O Acórdão Recorrido asseverou que o valor adicionado pelo Contribuinte em sua ECF (de R\$ 3.610.853,58) foi próximo ao valor da conta sintética nº 410701, cujo valor não consideraria a constituição das provisões e suas reversões, identificando a diferença de R\$ 23.381.255,39 como provisão para contingência não adicionada no ajuste do lucro líquido na apuração do lucro real.

Concluiu, ainda, que o quadro demonstrativo incluído no TVF demonstraria que a base para o cálculo das diferenças apuradas pela autoridade autuante foi a diferença entre o valor indicado na ECD (R\$ 26.992.158,97 — o Acórdão menciona equivocadamente o valor de R\$ 26.796.619,38) e na ECF retificadora (R\$ 3.610.853,58), totalizando 23.381.305,39, pois tal confronto revelaria que apenas este último montante indicado na ECF teria sido adicionado pelo Contribuinte.

Afastou a alegação de que o auto de Infração teria lançado exatamente o valor contabilizado a crédito na conta contábil sintética 410701, esclarecendo que a autoridade autuante subtraiu o total de créditos de R\$ 23.402.696,83 ao verificar o excesso de exclusões de que trataremos no item 3.3 do Voto.

Sobre a diferença de R\$21.441,44 apontada pela defesa como diferença (decorrente de erro e que deveria ser cancelada) entre a movimentação (saldo líquido) apurada

pelos Razões das contas contábeis acima (R\$3.589.462,14) e o montante adicionado em sua apuração de IRPJ e CSLL (R\$3.610.853,58) que se referiria à provisão de contingências fiscais registrada na conta contábil nº 410701001002, o Acórdão não vislumbrou prova a seu respeito.

Em Recurso Voluntário, o Recorrente insiste ter demonstrado, notadamente a partir do (doc. 08 da Impugnação – fls. 14.711-14.717), que:

- (i) adicionou em sua apuração de IRPJ e CSLL a movimentação (a diferença) de suas provisões de contingência, cujo efeito prático corresponde à adição do valor total dos lançamentos devedores (lançamento a débito como despesa em contrapartida ao lançamento a crédito na conta de provisão para contingências) e à exclusão do valor total dos lançamentos correspondentes à reversão da provisão;
- (ii) a diferença apurada pela d. fiscalização correspondia aos lançamentos credores; e
- (iii) conforme será demonstrado, o valor considerado pela fiscalização foi inferior às reversões realizadas pelo Recorrente.

Mas que mesmo assim a DRJ concluiu que não restariam verificadas as alegações do Recorrente, que a fiscalização teria considerado os lançamentos credores referentes às contingências quando analisou o suposto excesso de exclusões, e que somente haveria direito à exclusão da reversão da provisão quando o respectivo valor foi adicionado quando do lançamento original da provisão, por tratar-se de despesas indedutível.

Passando à análise, de fato é comum a prática simplificada, consistente na adição dos saldos líquidos entre as provisões constituídas e aquelas revertidas, procedimento pelo qual ao invés de adicionar as provisões em seu valor total e excluir as reversões também em seu montante total, o contribuinte adiciona em sua apuração de IRPJ e CSLL tão somente a diferença, com efeito prático equivalente à adição do valor total dos lançamentos devedores e à exclusão do valor total dos lançamentos correspondentes à reversão da provisão.

Entretanto, esta prática prejudica a rastreabilidade dos montantes excluídos e adicionados, dificultando a verificação de sua correção, notadamente considerando-se que os saldos das contas contábeis em questão podem decorrer de lançamentos de períodos anteriores, eventualmente já objeto de adição. A prática, portanto, demanda do contribuinte maior esforço probatório.

No caso em questão, o esforço centrou-se na narrativa, verossímil à luz da escrituração trazida aos autos, de que a diferença entre a ECD e a ECF, montante lançado, corresponde ao saldo credor das contas apontadas pelo contribuinte (ressalvada a diferença de R\$ 21.441,44).

A natureza da diferença de R\$ 21.441,44, registrada como provisão para contingência encontra-se demonstrada, embora não haja demonstração de que tal valor não deveria ser adicionado, afinal, foi contabilizado como provisão para contingência, não dedutível.

A quantia encontra-se escriturada na ECD relativa ao próprio período de apuração, conforme imagem abaixo, justamente como provisão para contingência:

Entidade:	REDE DOR SAO LUIZ S.A.					
Período da Escrituração:	01/06/2015 a 31/12/2015	CNPJ:	06.047.087/0001-39	Número de Ordem do Livro:	43	
Período Selecionado:	01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:	410701001002 - CONTINGENCIAS - FISCAIS					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 5.786.231,74		
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 324.943,58			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 5.804.352,14		
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 44.387,57			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214	R\$ 15.415,10			
31/12/2015	PROVISAO PARA CONTINGENCIA	214		R\$ 21.441,44		

Era de se esperar que o lançamento na ECD do período em questão indicasse algum histórico que justificasse a assertiva do contribuinte, de que a adição não era necessária. De todo modo, fato é que ela foi feita conforme lançado na ECF.

Assim, a diferença de 21.441,44 encontra-se comprovada.

Entretanto, o foco da defesa não é na diferença, esta é explicada apenas para justificar que as adições por ele realizadas correspondiam ao saldo líquido entre os lançamentos a crédito e a débito na conta de provisões.

A narrativa de fato é verossímil, sendo esta prática contábil usual. Entretanto não foi produzida a prova demandada pela prática adotada pelo contribuinte, que leva à perda da rastreabilidade dos lançamentos, vale dizer, não há prova de que houve a adição somente do saldo líquido.

Pelo exposto, mantenho esta parcela da autuação.

3.1.3 DEMAIS ITENS

O Acórdão Recorrido tratou conjuntamente das adições consideradas devidas, mas não realizadas, por sua semelhança, reproduzindo excerto do TVF em que se justifica que a autuação se deu sobre a diferença entre os valores debitados como despesa indedutível na contabilidade e aqueles adicionados na ECF.

Em Impugnação, o Recorrente asseverou que as diferenças objeto de autuação se referem a ajustes de saldos nestas contas, e que não se trataria de adições omitidas por ela, mas sim de lançamentos correspondentes ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015), equivocadamente registrado na ECD, conforme se verifica do anexo razão contábil extraído de seu sistema de gerenciamento e controle das informações contábeis. Como documentação probatória indica os documentos: doc. 09 e doc. 10 - Depósitos judiciais – PIS e Cofins, doc. 11 e doc. 12 - Resultado negativo em participação societária, doc.13 e doc 14-Brindes, doc 15 e doc 16 Doações.

Em relação às contas contábeis de Depósitos judiciais – PIS e Cofins, o Impugnante afirmou que **a despeito de ter adicionado os depósitos judiciais** efetuados para garantir a suspensão da exigibilidade das contribuições ao PIS e da Cofins discutidas judicialmente, a restrição da dedutibilidade desses montantes na apuração do IRPJ e da CSLL é ilegal e inconstitucional. O Acórdão Recorrido entendeu tratar-se de alegações que escapariam à competência da DRJ, que não poderia reconhecer inconstitucionalidade ou ilegalidade de

No mais, o Acórdão Recorrido entendeu que a documentação acostada de fato provaria que em 01/06/2015, as despesas com provisões foram deduzidas, mas não comprovaria sua correspondente adição, e que as justificativas para afastar a autuação, na essência, coincidiriam com as fornecidas na época da resposta ao TIF 13, pela qual a majoração decorreu do fato de, após a transmissão da ECF original e da primeira retificadora relativa ao período de janeiro a maio de 2015, o contribuinte ter implementado novo sistema de geração e controle de suas informações contábeis, por meio do qual foram constatadas pequenas divergências entre os balancetes e a escrituração contábil anteriormente transmitida, e que, visando à correção das informações prestadas à Administração tributária, revisou sua apuração do Lucro Real e transmitiu, em 23/1/2020, ECF retificadora, para alterar o saldo das contas contábeis e eventuais reflexos em suas adições e exclusões.

Entendeu que tais esclarecimentos implicariam confissão dos erros, e não demonstrariam a improcedência da autuação.

O Recurso Voluntário, por sua vez, reiterou as alegações da Impugnação

Avaliaremos cada um dos itens e as razões recursais nos tópicos a seguir.

3.1.3.1 DEPÓSITOS JUDICIAIS – PIS E COFINS – R\$ 105.762,56

O Recorrente alega que a restrição da dedutibilidade desses montantes na apuração do IRPJ e da CSLL representa violação à Legislação de Regência e à Constituição Federal. A alegação é genérica, já que não se aponta quais dispositivos seriam violados, e alegações de inconstitucionalidade não podem ser reconhecidas pelo CARF nos termos da Súmula nº 2, razões pelas quais afasto a tese defensiva.

Passo a analisar a linha de defesa que busca demonstrar que os valores já haviam sido adicionados na apuração tributária.

O Recorrente alega que adicionou os depósitos judiciais efetuados para garantir a suspensão da exigibilidade das contribuições ao PIS e à Cofins registrados em seu demonstrativo do resultado do exercício (“DRE”) relativo ao período de junho a dezembro de 2015, indicando como prova o doc. 03 da Impugnação, às fls. 14.523-14.529, que analisa a apuração e os valores adicionados na ECF.

Conta	Descrição	Saldo anterior	Débito	Crédito	Mov. período	Saldo atual
210401001030	GRATIFICAÇÕES A PAGAR	42.724.072,90 C	29.768.365,63	42.616.644,64	12.848.279,01 C	55.572.351,91 C
210401001053	PROVISÃO DE BANCO DE HORAS	6.651.106,03 C	4.285.326,67	200.000,00	4.085.326,67 D	2.565.779,36 C
220105	PROVISÃO P/CONTINGÊNCIAS	123.032.117,21 C	32.667.449,22	30.137.565,00	2.529.884,22 D	120.502.232,99 C
310402001004	RECEITA FINANCEIRA SWAP - MTM	61.416.876,25 C	37.128.340,16	99.838.738,32	62.710.398,16 C	124.127.274,41 C
3105	GANHOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL	105.403.235,41 C	57.670.518,74	289.667.342,55	231.996.823,81 C	337.400.059,22 C
320101001	GLOSAS	69.711.640,33 D	379.998.323,93	269.535.474,21	110.462.849,72 D	180.174.490,05 D
320101001002	GLOSAS ACEITAS	3.198.699,29 D	215.113.000,00	3.198.699,29	211.914.300,71 D	215.113.000,00 D
330101001999	OUTRAS RECEITAS NAO DEDUTIVEIS	24.073.000,00 C	5.031.587,19	56.924.057,87	51.892.470,68 C	75.965.470,68 C
410101001007	HORAS EXTRAS	12.648.984,88 D	18.070.869,37	3.221.006,77	14.849.862,60 D	27.498.847,48 D
410101001009	PROVISÃO BANCO HORAS			1.280.635,10	1.280.635,10 C	1.280.635,10 C
410101001100	PLR - PARTIC. LUCROS E RESULTADOS	23.461.518,38 D	39.546.658,89	14.022.947,35	25.523.711,54 D	48.985.229,92 D
410101001101	STOCK OPTION	4.356.000,00 D	47.601.510,10	8.387,10	47.593.123,00 D	51.949.123,00 D
410602001014	PERDAS EQUITY	30.898.970,55 D	48.248.479,60	5.391.570,70	42.856.908,90 D	73.755.879,45 D
410602001090	PROVISÃO DEVEDORES DUVIDOSOS - P.D.D	11.019.006,54 D	14.441.142,07	2.783.000,00	11.658.142,07 D	22.677.148,61 D
410701	PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS	316.314,49 D	26.992.158,97	23.381.305,39	3.610.855,58 D	3.927.168,07 D
410904001050	VALOR JUSTO SWAP	23.319.347,76 D	100.786.033,11	7.072.922,34	93.713.110,77 D	117.032.458,53 D
440101001001	PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	292.352,15 D	469.955,57	469.955,57	469.955,57 D	762.307,72 D
440101001002	COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	1.349.337,57 D	2.169.025,45	3.154,07	2.165.871,38 D	3.515.208,95 D
440101001003	BRINDES	271.505,13 D	417.050,80	21.969,03	395.081,77 D	666.586,90 D
440101001004	MULTAS POR AUTO INFRACAO	663,97 D	6.933,47	807,12	6.126,35 D	6.790,32 D
440101001005	OUTRAS DESPESAS NAO DEDUTIVEIS		12.192.365,68	7.347.587,63	4.844.778,05 D	4.844.778,05 D
440101001006	DOACOES	21.647,00 D	806.812,00	752.000,00	54.812,00 D	76.459,00 D
440101001007	MULTAS DE TRANSITO	8.745,94 D				8.745,94 D
440101001008	DOACOES NAO RECORRENTES		67,50	1.260,90	1.193,40 C	1.193,40 C

Assevera que ao analisar os Razões das contas contábeis nº 440101001001 - PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1 e 440101001002 - COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1 disponíveis em sua ECD do período de junho a dezembro de 2015 (**doc. 09 da Impugnação – fls. 14.718-14.730**), seria possível verificar que a diferença apontada pela d. fiscalização, e corroborada pelo v. acórdão recorrido, se refere a ajustes de saldo:

LIVRO RAZÃO						
Entidade: REDE DOR SAO LUIZ S.A.						
Período da Escrituração:		01/06/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 43
Período Selecionado: 01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015						
Conta Selecionada: 440101001001 - PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1						

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
Saldo Inicial --> 0,00						
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 15.904,36			
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 2.930,07		R\$ 18.834,43	D

LIVRO RAZÃO						
Entidade: REDE DOR SAO LUIZ S.A.						
Período da Escrituração:		01/06/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 43
Período Selecionado: 01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015						
Conta Selecionada: 440101001002 - COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1						

Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
Saldo Inicial --> 0,00						
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 73.404,74			
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 13.523,39		R\$ 86.928,13	D

Alega, com isso, que não se trata de adição supostamente omitida pela Recorrente, mas sim de lançamento correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015), equivocadamente registrado na ECD, conforme se verifica do anexo razão contábil extraído de seu sistema de gerenciamento e controle das informações contábeis (**doc. 10 da Impugnação – fls. 14.731-14.735**).

E finaliza demonstrando que o Razão das contas contábeis nº 440101001001 - PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1 e 440101001002 - COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1, referentes ao período de **janeiro a maio de 2015**, os ajustes equivocadamente lançados pela Recorrente em 1/6/2015 já haviam afetado o resultado do período anterior ao autuado:

LIVRO RAZÃO						
Entidade: REDE DOR SAO LUIZ S.A.						
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/05/2015			CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42	
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015						
Conta Selecionada: 440101001001 - PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial -->	0,00
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 15.904,36		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 2.930,07	R\$ 0,00	

LIVRO RAZÃO						
Entidade: REDE DOR SAO LUIZ S.A.						
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/05/2015			CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42	
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015						
Conta Selecionada: 440101001002 - COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial -->	0,00
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 73.404,74		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 13.523,39	R\$ 0,00	

Verificamos, portanto, que os mesmos lançamentos considerados não adicionados pela fiscalização tiveram sua natureza de mero ajuste de saldo comprovada pela ECD, que não foi objeto de retificação, ao menos não durante a fiscalização.

Assim, encontra-se comprovado que os lançamentos contábeis de 15.904,36; 2.930,07; 73.404,74; e 13.523,39 não deveriam ser objeto de adição no período de apuração em questão, pois correspondiam a ajustes de saldos do período anterior, de maneira que eventual adição, se não efetuada, diz respeito a período de apuração diverso do que ensejou esta autuação.

Pelo exposto, exonero esta parcela da autuação por entender comprovado não ser devida a adição da diferença de R\$ 105.762,56; já que se tratava de ajuste de saldo já adicionado no período anterior.

3.1.3.2 RESULTADO NEGATIVO EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – R\$ 284.539,31

O Recorrente alega que adicionou o resultado negativo de equivalência patrimonial registrado em seu demonstrativo do resultado do exercício (“DRE”) relativo ao período de junho a dezembro de 2015, indicando como prova o doc. 03 da Impugnação, às fls. 14.523-14.529, que analisa a apuração e os valores adicionados na ECF.

Conta	Descricao	Saldo anterior	Débito	Crédito	Mov periodo	Saldo atual
210401001030	GRATIFICACOES A PAGAR	42.724.072,90 C	29.768.365,63	42.616.644,64	12.848.279,01 C	55.572.351,91 C
210401001053	PROVISAO DE BANCO DE HORAS	6.651.106,03 C	4.285.326,67	200.000,00	4.085.326,67 D	2.565.779,36 C
220105	PROVISAO P/CONTINGENCIAS	123.032.117,21 C	32.667.449,22	30.137.565,00	2.529.884,22 D	120.502.232,99 C
310402001004	RECEITA FINANCEIRA SWAP - MTM	61.416.876,25 C	37.128.340,16	99.838.738,32	62.710.398,16 C	124.127.274,41 C
3105	GANHOS DE EQUIVALENCIA PATRIMONIAL	105.403.235,41 C	57.670.518,74	289.667.342,55	231.996.823,81 C	337.400.059,22 C
320101001	GLOSAS	69.711.640,33 D	379.998.323,93	269.535.474,21	110.462.849,72 D	180.174.490,05 D
320101001002	GLOSAS ACEITAS	3.198.699,29 D	215.113.000,00	3.198.699,29	211.914.300,71 D	215.113.000,00 D
330101001999	OUTRAS RECEITAS NAO DEDUTIVEIS	24.073.000,00 C	5.031.587,19	56.924.057,87	51.892.470,68 C	75.965.470,68 C
410101001007	HORAS EXTRAS	12.648.984,88 D	18.070.869,37	3.221.006,77	14.849.862,60 D	27.498.847,48 D
410101001009	PROVISAO BANCO HORAS			1.280.635,10	1.280.635,10 C	1.280.635,10 C
410101001100	PLR - PARTIC. LUCROS E RESULTADOS	23.461.518,38 D	39.546.658,89	14.022.947,35	25.523.711,54 D	48.985.229,92 D
410101001101	STOCK OPTION	4.356.000,00 D	47.601.510,10	8.387,10	47.593.123,00 D	51.949.123,00 D
410602001014	PERDAS EQUITY	30.898.970,55 D	48.248.479,60	5.391.570,70	42.856.908,90 D	73.755.879,45 D
410602001090	PROVISAO DEVEDORES DUVIDOSOS - P.D.D	11.019.006,54 D	14.441.142,07	2.783.000,00	11.658.142,07 D	22.677.148,61 D
410701	PROVISAO PARA CONTINGENCIAS	316.314,49 D	26.992.158,97	23.381.305,39	3.610.853,58 D	3.927.168,07 D
410904001050	VALOR JUSTO SWAP	23.319.347,76 D	100.786.033,11	7.072.922,34	93.713.110,77 D	117.032.458,53 D
440101001001	PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	292.352,15 D	469.955,57		469.955,57 D	762.307,72 D
440101001002	COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	1.349.337,57 D	2.169.025,45	3.154,07	2.165.871,38 D	3.515.208,95 D
440101001003	BRINDES	271.505,13 D	417.050,80	21.969,03	395.081,77 D	666.586,90 D
440101001004	MULTAS POR AUTO INFRACAO	663,97 D	6.933,47	807,12	6.126,35 D	6.790,32 D
440101001005	OUTRAS DESPESAS NAO DEDUTIVEIS		12.192.365,68	7.347.587,63	4.844.778,05 D	4.844.778,05 D
440101001006	DOACOES	21.647,00 D	806.812,00	752.000,00	54.812,00 D	76.459,00 D
440101001007	MULTAS DE TRANSITO	8.745,94 D				8.745,94 D
440101001008	DOACOES NAO RECORRENTES		67,50	1.260,90	1.193,40 C	1.193,40 C

Assevera que, ao analisar o Razão da conta contábil nº 410602001014 – Perdas em Investimentos disponível em sua ECD (**doc. 11 da Impugnação – fls. 14.736-14.741**), seria possível verificar que a diferença apontada pela d. fiscalização, e corroborada pelo v. acórdão recorrido, se refere a ajuste saldo:

Entidade:	REDE DOR SAO LUIZ S.A.	CNPJ:	06.047.087/0001-39	Número de Ordem do Livro:	43	
Período da Escrituração:	01/06/2015 a 31/12/2015					
Período Selecionado:	01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:	410602001014 - PERDAS EM INVESTIMENTOS					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial --> 0.00	
01/06/2015	PERDA EQUITY BARTIRA 05/2015	1	R\$ 1.989.880,70			
01/06/2015	PERDA EQUITY CAFE VERDE EXERCICIOS ANTERIORES	1	R\$ 2.745.338,48			
01/06/2015	RECL. PERDA EQUITY CAFE VERDE JAN A MAI/2015	1	R\$ 494.438,19			
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 284.539,31		R\$ 5.514.196,68	D
30/06/2015	GANHO EQUITY RM 06/2015	30	R\$ 1.068.543,06			

Alega, com isso, que não se trata de adição supostamente omitida pela Recorrente, mas sim de lançamento correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015), equivocadamente registrado na ECD, conforme se verifica do anexo razão contábil extraído de seu sistema de gerenciamento e controle das informações contábeis (**doc. 12 da Impugnação – fls. 14.742-14.743**).

E finaliza alegando que, conforme se verifica de trecho extraído do Razão da conta contábil nº 410602001014 – Perdas em Investimentos, referente ao período de janeiro a maio de 2015, o ajuste equivocadamente lançado pela Recorrente em 1/6/2015 já havia afetado o resultado do período anterior ao autuado:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.				
Período da Escrituração:		01/01/2015 a 31/05/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42
Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015				
Conta Selecionada: 410602001014 - PERDAS EM INVESTIMENTOS						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0,00	
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 209.670,06		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 83.217,15		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 65.539,31		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 284.539,31	R\$ 0,00	

Não identifiquei de maneira clara a alegada adição no documento de fls. 14.523-14.529, mas entendo que trata-se de verificação desnecessária. Isso porque os mesmos lançamentos considerados não adicionados pela fiscalização tiveram sua natureza de mero ajuste de saldo comprovada pela ECD do período anterior e do período ora sob questão.

Assim, encontra-se comprovado que a diferença de R\$ 284.539,31 não deveria ser objeto de adição no período de apuração em questão, pois correspondiam a ajustes de saldos do período anterior, de maneira que eventual adição, se não efetuada, diz respeito a período de apuração diverso do que ensejou esta autuação, qual seja, deveriam corresponder ao período de janeiro a maio de 2015, já que nele foram contabilizados a crédito afetando negativamente o resultado.

Pelo exposto, exonero esta parcela da autuação por entender comprovado não ser devida a adição da diferença de R\$ 284.539,31; já que se tratava de ajuste de saldo de período anterior.

3.1.3.3 BRINDES – R\$ 4.671,00

O Recorrente alega que adicionou despesas com brindes em seu demonstrativo do resultado do exercício (“DRE”) relativo ao período de junho a dezembro de 2015, indicando como prova o doc. 03 da Impugnação, às fls. 14.523-14.529, que analisa a apuração e os valores adicionados na ECF.

Conta	Descrição	Saldo anterior	Débito	Crédito	Mov período	Saldo atual
210401001030	GRATIFICACOES A PAGAR	42.724.072,90 C	29.768.365,63	42.616.644,64	12.848.279,01 C	55.572.351,91 C
210401001053	PROVISAO DE BANCO DE HORAS	6.651.106,03 C	4.285.326,67	200.000,00	4.085.326,67 D	2.565.779,36 C
220105	PROVISAO P/CONTINGENCIAS	123.032.117,21 C	32.667.449,22	30.137.565,00	2.529.884,22 D	120.502.232,99 C
310402001004	RECEITA FINANCEIRA SWAP - MTM	61.416.876,25 C	37.128.340,16	99.838.738,32	62.710.398,16 C	124.127.274,41 C
3105	GANHOS DE EQUIVALENCIA PATRIMONIAL	105.403.235,41 C	57.670.518,74	289.667.342,55	231.996.823,81 C	337.400.059,22 C
320101001	GLOSAS	69.711.640,33 D	379.998.323,93	269.535.474,21	110.462.849,72 D	180.174.490,05 D
320101001002	GLOSAS ACETITAS	3.198.699,29 D	215.113.000,00	3.198.699,29	211.914.300,71 D	215.113.000,00 D
330101001999	OUTRAS RECEITAS NAO DEDUTIVEIS	24.073.000,00 C	5.031.587,19	56.924.057,87	51.892.470,68 C	75.965.470,68 C
410101001007	HORAS EXTRAS	12.648.984,88 D	18.070.869,37	3.221.006,77	14.849.862,60 D	27.498.847,48 D
410101001009	PROVISAO BANCO HORAS			1.280.635,10	1.280.635,10 C	1.280.635,10 C
410101001100	PLR - PARTIC. LUCROS E RESULTADOS	23.461.518,38 D	39.546.658,89	14.022.947,35	25.523.711,54 D	48.985.229,92 D
410101001101	STOCK OPTION	4.356.000,00 D	47.601.510,10	8.387,10	47.593.123,00 D	51.949.123,00 D
410602001014	PERDAS EQUITY	30.898.970,55 D	48.248.479,60	5.391.570,70	42.856.908,90 D	73.755.879,45 D
410602001090	PROVISAO DEVEDORES DUVIDOSOS - P.D.D	11.019.006,54 D	14.441.142,07	2.783.000,00	11.658.142,07 D	22.677.148,61 D
410701	PROVISAO PARA CONTINGENCIAS	316.314,49 D	26.992.158,97	23.381.305,39	3.610.853,58 D	3.927.168,07 D
410904001050	VALOR JUSTO SWAP	23.319.347,76 D	100.786.033,11	7.072.922,34	93.713.110,77 D	117.032.458,53 D
440101001001	PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	292.352,15 D	469.955,57		469.955,57 D	762.307,72 D
440101001002	COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	1.349.337,57 D	2.169.025,45	3.154,07	2.165.871,38 D	3.515.208,95 D
440101001003	BRINDES	271.505,13 D	417.050,80	21.969,03	395.081,77 D	666.586,90 D
440101001004	MULTAS POR AUTO INFRACAO	663,97 D	6.933,47	807,12	6.126,35 D	6.790,32 D
440101001005	OUTRAS DESPESAS NAO DEDUTIVEIS		12.192.365,68	7.347.587,63	4.844.778,05 D	4.844.778,05 D
440101001006	DOACOES	21.647,00 D	806.812,00	752.000,00	54.812,00 D	76.459,00 D
440101001007	MULTAS DE TRANSITO	8.745,94 D				8.745,94 D
440101001008	DOACOES NAO RECORRENTES		67,50	1.260,90	1.193,40 C	1.193,40 C

Assevera que, ao analisar o Razão contábil da conta nº 440101001003 - Brindes disponível em sua ECD (**doc. 13 da Impugnação – fls. 14.744-14.750**), seria possível verificar que a diferença apontada pela d. fiscalização, e corroborada pelo v. acórdão recorrido, se refere a ajuste saldo.

LIVRO RAZÃO							
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.					
Período da Escrituração:		01/06/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 43	
Período Selecionado:		01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:		440101001003 - BRINDES					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
					Saldo Inicial --> 0,00		
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 4.671,00		R\$ 4.671,00	D	

Alega, com isso, que não se trata de adição supostamente omitida pela Recorrente, mas sim de lançamento correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015), equivocadamente registrado na ECD, conforme se verifica do anexo razão contábil extraído de seu sistema de gerenciamento e controle das informações contábeis (**doc. 14 da Impugnação – fls. 14.751-14.752**).

E finaliza alegando que, conforme se verifica de trecho extraído do Razão da conta contábil nº 440101001003 - Brindes, referente ao período de janeiro a maio de 2015, o ajuste equivocadamente lançado pela Recorrente em 1/6/2015 já havia afetado o resultado do período anterior ao autuado:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.				
Período da Escrituração:		01/01/2015 a 31/05/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42
Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015				
Conta Selecionada:		440101001003 - BRINDES				
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial -->	0.00
31/05/2015	REC REC VALOR REF NF 00000175	151	R\$ 136,00			
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 43.017,82		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 73.203,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 4.040,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 2.730,54		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 9.713,76		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 12.946,20		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 18.495,56		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 39.804,86		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.205,05		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 8.089,20		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 2.979,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 32.578,14		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 5.601,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 4.671,00	R\$ 0,00	

Assim, encontra-se comprovado que a diferença de R\$ 4.671,00 não deveria ser objeto de adição no período de apuração em questão, pois correspondiam a ajustes de saldos do período anterior, de maneira que eventual adição, se não efetuada, diz respeito a período de apuração diverso do que ensejou esta autuação, qual seja, deveriam corresponder ao período de janeiro a maio de 2015, já que nele foram contabilizados a crédito afetando negativamente o resultado.

Pelo exposto, exonero esta parcela da autuação por entender comprovado não ser devida a adição da diferença de R\$ 4.671,00; já que se trata de ajuste de saldo de período anterior.

3.1.3.4 DOAÇÕES – R\$ 500,00

O Recorrente alega que adicionou despesas com brindes em seu demonstrativo do resultado do exercício (“DRE”) relativo ao período de junho a dezembro de 2015, indicando como prova o doc. 03 da Impugnação, às fls. 14.523-14.529, que analisa a apuração e os valores adicionados na ECF.

Conta	Descrição	Saldo anterior	Débito	Crédito	Mov período	Saldo atual
210401001030	GRATIFICACOES A PAGAR	42.724.072,90 C	29.768.365,63	42.616.644,64	12.848.279,01 C	55.572.351,91 C
210401001053	PROVISAO DE BANCO DE HORAS	6.651.106,03 C	4.285.326,67	200.000,00	4.085.326,67 D	2.565.779,36 C
220105	PROVISAO P/CONTINGENCIAS	123.032.117,21 C	32.667.449,22	30.137.565,00	2.529.884,22 D	120.502.232,99 C
310402001004	RECEITA FINANCEIRA SWAP - MTM	61.416.876,25 C	37.128.340,16	99.838.738,32	62.710.398,16 C	124.127.274,41 C
3105	GANHOS DE EQUIVALENCIA PATRIMONIAL	105.403.235,41 C	57.670.518,74	289.667.342,55	231.996.823,81 C	337.400.059,22 C
320101001	GLOSAS	69.711.640,33 D	379.998.323,93	269.535.474,21	110.462.849,72 D	180.174.490,05 D
320101001002	GLOSAS ACETITAS	3.198.699,29 D	215.113.000,00	3.198.699,29	211.914.300,71 D	215.113.000,00 D
330101001999	OUTRAS RECEITAS NAO DEDUTIVEIS	24.073.000,00 C	5.031.587,19	56.924.057,87	51.892.470,68 C	75.965.470,68 C
410101001007	HORAS EXTRAS	12.648.984,88 D	18.070.869,37	3.221.006,77	14.849.862,60 D	27.498.847,48 D
410101001009	PROVISAO BANCO HORAS			1.280.635,10	1.280.635,10 C	1.280.635,10 C
410101001100	PLR - PARTIC. LUCROS E RESULTADOS	23.461.518,38 D	39.546.658,89	14.022.947,35	25.523.711,54 D	48.985.229,92 D
410101001101	STOCK OPTION	4.356.000,00 D	47.601.510,10	8.387,10	47.593.123,00 D	51.949.123,00 D
410602001014	PERDAS EQUITY	30.898.970,55 D	48.248.479,60	5.391.570,70	42.856.908,90 D	73.755.879,45 D
410602001090	PROVISAO DEVEDORES DUVIDOSOS - P.D.D	11.019.006,54 D	14.441.142,07	2.783.000,00	11.658.142,07 D	22.677.148,61 D
410701	PROVISAO PARA CONTINGENCIAS	316.314,49 D	26.992.158,97	23.381.305,39	3.610.853,58 D	3.927.168,07 D
410904001050	VALOR JUSTO SWAP	23.319.347,76 D	100.786.033,11	7.072.922,34	93.713.110,77 D	117.032.458,53 D
440101001001	PIS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	292.352,15 D	469.955,57		469.955,57 D	762.307,72 D
440101001002	COFINS S/ ISS - PROC 2008.51.01.015013-1	1.349.337,57 D	2.169.025,45	3.154,07	2.165.871,38 D	3.515.208,95 D
440101001003	BRINDES	271.505,13 D	417.050,80	21.969,03	395.081,77 D	666.586,90 D
440101001004	MULTAS POR AUTO INFRACAO	663,97 D	6.933,47	807,12	6.126,35 D	6.790,32 D
440101001005	OUTRAS DESPESAS NAO DEDUTIVEIS		12.192.365,68	7.347.587,63	4.844.778,05 D	4.844.778,05 D
440101001006	DOACOES	21.647,00 D	806.812,00	752.000,00	54.812,00 D	76.459,00 D
440101001007	MULTAS DE TRANSITO	8.745,94 D				8.745,94 D
440101001008	DOACOES NAO RECORRENTES		67,50	1.260,90	1.193,40 C	1.193,40 C

Assevera que, ao analisar o Razão contábil da conta nº 440101001006 - Doações disponível em sua ECD (**doc. 15 da Impugnação – fls. 14.753-14.755**), seria possível verificar que a diferença apontada pela d. fiscalização, e corroborada pelo v. acórdão recorrido, se refere a ajuste saldo.

LIVRO RAZÃO							
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.					
Período da Escrituração:		01/06/2015 a 31/12/2015		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 43	
Período Selecionado:		01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015					
Conta Selecionada:		440101001006 - DOACOES					
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C	
					Saldo Inicial --> 0.00		
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 500,00		R\$ 500,00	D	

Alega, com isso, que não se trata de adição supostamente omitida pela Recorrente, mas sim de lançamento correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015), equivocadamente registrado na ECD, conforme se verifica do anexo razão contábil extraído de seu sistema de gerenciamento e controle das informações contábeis (**doc. 16 da Impugnação – fls. 14.756-14.757**).

E finaliza alegando que, conforme se verifica de trecho extraído do Razão da conta contábil nº 440101001006 - Doações, referente ao período de janeiro a maio de 2015, o ajuste equivocadamente lançado pela Recorrente em 1/6/2015 já havia afetado o resultado do período anterior ao autuado:

LIVRO RAZÃO						
Entidade: REDE DOR SAO LUIZ S.A.						
Período da Escrituração: 01/01/2015 a 31/05/2015			CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42	
Período Selecionado: 01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015						
Conta Selecionada: 440101001006 - DOACOES						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
					Saldo Inicial -->	0.00
08/01/2015	VALOR REF BOL 001001245 NACC	8	R\$ 380,00		R\$ 380,00	D
12/01/2015	VALOR REF RC 000226400 HMB	12	R\$ 2.264,00		R\$ 2.644,00	D
06/02/2015	VALOR REF BOL 300819735 NACC	37	R\$ 380,00		R\$ 3.024,00	D
12/02/2015	VALOR REF RC 000247200 HMB	43	R\$ 2.472,00		R\$ 5.496,00	D
12/03/2015	VALOR REF RC 000002537 HMB	71	R\$ 2.537,00		R\$ 8.033,00	D
24/03/2015	VALOR REF BOL 300846261 NACC	83	R\$ 380,00		R\$ 8.413,00	D
26/03/2015	VALOR REF NF 000014867 CAB	85	R\$ 1.436,00			
26/03/2015	VALOR REF NF 000014135 CAB	85	R\$ 1.436,00		R\$ 11.285,00	D
31/03/2015	VALOR REF RC 000001522 MITRA	90	R\$ 500,00		R\$ 11.785,00	D
09/04/2015	VALOR REF RC 000263200 HMB	99	R\$ 2.632,00		R\$ 14.417,00	D
16/04/2015	VALOR REF BOL 300874311 NACC	106	R\$ 380,00		R\$ 14.797,00	D
30/04/2015	VALOR REF NF 000015204 CAB	120	R\$ 1.436,00		R\$ 16.233,00	D
15/05/2015	VALOR REF RC 000001000 HMB	135	R\$ 1.000,00		R\$ 17.233,00	D
21/05/2015	VALOR REF RC 000001500 HMB	141	R\$ 1.500,00		R\$ 18.733,00	D
25/05/2015	VALOR REF RC 000253400 HMB	145	R\$ 2.534,00		R\$ 21.267,00	D
27/05/2015	VALOR REF BOL 300898431 NACC	147	R\$ 380,00		R\$ 21.647,00	D
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 14.939,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 4.308,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.900,00		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 500,00	R\$ 0,00	

Assim, encontra-se comprovado que a diferença de R\$ 500,00 não deveria ser objeto de adição no período de apuração em questão, pois correspondiam a ajustes de saldos do período anterior, de maneira que eventual adição, se não efetuada, diz respeito a período de apuração diverso do que ensejou esta autuação, qual seja, deveriam corresponder ao período de janeiro a maio de 2015, já que nele foram contabilizados a crédito afetando negativamente o resultado.

Pelo exposto, exonero esta parcela da autuação por entender comprovado não ser devida a adição da diferença de R\$500,00; já que se trata de ajuste de saldo de período anterior.

3.2 EXCLUSÕES INDEVIDAS

A segunda suposta infração apontada no TVF, e corroborada pelo v. acórdão recorrido, diz respeito a exclusões supostamente indevidas do lucro real apurado pela Recorrente em dezembro de 2015 (fls. 14.339-14.343), sintetizadas no quadro abaixo:

Contas de Exclusões - ECF 23/01/2020	Valor Lançado na ECF	Conta Contábil cf. Resp. TIF 12/13	Conta Referencial - ECF	Valor Lançado a crédito na Contabilidade (b)	Diferenças ou inexactidões (a-b)
Reversão - Provisão de Glosa	211.914.300,71	320101001002	3.01.01.01.02.01	234.658,95	211.679.641,76
Reversão da Provisão PLR (Gratificações)	12.675.432,53	410101001100	3.01.01.07.01.02	1.443.295,36	11.232.137,17
Reversão Prov. de Banco de Horas - Horas Extras	17.654.554,17	410101001007 410101001009	3.01.01.07.01.02	3.585.326,67	14.069.227,50
Reversão Provisão de Contingência	6.140.737,80	410701	3.01.01.07.01.29	23.402.696,83	-17.261.959,03
Total de Reversões de Provisões	248.385.025,21			28.665.977,81	219.719.047,40

A autoridade fiscal partiu dos valores informados na ECF entregue em 23/01/2020, que ao ser retificada, promoveu variações na apuração do Lucro Real por conta do aumento no valor das exclusões de reversão provisões não dedutíveis.

3.2.1.1 EXCLUSÃO – GLOSAS MÉDICAS

Em relação às exclusões relativas a Glosas Médicas, o Acórdão Recorrido considerou que estava correta a decisão da autoridade autuante pela exclusão indevida da Reversão de Provisão de Glosas Médicas, conforme já abordado no tópico anterior, diante da ausência de adição das correspondentes provisões.

O Recorrente reitera que a constituição da provisão teria sido adicionada em períodos anteriores, *nos mesmos moldes* já explanados no item 3.1.1 deste voto, de maneira que, feita a adição quando da constituição provisão para glosas médicas, as exclusões das correspondentes reversões seriam corretas.

No tópico 3.1.1, analisou-se a autuação que recaiu sobre adições supostamente não realizadas de provisões para glosas médicas, sobre a diferença apurada de R\$6.761.336,76.

Consideramos comprovado que desse total, R\$ 6.526.677,95 correspondem a *ajuste de saldo* do período de apuração anterior (janeiro a maio de 2015), que não merece adição no período de apuração de junho a dezembro de 2015.

A adição da diferença de **R\$ 234.658,81** não foi comprovada, razão pela qual a autuação correspondente foi mantida, e agora verificamos que o Recorrente excluiu em sua ECF esta mesma quantia, sendo a exclusão admitida pela fiscalização, conforme se verifica no quadro que sintetiza as exclusões de reversões de provisões por glosas médicas, abaixo:

Contas de exclusões - ECF 23/1/2020	Valor lançado na ECF (a)	Conta contábil cf. TIF 12/13	Conta referencial - ECF	Valores lançados a crédito na contabilidade (b)	Diferenças ou inexactidões (b-a)
Reversão - Provisão de Glosa	R\$211.914.300,71	320101001002	3.01.01.01.02.01	R\$234.658,95	R\$211.679.641,76

Verifica-se que a quantia questionada é a diferença entre o mesmo valor de R\$ 234.658,81 cuja exclusão foi admitida já que a adição foi confirmada na autuação, e as exclusões lançadas na ECF (R\$ 211.914.300,71).

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 12, o Recorrente alegou que o valor de R\$ 211.914.300,71 foi originado da conta Glosas Aceitas, código nº 320101001002, cujos lançamentos se anularam quando efetuados em contrapartida à conta Provisão de Glosas código nº 320101001001, pois ambas são contas de resultado. A fiscalização, diante disso, entendeu que

a diferença de 211.679.641,76 não poderia ser objeto de exclusão, já que os lançamentos a débito e a crédito ocorreram ambos em contas de resultado, anulando-se sem impactar o resultado. Vejamos os lançamentos:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico	Número	NºLinha
30/06/2015	320101001002	GLOSAS ACETAS	D	80.530.000,00		80.530.000,00	D	GLOSA NO MES	30	247.714
30/06/2015	320101001001	PROVISA O DE GLOSAS	C		80.530.000,00	80.530.000,00	D	GLOSA NO MES	30	247.715
30/06/2015	320101001001	PROVISA O DE GLOSAS	D	3.198.699,29		77.331.300,71	D	RECLASSIFICAÇÃO DE SALDO PROVISA O DE GL	30	291.682
30/06/2015	320101001002	GLOSAS ACETAS	C		3.198.699,29	77.331.300,71	D	RECLASSIFICAÇÃO DE SALDO PROVISA O DE GL	30	291.683
31/08/2015	320101001002	GLOSAS ACETAS	D	7.150,67		77.338.451,38	D	REALIZACAO GLOSAS	92	787.774
31/08/2015	320101001001	PROVISA O DE GLOSAS	C		7.150,67	77.338.451,38	D	REALIZACAO GLOSAS	92	787.775
30/11/2015	320101001002	GLOSAS ACETAS	D	134.583.000,00		211.921.451,38	D	GLOSA NO MES	183	1.591.963
30/11/2015	320101001001	PROVISA O DE GLOSAS	C		134.583.000,00	211.921.451,38	D	GLOSA NO MES	183	1.591.964

A isso, o Recorrente asseverou que a reversão efetuada compreende também as provisões constituídas em períodos anteriores, de maneira que o procedimento por ela adotado não evidenciaria que a natureza dos lançamentos contábeis seria de reversão de provisão, mas que isso poderia ser visualizado por meio da conta contábil nº **110201990003 - CONV. DIVERSOS – GLOSAS**, cuja imagem colaciona:

Conta contábil	Descrição	Débito	Crédito	Movimentação do período
110201990003	CONV. DIVERSOS - GLOSAS	R\$215.355.658,95	R\$110.713.707,97	R\$104.641.950,98

Assim, embora a reversão da provisão de glosas médicas não tenha impactado diretamente o resultado do período de apuração de junho a dezembro de 2015, tal provisão havia sido adicionada em períodos anteriores, razão pela qual a exclusão agora, quando da reversão, seria devida. Ou seja, tratar-se-iam de provisões adicionadas em períodos anteriores que estariam sendo agora excluídas.

Esclarece ainda, que apesar de a reversão de provisão para glosas médicas ter sido superior ao montante considerado na apuração de IRPJ e CSLL do período de junho a dezembro de 2015, o ajuste teria considerado apenas os saldos totais por operadora de plano de saúde, conforme arquivo não paginável que acosta à Impugnação como doc. Nº 17.

Novamente, o Recorrente tenta explicar os lançamentos contábeis partindo da premissa de que fazia seus lançamentos pelos saldos líquidos, ou seja, adicionava ou excluía os saldos líquidos entre as provisões constituídas e aquelas revertidas, procedimento pelo qual ao invés de adicionar as provisões em seu valor total e excluir as reversões também em seu montante total, o contribuinte excluía de sua apuração de IRPJ e CSLL tão somente a diferença, com efeito prático equivalente à adição do valor total dos lançamentos devedores e à exclusão do valor total dos lançamentos correspondentes à reversão da provisão.

Entretanto, esta prática prejudica a rastreabilidade dos montantes excluídos e adicionados, dificultando a verificação de sua correção, notadamente considerando-se que os

saldos das contas contábeis em questão reconhecidamente decorrem de lançamentos de períodos anteriores, eventualmente já objeto de adição. A prática, portanto, demanda do contribuinte maior esforço probatório, que não logrou êxito no caso em questão.

Não se comprova que as exclusões correspondem a valores já adicionados em períodos anteriores, o que inviabiliza a exclusão das correspondentes alegadas reversões.

Nesta parcela, portanto, nego provimento ao pleito mantendo a glosa.

3.2.1.2 EXCLUSÃO – DEMAIS ITENS

Com relação aos **demais itens**, o Acórdão Recorrido considerou que em relação às demais exclusões indevidas pelas reversões das provisões PRL (gratificações), Banco de Horas-Horas Extra e Contingência, elas formaram lançamentos típicos de reversão de provisão, com provisão retificadora do ativo, efetuado o lançamento a débito na conta retificadora do ativo e a crédito no resultado, concluindo que neste formato, elas poderiam ser excluídas, se a despesa de provisão já foi adicionada anteriormente.

O Acórdão frisa que, não obstante o impugnante apresentar a forma que utiliza na apuração das adições e exclusões ao lucro líquido de um período, inclusive indicando o Doc 18 (fls. 14.759) contendo memória de cálculo, tais argumentos não seriam suficientes para comprovar a improcedência da diferença apurada pela autoridade autuante no montante de R\$ 8.039.405,64.

Afirma, também que seria insuficiente apenas a afirmativa de que as diferenças representariam ajustes de saldo, decorrentes de lançamento equivocadamente registrado pelo Impugnante em sua ECF, correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015).

Pontuou, por fim, que a diferença entre os valores dos créditos apurados na ECF e ECD (R\$ 6.140.737,80 - R\$ 23.402.696,83 = - R\$ 17.261.959,03) não refletiu em um montante considerado como exclusão indevida, sendo inclusive utilizado para reduzir as diferenças das reversões de gratificação e horas extras [(R\$ 11.232.137,17 + 14.069.227,50 = R\$ 25.301.364,67 + (- 17.261.959,03) = 8.039.405,64)].

O Recorrente, por sua vez, combate as diferenças apuradas pela fiscalização como exclusões indevidas para as contas Reversão de provisão de gratificações (PLR), Reversão de provisão de banco de horas e horas extras e Reversão de provisão para contingência, em síntese sob o mesmo argumento de que essas contas de resultado registram outras despesas além das provisões para PLR, provisão de banco de horas e horas e provisão para contingência, que teria adotado procedimento gerencial, para que os valores adicionados e excluídos correspondessem ao saldo líquido, correspondente à movimentação patrimonial, fazendo-os, individualmente, para cada uma dessas três contas de provisão, os seguintes lançamentos:

“(i) Adição: movimentação da conta de resultado, ou seja, a diferença entre lançamentos devedores e credores; e

(ii) Exclusão: diferença entre (i) movimentação patrimonial e (ii) valor adicionado na apuração de IRPJ e CSLL.”

3.2.1.2.1 REVERSÃO DE PROVISÃO DE GRATIFICAÇÕES (PLR)

O Recorrente afirma que, ao analisar os demonstrativos contábeis juntados pela d. fiscalização (fls. 14.130-14.135), verificou que foram considerados apenas os lançamentos credores efetuados nessas contas.

Conforme demonstrado nos parágrafos 37 a 43 de sua Impugnação (fls. 14.417-14.418), contudo, o Recorrente adicionou em sua apuração de IRPJ e CSLL, a título de provisão para PLR, apenas a movimentação da conta contábil nº 410101001100 - PLR -PARTIC. LUCROS E RESULTADOS, ou seja, a diferença entre os valores lançados a crédito e a débito.

Nesse sentido, considerando que essa conta de resultado registra outras despesas além das provisões para PLR, a Recorrente adotou o seguinte procedimento gerencial, para que os valores adicionados e excluídos correspondessem à respectiva movimentação patrimonial:

(i) Adição: movimentação da conta de resultado, ou seja, a diferença entre lançamentos devedores e credores; e(ii) Exclusão: diferença entre (i) movimentação patrimonial e (ii) valor adicionado na apuração de IRPJ e CSLL.

Assim, conforme memória de cálculo anexa (doc. 18 da Impugnação – fls. 14.758-14.759), o somatório das adições e exclusões efetuadas pela Recorrente em sua apuração de IRPJ e CSLL correspondem à movimentação de sua conta patrimonial referente à provisão para PLR e sua respectiva reversão, de maneira que o Recorrente não incorreu em excesso de exclusão.

Vejamos a imagem da memória de cálculo:

	PLR / Gratificações	Horas Extras	Contingências	Perdas	Glosas
Adição	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	110.462.849,72
Exclusão	- 12.675.432,53	- 17.654.554,17	- 6.140.737,80	-	- 211.914.300,71
Efeito Líquido - LALUR	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 101.451.450,99
Mov. Patrimonial	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 104.641.950,98
Mov Resultado	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	- 101.451.450,99

A mera memória de cálculo, contudo, não soluciona a perda de rastreabilidade causada pelo procedimento contábil adotado, razão pela qual não vislumbro prova acerca do direito defendido pelo Recorrente.

3.2.1.2.2 REVERSÃO DE PROVISÃO DE BANCO DE HORAS E HORAS EXTRAS

Ao analisar os demonstrativos contábeis juntados pela d. fiscalização (fls.14.172-14.174), o Recorrente verificou que foram considerados apenas os lançamentos credores efetuados nessas contas.

Conforme anexa memória de cálculo e razões das contas contábeis nº 410101001007 – Horas extras e 410101001009 – Provisão banco de horas (doc. 19 da Impugnação – fls. 14.760-15.084), o Recorrente esclarece que adicionou em sua apuração de IRPJ e CSLL, a título de provisão para banco de horas, apenas a movimentação dessas contas, ou seja, a diferença entre os valores lançados a crédito e a débito.

O Recorrente esclarece que a diferença de R\$1.627.190,04 entre (i) a movimentação apurada pelos Razões das contas contábeis acima e (ii) o montante adicionado em sua apuração de IRPJ e CSLL se a refere a ajuste de saldo:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.				
Período da Escrituração:		01/06/2015 a 31/12/2015		CNPJ:	06.047.087/0001-39	
Período Selecionado:		01 de Junho de 2015 a 31 de Dezembro de 2015			Número de Ordem do Livro: 43	
Conta Selecionada:		410101001007 - HORAS EXTRAS				
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
Saldo Inicial -->					0.00	
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 1.288.468,24			
01/06/2015	AJUSTE DE SALDO	1	R\$ 338.721,80		R\$ 1.627.190,04	D

Conforme demonstrado nos parágrafos 31 a 33 do Recurso Voluntário, referido ajuste decorreu de lançamento equivocadamente registrado pela Recorrente em sua ECD, correspondente ao encerramento de período anterior (janeiro a maio de 2015).

A despeito dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrente, a DRJ concluiu que referidas justificativas não eram suficientes para afastar a autuação.

Conforme se verifica, contudo, de trecho extraído do Razão da conta contábil nº 410101001007 – Horas extras, referente ao período de janeiro a maio de 2015, o ajuste equivocadamente lançado pelo Recorrente em 1/6/2015 já havia afetado o resultado do período anterior ao autuado:

LIVRO RAZÃO						
Entidade:		REDE DOR SAO LUIZ S.A.		CNPJ: 06.047.087/0001-39		Número de Ordem do Livro: 42
Período da Escrituração:		01/01/2015 a 31/05/2015		Período Selecionado:		01 de Janeiro de 2015 a 31 de Maio de 2015
Conta Selecionada: 410101001007 - HORAS EXTRAS						
Data	Histórico	Nº do Lançamento	Débito	Crédito	Saldo do Dia	D/C
				Saldo Inicial -->	0.00	
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 813.043,18		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 2.071.702,58		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 172.309,42		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.333.944,02		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 271.782,16		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 226.231,66		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 956.614,83		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 182.076,18		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 1.288.468,24		
31/05/2015	PELO ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	152		R\$ 335.868,46	R\$ 0,00	

Nesse sentido, considerando que essas contas de resultado registram outras despesas além das provisões para banco de horas e horas extras, o Recorrente adotou o seguinte procedimento gerencial, para que os valores adicionados e excluídos correspondessem à respectiva movimentação patrimonial:

(i) Adição: movimentação das contas de resultado, ou seja, a diferença entre lançamentos devedores e credores; e

(ii) Exclusão: diferença entre (i) movimentação patrimonial e (ii) valor adicionado na apuração de IRPJ e CSLL.

Assim, conforme memória de cálculo anexa (**doc. 18 da Impugnação – fls. 14.758-14.759**), o somatório das adições e exclusões efetuadas pela Recorrente em sua apuração de IRPJ e CSLL corresponderiam à movimentação de sua conta patrimonial referente à provisão para banco de horas e sua respectiva reversão, de maneira que o Recorrente não incorreu em excesso de exclusão. Vejamos a imagem da memória de cálculo:

	PLR / Gratificações	Horas Extras	Contingências	Perdas	Glosas
Adição	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	110.462.849,72
Exclusão	- 12.675.432,53	- 17.654.554,17	- 6.140.737,80	-	- 211.914.300,71
Efeito Líquido - LALUR	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 101.451.450,99
Mov. Patrimonial	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 104.641.950,98
Mov Resultado	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	- 101.451.450,99

Entendo comprovado que a diferença de R\$1.627.190,04 entre (i) a movimentação apurada pelos Razões das contas contábeis acima e (ii) o montante adicionado em sua apuração de IRPJ e CSLL se a refere a ajuste de saldo, diante da coincidência de valores com os registros contábeis.

3.2.1.2.3 REVERSÃO DE PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIA

O Recorrente afirma que excluiu de sua apuração do IRPJ e da CSLL a reversão de provisão para contingência registrada em sua contabilidade, relativa ao período de junho a dezembro de 2015 (doc. 03 da Impugnação – fls. 14.523-14.529).

A despeito de ter sido adotado o procedimento previsto na legislação tributária, a d. fiscalização, corroborada pelo v. acórdão recorrido, entendeu que a diferença de R\$ 17.261.959,03 foi excluída a menor da apuração do lucro real pela Recorrente.

Ao analisar os Razões das contas contábeis nº 410701001001 – Provisão contingências trabalhistas, 410701001002 – Provisão contingências fiscais, 410701001003 – Provisão contingências cíveis e 410701001099 – Provisão para contingência, o Recorrente verificou que a d. autoridade fiscal considerou apenas os lançamentos credores efetuados nessas contas.

Conforme demonstrado nos parágrafos 44 a 55 do Recurso, contudo, o Recorrente teria adicionado em sua apuração de IRPJ e CSLL, a título de provisão para contingência, apenas as movimentações dessas contas contábeis, ou seja, a diferença entre os valores lançados a crédito e a débito.

Nesse sentido, considerando que as contas de resultado registram outras despesas além das provisões para contingência, o Recorrente adotou o seguinte procedimento gerencial, para que os valores adicionados e excluídos correspondessem à respectiva movimentação patrimonial:

(i) Adição: movimentação das contas de resultado, ou seja, a diferença entre lançamentos devedores e credores; e

(ii) Exclusão: diferença entre (i) movimentação patrimonial e (ii) valor adicionado na apuração de IRPJ e CSLL.

Assim, conforme memória de cálculo anexa (doc. 18 da Impugnação – fls.14.758-14.759), o somatório das adições e exclusões efetuadas pelo Recorrente em sua apuração de IRPJ e CSLL correspondem à movimentação de sua conta patrimonial referente às provisões para contingência e suas respectivas reversões. Vejamos a imagem da memória de cálculo:

	PLR / Gratificações	Horas Extras	Contingências	Perdas	Glosas
Adição	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	110.462.849,72
Exclusão	- 12.675.432,53	- 17.654.554,17	- 6.140.737,80	-	- 211.914.300,71
Efeito Líquido - LALUR	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 101.451.450,99
Mov. Patrimonial	12.848.279,01	- 4.085.326,67	- 2.529.884,22	-	- 104.641.950,98
Mov Resultado	25.523.711,54	13.569.227,50	3.610.853,58	-	- 101.451.450,99

A mera memória de cálculo, contudo, não soluciona a perda de rastreabilidade causada pelo procedimento contábil adotado, razão pela qual não vislumbro prova acerca do direito defendido pelo Recorrente.

3.3 DEDUÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS GERAIS (OUTROS INSTRUMENTOS DE DÍVIDA E DEBÊNTURES NÃO CONVERSÍVEIS):

O TVF menciona que o Recorrente elevou seu grau de endividamento por meio de empréstimos e da emissão de debêntures não conversíveis em ações, incorrendo assim em elevadas despesas financeiras em prol de terceiros, pois parcela desses recursos teria sido disponibilizada a partes relacionadas sem a cobrança de juros nem a conversão em participação societária, o que implicaria indedutibilidade das respectivas despesas financeiras para o Recorrente.

O TVF analisa os Balanços Patrimoniais do Recorrente e identifica o aumento de lançamentos em contas de ativo com partes relacionadas, ao mesmo tempo em que os passivos do Recorrente cresciam, situação cuja causa entendeu esclarecida pelas notas explicativas nºs 7, 12 e 13 das demonstrações financeiras, que evidenciariam que os repasses não sofreriam a incidência de quaisquer encargos e tampouco teriam prazo para devolução.

Vejamos a nota explicativa nº 7:

As demais transações com partes relacionadas referem-se a transferências de recursos entre as empresas, sendo que os principais saldos são eliminados nas demonstrações financeiras consolidadas. Estes saldos entre partes relacionadas não são corrigidos e não tem prazo de vencimento e a expectativa de recebimento é substancialmente no exercício social subsequente. Os saldos remanescentes no consolidado correspondem a transferências de recursos para empresas investidas cujo controle das operações é compartilhado. O intuito é o de impulsionar as operações da investida, e a expectativa é que o pagamento seja realizado através do caixa de suas operações.

A seguir, vejamos a Nota Explicativa nº 12:

12. Empréstimos e financiamentos--Continuação

Os principais financiamentos foram captados com objetivo de efetuar aquisições de empresas, e para obras de expansão dos hospitais. Em garantia aos empréstimos e financiamentos foram oferecidas ações representativas de 3,1% do capital social da Companhia e cessão fiduciária de direitos creditórios. Após o último laudo de avaliação econômica preparado por avaliadores independentes e emitido em junho de 2015 as ações em garantia passam a representar 8,6% do capital social da Companhia, devido a contratação de novos empréstimos e financiamentos com ações cedidas em garantia.

Adicionalmente às garantias prestadas, estão previstos em alguns contratos de empréstimos e financiamentos a manutenção de *covenants*. Estes compreendem a avaliação de indicadores determinados contratualmente baseados na dívida líquida, EBITDA e o resultado financeiro. Até a presente data não houve qualquer descumprimento desses *covenants*.

Por sua vez, a nota explicativa nº 13, que trata das Debêntures, esclarece que as emissões estão vinculadas ao plano de crescimento do grupo:

13. Debêntures a pagar--Continuação

Estas emissões de debêntures estão vinculadas ao plano de crescimento do Grupo, conforme mencionado na Nota 1.

Por fim, o TVF afasta as justificativas fornecidas pelo Recorrente em fiscalização, e.g. a explicação de que tratar-se-ia de recursos remetidos a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital, contratos de Conta Corrente e rateio de serviços compartilhados.

O Recorrente, por sua vez, assevera que as despesas correspondentes seriam necessárias a suas atividades, pois (i) os repasses foram realizados no contexto do plano de expansão da rede de hospitais, que engloba a realização de investimentos indiretos pela Impugnante, e (ii) o objeto social da Impugnante engloba a participação em outras sociedades, de modo que fomentar as atividades das investidas é uma de suas finalidades sociais.

Além disso, assevera que teria com suas partes ligadas, a quem repassados os recursos, contratos de conta corrente e contrato de rateio de cursos, bem como alega que parte dos valores repassados teria a natureza de Adiantamento para Futuro aumento de Capital (AFAC).

3.3.1 O ÔNUS DA PROVA DO REPASSE SEM JUROS

Diferentemente do que ocorre no processo administrativo nº 19311.720039/2020-13, nestes autos o Recorrente não alega que a autoridade autuante não teria demonstrado que o repasse de recursos captados pelo Recorrente perante terceiros seria gratuito. Trata-se, portanto, de ponto não controvertido.

3.3.2 AFAC

Inicialmente, devo esclarecer que entendo inexistir no ordenamento pátrio qualquer ato legal que preveja prazo máximo para a conversão de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital - AFAC em participações societárias sob pena de sua configuração como mútuo, posição bem retratada no AC 9303-012.913, cuja ementa a seguir colaciono:

"ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. FALTA DE NORMA ESPECÍFICA PARA DESCARACTERIZAR A OPERAÇÃO DE AFAC COM ENQUADRAMENTO COMO OPERAÇÃO DE MÚTUO. IOF.

Não cabe desenquadrar uma operação como AFAC, caracterizando-a como mútuo para fins de exigência do IOF, sustentando, entre outros, como motivação o fato de o contribuinte não ter observado os requisitos dispostos pelo Parecer Normativo CST 17/84 e IN SRF 127/88, que impuseram, entre outros, a observância de prazo limite para a capitalização dos AFACs. Tais atos, inclusive,

foram formalmente revogados, vez que se referiam a dispositivo do Decreto-Lei 2.065/83, que tratava de correção monetária de Balanços."

Dirirjo, portanto, desta premissa firmada pelo Acórdão Recorrido, que se fia no prazo de 120 dias contados a partir do encerramento do período-base em que a pessoa jurídica ligada tenha recebido os recursos, eleito sem respaldo legal pelo Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, e na necessidade de conversão na primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual subsequente, também prevista sem respaldo legal na IN SRF 127/88.

Isso não dispensa, contudo, o Contribuinte de provar a natureza dos recursos transferidos, nem lhe outorga a faculdade de decidir a posteriori qual a natureza dos recursos aportados.

No caso em questão, a autoridade autuante entendeu não provada a alegação de que parcela dos recursos lançados à conta de partes relacionadas se referiam a AFAC conforme a planilha apresentada pelo contribuinte e reproduzida na fl. 14.351 (página 133 do TVF), a seguir reproduzida:

Código conta	Conta/Descrição	Saldo em 31/12/16	Valor indicado como AFAC	Valor Conta-corrente
1.2.01.02.001045 2.2.01.07.001042	HOSPITAL FLUMINENSE	16.342.419,31	16.342.419,31	-
1.2.01.02.001201 2.2.01.07.001201	HOSPITAL SANTA HELENA S/A	64.497.484,58	21.950.324,57	42.547.160,01
1.2.01.02.001038	PMJ ASSESSORIA CONSULTORIA FINANCEIRA LT	87.539.773,30	87.539.773,30	-
1.2.01.02.001085	RODIN EMPREENDIMENTOS	1.848.105,65	1.848.105,65	-
1.2.01.02.001167	QUINTA DOR EMP. IMOB.	16.265.107,21	16.265.107,21	-
1.2.01.02.001186	CAMPINAS EMPREENDIMENTOS	45.049.000,00	45.049.000,00	-
1.2.01.02.001195	SANTA LUZIA II EMPREENDIMENTOS	326.106.907,02	52.579.529,00	273.527.378,02
1.2.01.02.001196	VILA LOBOS EMPREENDIMENTOS	184.522.941,38	184.522.941,38	-
1.2.01.02.001246	EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS	9.618.146,81	9.618.146,81	-
1.2.01.02.001258	GNI 01	29.654.319,98	29.654.319,98	-
1.2.01.02.001263	HOSPITAL DE RIBEIRAO PIRES	5.436.039,57	5.436.039,57	-
	Soma	786.880.244,81	470.805.706,78	316.074.538,03

Frisou, ainda, ser inverossímil a alegação de mero erro, já que à época da escrituração já havia no Leiaute nº 1 da ECF de agosto de 2015, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis no 60/2015 já havia a conta nº 1.01.02.09.06 de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – Ativo – Circulante e a conta nº 1.02.01.01.04 Adiantamento para Futuro Aumento de Capital – Ativo – Longo Prazo do ativo não circulante.

Pontuou, também, que os documentos apresentados pelo Recorrente não comprovaram os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital, já que as Atas das Assembleias que deliberaram sobre o aumento de capital se referiam à conversão de créditos detidos pela Rede D'Or São Luiz na companhia investida e não sobre eventual capitalização de valores de AFAC, informação refletida também nos boletins de subscrição de ações.

Além disso, consignou que na contabilidade as transferências dos recursos foram escrituradas como mútuos, sem menção à conversão de AFACs.

Por fim, esclarece que em maio de 2017 identificou na contabilidade do Recorrente lançamentos de ajustes para transferir saldos de determinadas contas questionadas para conta de AFAC, o que interpretou como alteração da natureza das operações com efeitos tão somente a partir de 2017.

O Acórdão Recorrido, embora fiando-se no prazo de 120 dias previsto pelo Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, reforça a linha adotada pelo TVF demonstrando não só a falta de deliberação que atribuisse aos recursos a natureza de AFAC, como também que a contabilidade infirmava esta natureza e que praticamente todos os aumentos de capital das partes ligas em questão haviam capitalizado direitos creditórios do Recorrente, e não AFAC.

O Recorrente, por sua vez, alega ter acostado aos autos no doc. 33 da Impugnação Atas e Contratos que atestariam a natureza de AFAC, que foram desconsiderados pelo Acórdão Recorrido sob o argumento de que mencionariam tão somente a “conversão de créditos”, entendimento atécnico do Fisco, já que os adiantamentos para futuro aumento de capital representam, até o momento da capitalização, um crédito devido pela investidora

Alega também haver erro pois teriam sido considerados saldos de AFAC apontados para o ano de 2016 conforme esclareceu ainda em fiscalização na planilha de fl. 425

Passo à análise.

A natureza de determinada transferência de recursos deve ser provada pelo Recorrente, notadamente quando a natureza defendida é contraditória com sua própria escrita contábil.

Tratando-se de sociedades de elevado porte, é esperável que algum registro escrito contemporâneo sobre a natureza dos aportes houvesse. As relações entre controladas e controladora muitas vezes pecam pelo excesso de informalidade, mas tratando-se de sociedade auditada por auditoria independente e investida por terceiros, causa no mínimo espécie admitir que recursos desta monta captados no mercado transitem de maneira tão informal e sejam escriturados com natureza distinta da pretendida.

Afastada a necessidade de conversão em 120 dias ou na primeira oportunidade para tanto (1ª AGE ou 1ª Alteração Contratual), entendo que a retificação da escrita contábil realizada em 2017 não necessariamente representa alteração da natureza das transferências com efeitos meramente prospectivos, mas pode sim revelar o intento de retificação de um registro equivocado, notadamente tratando-se de retificação anterior ao início da fiscalização.

Contudo, a escrita contábil deve estar amparada por documentação de suporte que faça prova da retidão de seus registros, o que não se verifica no caso em questão.

Assim, muito embora seja verossímil que a alteração dos registros nas contas nº 120102001045 – Hospital Fluminense, nº 120102001038 – PMJ Assessoria Consultoria Financeira e

nº 120102001085 – RODIN Empreendimentos, transferindo seus valores para a conta nº 110602001050 – Adiantamento p/ Futuro Aumento de Capital, a alteração não se encontra amparada por qualquer documento de suporte.

Sobre as Atas e Contratos alegadamente acostados sob o doc. de nº 33 da Impugnação, verificamos que o Doc. 33 que se inicia à fl. 22.309 traz alterações contratuais que mencionam a conversão de créditos detidos pelo Recorrente em participações societárias. De fato, é possível entender que os recursos transferidos a título de AFAC consistam em créditos em sentido lato, mas diante das especificidades técnicas envolvendo os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital e da amplitude do termo créditos, seria fundamental algum outro elemento probatório que corroborasse a alegação da Recorrente.

Por outro lado, tal especificidade se verifica por exemplo em algumas das atas de assembleia em que se deliberou pela capitalização, colacionadas no Doc. 33, cuja imagem trago aos autos e a seguir comento:

VILLA LOBOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS - Fl. 22312:

2. AUMENTO DE CAPITAL

2.1 Os sócios resolvem, por unanimidade, aprovar o aumento do capital social da Sociedade de R\$ 10.000,00 para R\$ 193.590.364,00, um aumento, portanto, de R\$ 193.580.364,00, mediante a emissão de 193.580.364 novas quotas, nominativas e com valor nominal, ao preço de emissão de R\$1,00 (um real) cada, todas subscritas e integralizadas pelo sócio REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., mediante a conversão de créditos por ele detidos contra a Companhia, aportes esses registrados na contabilidade da Sociedade, ora reconhecidos e ratificados pelo sócio PMJ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.

2.2 Em virtude da deliberação tomada no item anterior, a Cláusula 5ª do Contrato Social do Sociedade passará a vigorar com a seguinte redação:

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 193.580.364,00, valor distinto dos R\$ 184.522.941,38 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida.

Hospital Santa Helena - Fl. 22324:

HOSPITAL SANTA HELENA S.A.
CNPJ Nº 00.049.791/0001-44
NIRE Nº 33.3.0030881-4

**ATA DE ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA
REALIZADA EM 05 DE OUTUBRO DE 2018**

1. Data, Horário e Local: No dia 05 de outubro de 2018, às 11 horas, na sede do Hospital Santa Helena S.A. ("Companhia"), localizada na Cidade de Brasília, no Distrito Federal, no SHLN Conjunto D, Asa Norte, CEP 70770-560.

2. Convocação e Presenças: Dispensada convocação, nos termos do artigo 124, §4º, da Lei nº 6.404/76, em virtude da presença do acionista representando a totalidade do capital social votante da Companhia, conforme se verifica das assinaturas constantes do Livro de Presença de Acionistas.

3. Mesa: Presidente: Otávio de Garcia Lazcano; Secretário: Henrique Cipriano Policastro

4. Deliberações tomadas pelo acionista representando a totalidade do capital social da Companhia:

4.1. Aprovar, por unanimidade e sem ressalvas, o aumento do capital social da Companhia, em R\$ 42.547.160,01 (quarenta e dois milhões, quinhentos e quarenta e sete mil, cento e sessenta reais e um centavo), através da capitalização do Aporte para Futuro Aumento de Capital ("AFAC") realizado pela única acionista Rede D'Or São Luiz S.A., passando o capital social de R\$ 109.456.344,29 (cento e nove milhões, quatrocentos e cinquenta e seis mil, trezentos e quarenta e quatro reais e vinte e nove centavos) para R\$ 152.003.504,30 (cento e cinquenta e dois milhões, três mil quinhentos e quatro reais e trinta centavos), sem a emissão de novas ações.

A Ata menciona a capitalização de suposto AFAC no montante de 42.547.160,01, exatamente o valor que o contribuinte alegou tratar-se de recurso transferido por força do contrato de conta corrente, conforme a planilha de fl. 425 por ele fornecida ao atender à fiscalização. A ata, portanto, é contraditória às informações prestadas pelo próprio contribuinte, não merecendo fé.

HOSPITAL ALPHA-MED LTDA – FL. 2233

1. AUMENTO DE CAPITAL

1.1 Os sócios resolvem, por unanimidade, aprovar o aumento do capital social da Sociedade de R\$ 669.736,00 para R\$ 7.122.788,00, um aumento, portanto, de R\$ 6.453.052,00, mediante a emissão de 645.305.200 novas quotas, nominativas e com valor nominal, ao preço de emissão de R\$0,01 (um centavo de real) cada, sendo 425.836.901 subscritas e integralizadas pelo sócio REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., e 219.468.299 subscritas e integralizadas pelo sócio GNI02 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., mediante a conversão de créditos por eles detidos

contra a Sociedade, aportes esses registrados na contabilidade, que são reconhecidos e ratificados por ambos os sócios.

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 6.453.052,00, valor distinto dos R\$ 9.618.146,81 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida.

GN101 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA – FL. 22348**1. AUMENTO DE CAPITAL**

1.1 Os sócios resolvem, por unanimidade, aprovar o aumento do capital social da Sociedade de R\$ 10.000,00 para R\$ 29.664.619,00, um aumento, portanto, de R\$ 29.654.619,00, mediante a emissão de 29.654.619 novas quotas, nominativas e com valor nominal, ao preço de emissão de R\$1,00 (um real) cada, todas subscritas e integralizadas pelo sócio REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., mediante a conversão de créditos por ela detidos contra a Companhia, aportes esses contabilizados na Sociedade, ora reconhecidos pelo sócio PMJ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 29.654.619,00, valor aproximado, mas distinto dos R\$ 29.654.319,98 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida.

GN101 EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA – FL. 22348**1. AUMENTO DE CAPITAL**

1.1. Os sócios resolvem, por unanimidade, aprovar o aumento do capital social da Sociedade em R\$ 879.502,09 (oitocentos e setenta e nove mil reais, quinhentos e dois reais e nove centavos), através da capitalização do Aporta para Futuro Aumento de Capital (“AFAC”) realizado pela sócia Rede D’Or, passando o capital social de R\$ 26.153.582,00 (vinte e seis milhões, cento e cinquenta e três mil, quinhentos e oitenta e dois reais), para R\$ 27.033.084 (vinte e sete milhões, trinta e três mil e oitenta e quatro reais), desconsiderando-se os centavos, mediante a emissão de 879.502 (oitocentas e setenta e nove mil, quinhentas e duas) novas quotas representativas do capital social, com valor nominal de R\$ 1,00, cada uma.

1.2. Ratificar que a sócia PMJ não acompanhou o aumento do capital social ora realizado, renunciando expressamente neste ato ao seu direito de preferência.

Na quarta alteração contratual da GN101, verifica-se a capitalização de suposto AFAC no montante de R\$ 879.502,09, frente aos R\$ 29.654.319,98 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida. Ademais, somando-se a capitalização de que ora se trata à anterior, de R\$ 29.654.619,00, ultrapassamos em muito o valor apontado pelo contribuinte na própria planilha de fls. 425 como AFAC, diferenças e inconsistências não esclarecidas.

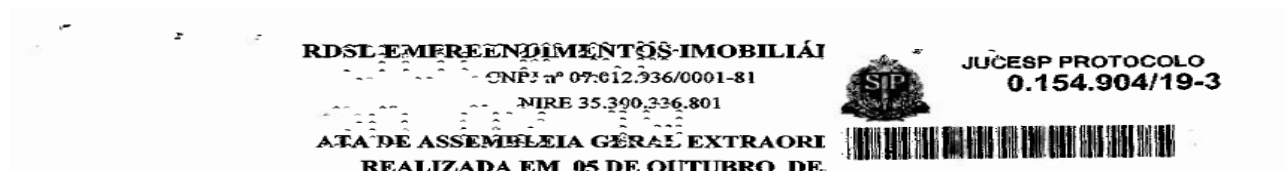
HOSPITAL RIBEIRÃO PIRES - FL. 22368

I – AUMENTO DE CAPITAL

- 1.1 As sócias resolvem, por unanimidade, aprovar o aumento do capital social da Sociedade de R\$270.000,00 para R\$6.808.489,00, um aumento, portanto, de R\$ 6.538.489,00, mediante a emissão de 6.538.489 novas quotas, nominativas e com valor nominal, ao preço de emissão de R\$1,00 (um real) cada, sendo totalmente subscritas e integralizadas pelo sócio Noventa e Nove Participações S.A., mediante a conversão de créditos por ele detidos contra a Sociedade, em virtude de aportes de capital que totalizam R\$6.538.489,00, aportes esses ora reconhecidos e ratificados pelo sócio Rede D'Or São Luiz S.A.

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 6.538.489,00, valor distinto dos R\$ 5.436.039,57 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida.

RDSL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS - FL. 22377



1. **Data, Horário e Local:** No dia 05 de outubro de 2018, às 15 horas, na sede da RDSL Empreendimentos Imobiliários S.A. (“Companhia”), localizada na Cidade e Estado de São Paulo, à Avenida Santo Amaro nº 722, 7º andar, conjunto 72, CEP 04.506-000.

2. **Convocação e Presenças:** Dispensada convocação, nos termos do artigo 124, §4º, da Lei nº 6.404/76, em virtude da presença do acionista representando a totalidade do capital social da Companhia, conforme se verifica da assinatura constante do Livro de Presença de Acionistas.

3. **Mesa:** Presidente: Otávio de Garcia Lazcano; Secretário: Henrique Cipriano Policastro

4. **Deliberações tomadas pelo acionista representando a totalidade do capital social da Companhia:**

4.1. Aprovar, por unanimidade e sem ressalvas, o aumento do capital social da Companhia, em R\$ 45.100,00 (quarenta e cinco mil e cem reais), através da capitalização do Aporte para Futuro Aumento de Capital (“AFAC”) realizado pela única acionista Rede D’Or São Luiz S.A., passando o capital social de R\$ R\$ 20.717.381,00 (vinte milhões, setecentos e dezessete mil, trezentos e oitenta e um reais, para R\$ 20.762.481,00 (vinte milhões, setecentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e oitenta e um reais), mediante a emissão de 45.100 (quarenta e cinco mil e cem) novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, conforme boletim de subscrição que constitui o Anexo I a presente ata.

Trata-se de ata capitalizando suposto AFAC do Recorrente de R\$45.100,00, mas a sociedade capitalizada, segundo a planilha de fl. 425 teria recebido AFACs de R\$10.226.145,00, divergência de valores não esclarecida. Ademais, não há qualquer outro elemento que revele que os aportes em questão seriam AFAC, além da planilha e da ata que sequer corresponde ao valor da planilha.

PMJ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS – FL. 22386

4. Deliberações tomadas pelo acionista representando a totalidade do capital social:

- 4.1. Aprovar o aumento do capital social da Companhia em R\$104.222.031,00 (cento e quatro milhões, duzentos e vinte e dois mil, trinta e um reais), passando de R\$64.750.000,00 (sessenta e quatro milhões, setecentos e cinquenta mil reais) para R\$168.972.031,00 (cento e sessenta e oito milhões, novecentos e setenta e dois mil, trinta e um reais), mediante a emissão de 104.222.031 (cento e quatro milhões, duzentas e vinte e duas mil e trinta e uma) novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, ao preço de emissão de R\$1,00 (um real) por ação, fixado na forma do artigo 170, §1º, da Lei nº 6.404/76, conforme boletim de subscrição que constitui o Anexo I a presente ata.
- 4.2. As novas ações emitidas por força do aumento de capital aprovado no item 4.1 acima são, neste ato, totalmente subscritas e integralizadas pela única acionista da Companhia, a REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., por meio da conversão de créditos detidos pela acionista contra a Companhia, no valor de R\$104.222.031,00 (cento e quatro milhões, duzentos e vinte e dois mil, trinta e um reais), devidamente registrado na contabilidade da Companhia.

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 104.222.031,00, valor distinto dos R\$ 87.539.773,30 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida.

PMJ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS – FL. 22.402

4. Deliberações tomadas pelo acionista representando a totalidade do capital social da Companhia:

- 4.1. Aprovar, por unanimidade e sem ressalvas, o aumento do capital social da Companhia, em R\$ 113.313.259,21 (cento e treze milhões, trezentos e treze mil, duzentos e cinquenta e nove reais e vinte e um centavos), através da capitalização do Aporte para Futuro Aumento de Capital ("AFAC") realizado pela única acionista Rede D'Or São Luiz S.A., passando o capital social de R\$ 168.972.031,00 (cento e sessenta e oito milhões, novecentos e setenta e dois mil e trinta e um reais), para R\$ 282.285.290,21 (duzentos e oitenta e dois milhões, duzentos e oitenta e cinco mil, duzentos e noventa reais e vinte um centavos), mediante a emissão de 113.313.259 (cento e treze milhões, trezentas e treze mil, duzentas e cinquenta e nove) novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, conforme boletim de subscrição que constitui o Anexo I a presente ata.
- 4.2. As novas ações emitidas por força do aumento de capital aprovado no item 4.1 acima são, neste ato, totalmente subscritas e integralizadas pela única acionista da Companhia, a Rede D'Or São Luiz S.A..

A Ata menciona o aumento de capital de R\$ 113.313.259,21, valor distinto dos R\$ 87.539.773,30 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida. A ata tampouco menciona a integralização mediante a conversão de créditos.

HOSPITAL FLUMINENSE S.A. – FL. 22413

4. Deliberações tomadas pela acionista representando a totalidade do capital social da Companhia:

- 4.1. Aprovar o aumento do capital social da Companhia de R\$ 1.400.000,00 para R\$ 36.376.258,00, um aumento, portanto, de R\$ 34.976.258,00, mediante a emissão de 34.976.258 novas ações, nominativas e sem valor nominal, ao preço de emissão de R\$1,00 (um real) por ação, fixado na forma do artigo 170, §1º, da Lei nº 6.404/76, todas subscritas e integralizadas pela acionista REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., na forma do boletim de subscrição (Anexo I), mediante a conversão de créditos por ela detidos contra a Companhia, aportes estes devidamente registrados na contabilidade da Companhia.

A Ata menciona a conversão de créditos de R\$ 34.976.258,00, valor distinto dos R\$ 16.342.419,31 apontados como AFAC na planilha de fls. 425 apresentada em fiscalização e reproduzida no TVF, diferença não esclarecida

HOSPITAL FLUMINENSE S.A. – FL. 22431

- 4.2. Aprovar, por unanimidade e sem ressalvas, o aumento do capital social da Companhia, no valor de R\$ 6.390.228,01 (seis milhões, trezentos e noventa mil, duzentos e vinte e oito reais e um centavo), mediante capitalização de Aumento Futuro de Capital ("AFAC") realizado pela acionista REDE D'OR SÃO LUIZ S.A., passando o capital social de R\$ 36.376.258,00 (trinta e seis milhões, trezentos e setenta e seis mil, duzentos e cinquenta reais), para R\$ 42.766.486,01 (quarenta e dois milhões, setecentos e sessenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e seis reais e um centavo), mediante a emissão de 6.390.228 (seis milhões, trezentas e noventa mil, duzentas e vinte e oito) novas ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal, conforme boletim de subscrição que constitui o Anexo I a presente ata.

Trata-se de ata capitalizando suposto AFAC do Recorrente de R\$6.390.228,01, mas a sociedade capitalizada, segundo a planilha de fl. 425 teria recebido AFACs de R\$16.342.419,31, divergência de valores não esclarecida. Ademais, não há qualquer outro elemento que revele que os aportes em questão seriam AFAC, além da planilha e da ata que sequer corresponde ao valor da planilha.

Tais inconsistências exemplificadas nos casos acima se repetem, ou seja, parte das atas menciona a capitalização de AFAC, parte a capitalização de créditos, e parte o mero aumento de capital, todas, porém, indicam valores distintos daqueles indicados na planilha, sendo as

divergências não explicadas. Mesmo quando os valores da ata/alteração contratual e da planilha coincidem, não há qualquer documentação de suporte adicional que demonstre a natureza de AFAC eleita contemporaneamente aos fatos.

Pelo exposto, afasto a alegação de que tratam-se de AFACs, negando provimento ao Recurso a este respeito.

3.3.3 RATEIO DE DESPESAS

O Recurso voluntário assevera que teria sido desconsiderada pela autoridade fiscal a existência de um centro de serviços compartilhados (“CSC”), mencionado durante o procedimento fiscal (fls. 420-423), que englobaria a centralização e o rateio de gastos correspondentes aos departamentos administrativos da Recorrente e de suas coligadas e controladas.

O Documento de fls. 420 a 423 de fato menciona a existência de um Centro de Serviços Compartilhado, mas a prova trazida aos autos não o confirma.

Em resposta ao solicitado nos Termos de Intimação Fiscal nº 01 e 02, a fiscalizada alegou que foram lançados na conta contábil nº 120102001 “Conta Corrente Emp. Ligadas e Controladas” os seguintes valores que não se confundiriam com mútuos:

d) pagamentos e recebimentos referentes a rateios de despesas corporativas de interesse comum das empresas do mesmo grupo a que pertence a INTIMADA, que incluem despesas de gestão financeira, planejamento estratégico, contabilidade e fiscal, controladoria, recursos humanos, jurídico, marketing, ações de pesquisa e gestão administrativa em geral, gestão de suprimentos, gestão médica, operacional, de tecnologia da informação, entre outras despesas corporativas gerais, cujas contrapartidas foram lançadas na conta de ativo nº 110604001011 “Contas a Receber – Serviços Compartilhados” de sua escrituração contábil; e

O Recorrente, foi intimado a esclarecer os critérios de rateio, mas não o fez, vejamos o pedido de esclarecimento contido no TIF nº 3:

2. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 a empresa informa que nas contas de código nº 120102001 foram escriturados valores relativos ao pagamento de despesas compartilhadas. Porém, no Anexo 1 apresentado, não foram apontadas as contas relativas ao código nº 120102001, nem como chegou aos valores dos saldos apontados naquele documento (Item 3, alínea d). Esclarecer os critérios de rateio dos serviços compartilhados, bem como indicar as contas analíticas relativas ao grupo de “conta corrente de empresas ligadas e controladas” que se enquadram nessa situação.

Essa singela demonstração que seria premissa de um contrato de compartilhamento de custos não veio aos autos.

O Acórdão Recorrido calca-se nesta ausência e também na falta de outras demonstrações. Vejamos:

“Assim, encontra-se a Solução de Consulta nº 08 de 1º de janeiro de 2012 (SC nº 8/2012) que, dentre outros assuntos, especifica esse rateio de despesa, motivo pelo qual apresentamos parte de sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.

RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se:

- a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos;
- b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas;
- c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes;
- d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade;
- e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.”

Mesmo assim, o Recorrente não comprovou que parte dos recursos que transitaram pelas contas examinadas pela Fiscalização corresponderiam a despesas administrativas compartilhadas pelas empresas, nem demonstrou qual teria sido o rateio previamente ajustado, o gasto efetivo de cada empresa e o preço global pago pelos bens e serviços; e também, por fim, que o Recorrente, como empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços, se apropriou como despesa tão-somente da parcela que lhe caberia segundo o critério de rateio. Ou seja, não fez prova de nada que pudesse corroborar sua palavra de que se tratava de recursos decorrentes de contrato de compartilhamento de custos e serviços.

A mera alegação da existência de um centro de serviços compartilhados não se mostra suficiente para comprovar a causa dos fluxos financeiros, tratando-se, portanto, de alegação não comprovada.

3.3.4 CONTA CORRENTE

Em resposta ao solicitado nos Termos de Intimação Fiscal nº 01 e 02, a fiscalizada alegou que foram lançados na conta contábil nº 120102001 “Conta Corrente Emp. Ligadas e Controladas” os seguintes valores que não se confundiriam com mútuos:

e) pagamentos e recebimentos referentes a operações típicas de contas correntes usuais entre empresas de um mesmo grupo, em verdadeiras relações econômicas continuativas nas quais os envolvidos não se tornam propriamente credores nem devedores uns dos outros em decorrência de cada remessa que façam.

O Recorrente também defende que parcela dos recursos não teria sido repassada a título de mútuo, existindo contrato de conta corrente que albergaria tais fluxos financeiros, contrato esse de natureza distinta do mútuo.

O Acórdão Recorrido consignou que a DRJ estaria vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 50, de 2015, que muito embora tenha sido emitida para a análise da incidência de IOF, se aplicaria ao presente caso e consignaria que os contratos de conta corrente seriam uma modalidade de operação de mútuo, a despeito de possuírem características próprias.

“13 Depreende-se que a sistemática de conta corrente de forma alguma se mostra como algo incompatível com uma operação de mútuo, tendo o condão de descaracterizá-la por si só. Aliás, pelo contrário. Essa sistemática se amolda com perfeição ao fim de instrumentalizar operações de mútuo financeiro haja vista a facilidade que representa (principalmente quando envolvidas pessoas vinculadas), no que tange ao empréstimo do recurso, por uma das partes, e a posterior restituição, pela outra parte, por intermédio da mera sistemática de débitos e créditos em conta corrente. (grifei)”

Pontuou também que o STJ teria firmado posição pela incidência de IOF em tais contratos, ao julgar o RESP nº 1.239.101-RJ.

Assim, entendeu irrelevante a existência de referido contrato, bastando a ausência de ressarcimento por tais encargos pelas empresas ligadas para justificar a indedutibilidade das despesas financeiras contraídas pelo Recorrente para fornecer às pessoas jurídicas ligadas.

No Recurso Voluntário, o Recorrente defende que **os recursos financeiros objeto deste processo administrativo foram repassados no bojo de contrato** de operação de conta corrente, devidamente apresentado no curso do procedimento de fiscalização (fls. 484-489 e doc. 31 da Impugnação – fls. 22.297-22.303), celebrado por prazo indeterminado em 02/11/2008 e sucessivamente aditado para a inclusão de novas pessoas jurídicas, à medida que o plano de expansão da Companhia transcorria.

Pontuou também que os termos do contrato não deveriam causar espécie, considerando que:

“(i) As Sociedades pertencem ao mesmo grupo econômico, sendo dirigidas ou estando sob o controle de pessoas ligadas;

(ii) O grupo econômico composto pelas Sociedades efetua a gestão centralizada dos recursos financeiros por elas gerados, de forma a maximizar as suas operações, tendo em vista que o momento de geração de caixa de cada uma delas ocorre em tempos distintos; e

(iii) Em decorrência da gestão centralizada das Sociedades há entre elas um sistema de reciprocidade, pelo qual estas se utilizam dos recursos financeiros pertencentes às outras.”

Por fim alega que não existiria a disponibilização temporária de recursos por uma parte à outra que caracteriza o mútuo nos termos do artigo 586 do Código Civil.

1.- VALOR: Fica desde já autorizado pelas Partes a utilização dos recursos financeiros umas das outras sem limite de valor, sendo certo que os montantes serão lançados em planilha conjunta de créditos e débitos conforme modelo Anexo I.

2.- CIRCULAÇÃO DE RECEITAS: As receitas circularão entre as sociedades por meio de transferências eletrônicas de fundos, “pagamentos por conta e ordem” ou por qualquer outro meio documentalmente comprovado e lançado em planilha.

3.- TAXA DE JUROS: Não há incidência de juros nessas operações.

4.- PRAZO: Indeterminado, restando preestabelecida a realização de encontro de contas anual, sendo de responsabilidade do gestor a apuração de eventuais créditos ou débitos entre as Sociedades, que deverão ser quitados de parte a parte no momento da denúncia do contrato por qualquer das Partes ou em caso de rescisão integral do contrato.

Sobre a tese defensiva de que as transferências em questão ocorreriam amparadas por um contrato de conta corrente, a prova parece-me tênue. O singelo contrato não fez prova de que os recursos sob discussão eram de fato tratados como se pertencentes a um caixa único, e não se produziu prova acerca dos encontros de contas anuais aos quais o contrato faz menção.

De todo modo, independentemente da natureza das transferências, entendo ter restado demonstrado que as operações de financiamento tinham como objetivo, ao menos em parte, fornecer recursos às pessoas jurídicas detidas pelo Recorrente, de maneira que os juros incorridos na obtenção de tais recursos destinados a terceiros devem ter sua dedutibilidade analisada à luz dos requisitos de dedutibilidade que apreciaremos no item a seguir.

3.3.5 A PERTINÊNCIA DOS REPASSES GRATUITOS FACE AO OBJETO SOCIAL – ART. 299 E ART. 374 DO RIR/99

O Recorrente alega, subsidiariamente, que mesmo que restasse comprovado o repasse de recursos angariados no mercado sem o repasse dos correspondentes encargos financeiros, tais juros incorridos na captação seriam dedutíveis, seja por conta da aplicação do art. 374 do então vigente RIR/99, seja porque a despesa atenderia aos requisitos do art. 299 do mesmo RIR diante da função do Recorrente de agir como Holding Mista.

Sobre a aplicação do art. 374 do RIR/99 e sua interface com o art. 299, já tive a oportunidade de manifestar minha posição no Acórdão 1201-006.333, ocasião em que firmei a posição que ora mantenho, pela qual as despesas financeiras também se sujeitam à verificação dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/64, então consolidados no art. 299 do RIR/99. Transcrevo:

“3.1. Despesas financeiras com emissão de debêntures: art. 299 vs 374 do RIR/99

A autoridade autuante defende que o artigo 374 do RIR/99 não afasta a obrigatoriedade da observância dos critérios gerais de dedutibilidade de despesas. Dessa maneira, independentemente de os juros contarem com previsão específica acerca de sua dedutibilidade, deveriam atender aos requisitos do art. 299 do RIR/99.

O art. 299 do RIR/99 consolida as disposições gerais sobre a dedutibilidade de despesas previstas no art. 47 da Lei nº 4.506/64.

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

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

O dispositivo admite a dedutibilidade das despesas, considerando-as operacionais desde que pagas ou incorridas, necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da fonte produtora, e dedutíveis desde que usuais e normais nas atividades da empresa.

Ocorre que o então vigente parágrafo único do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (substituído pelo parágrafo primeiro que, para o presente caso, não traz alterações relevantes), consolidado no art. 374 do RIR/99 dispõe que os juros serão dedutíveis como custo ou despesa operacional, mas não ressalva a

observância dos requisitos de dedutibilidade consolidados no art. 299 do RIR/99. Verbis;

“Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):”

Na redação do Del 1.598/77:

“Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

~~Parágrafo único – Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:~~

~~a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;~~

~~b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.~~

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)”

A Contribuinte defende que o art. 374 conferiria chancela ampla e irrestrita à dedução dos juros, ressalvadas apenas as situações específicas previstas em seus incisos e parágrafo.

Por outro turno, a autoridade autuante defende a complementariedade dos dispositivos, asseverando que, respeitadas as premissas gerais de dedutibilidade do art. 299 do RIR/99, o parágrafo único do art. 374 viria para esclarecer o tratamento a ser conferido às modalidades específicas de despesas financeiras indicadas em suas alíneas.

Caso admitida a necessária observância do art. 299 do RIR/99, a questão carente de resposta passa a ser qual o parâmetro para a verificação da necessidade de determinadas despesas financeiras: seria o gasto a ser custeado com os recursos angariados, ou a assunção de obrigação perante terceiro que, dedutível ou não, era exigível da sociedade?

Há lógica na vertente defendida pelo Fisco acerca da inafastabilidade dos requisitos do art. 299 do RIR/99. Admitir que o legislador pretendeu garantir a ampla, geral e irrestrita dedução das despesas financeiras poderia culminar na paradoxal situação na qual determinado gasto deduzido como despesa é considerado indedutível (por exemplo, determinada viagem não relacionada às

atividades da empresa, ou a casa de veraneio do presidente da empresa), mas a dedução das despesas financeiras incorridas para custear justamente esse gasto considerado indedutível remanesceria inatacável.

A contabilidade corrobora a harmonia sistêmica do racional defendido pela autoridade autuante. Conforme o CPC nº 20, os juros de empréstimos contraídos para a aquisição de determinado bem do ativo não circulante que possa ser considerado um “ativo qualificável” (aquele ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos) não é despesa financeira do período, mas acresce ao custo de aquisição do bem e terá sua perda de valor contabilizada conforme a natureza desse bem (por exemplo, por depreciação). Por outro lado, os juros de empréstimos contraídos sob qualquer modalidade para a aquisição de ativos não qualificáveis serão despesa financeira do período em que incorridos, computando-se os respectivos encargos financeiros como despesa pro rata temporis, ao longo do período de financiamento. Ambas as situações merecem igual tratamento quanto à dedutibilidade das despesas financeiras, mas admitir a interpretação da Contribuinte acerca do alcance do art. 374 do RIR/99 acarreta tratamento díspar entre estas situações.

Sob essa ótica, parece-me que o parâmetro de dedutibilidade deve ser o gasto custeado (e não a mera assunção da obrigação de arcar com as despesas financeiras), desde que seja possível estabelecer um liame quantificável entre os encargos financeiros e tais gastos. Passa a fazer sentido, deste modo, determinar se o empréstimo contraído tinha como objetivo pagar a despesa glosada, ou se com ele pagou-se a despesa não glosada liberando recursos outros da entidade para a quitação das despesas efetivamente glosadas. Mas como fazê-lo?

Alguns instrumentos de financiamento simplesmente não permitem essa vinculação e, nestes casos, a fungibilidade do dinheiro impede, a priori, o estabelecimento desse liame de maneira tal a permitir a aferição dos requisitos de dedutibilidade das despesas financeiras de maneira vinculada à dedutibilidade de algum gasto no qual os recursos angariados foram empregados.

A missão é leonina, já que o dinheiro tanto não cheira à origem, como, por ser bem fungível, não contém o carimbo de seu destino e se mistura aos demais recursos da entidade tão logo ingressa em seus cofres. Assim, a restrição à dedutibilidade, nesses casos, depende da robusta demonstração do vínculo inexorável entre os recursos e referido gasto, bem como da quantificação dos recursos destinados ao referido gasto. Ausente tal demonstração pela autoridade autuante, qualquer análise de preenchimento dos requisitos de dedutibilidade deverá ser feita de forma estanque ao destino dado aos recursos.

Outros instrumentos financeiros, contudo, podem conter essa marca de nascença vinculando-os a gastos predeterminados, como se verifica nos financiamentos concedidos pelo próprio fornecedor de bens ou serviços (vendas a prazo com juros) e como em regra se verifica nos instrumentos de emissão de debêntures.

Nestes casos, a análise do preenchimento dos requisitos de dedutibilidade por meio da verificação do destino dos recursos não encontrará maiores obstáculos, e deverá ser feita.

Dito isso, penso que a visão do Fisco sobre este aspecto específico é a mais consentânea com o conceito de necessidade visto como decorrência do princípio da universalidade, pois se o gasto financiado era desnecessário, pois impertinente às atividades da entidade, também são desnecessários os encargos decorrentes do financiamento contraído para seu custeio. Será, contudo, mandatário ao Fisco estabelecer e quantificar o liame entre as despesas financeiras e o gasto considerado indedutível para que a dedutibilidade dos encargos decorrentes do financiamento seja aferida considerando-se o destino dos recursos.

Assim, concluo que o art. 374 do RIR/99 não confere carta branca à dedução de juros e encargos decorrentes de operações de financiamento, mas especifica como se dará a dedução de juros em casos particulares, respeitados os requisitos gerais do art. 299 do RIR/99. Estes requisitos deverão ser verificados à luz dos gastos que se pretendeu custear, dependendo esta verificação da prova a ser feita pelo Fisco, que deverá demonstrar vínculo dos recursos ao gasto considerado indedutível, quantificando o montante destinado a tal gasto indedutível nos casos em que os instrumentos de sua contratação/emissão não indicarem sua destinação com tal nível de detalhe.

Evidentemente, havendo no instrumento de contratação de dívida (ou de emissão de debêntures) a indicação de que parcela dos recursos destinava-se ao custeio do gasto considerado indedutível, sem contudo especificar os montantes carimbados para este fim, a falta de demonstração pela Contribuinte permitirá ao Fisco adotar a presunção hominis de que a totalidade daquele gasto indedutível foi custeada com os recursos obtidos com o financiamento e, assim, glosar a dedução dos correspondentes encargos (juros, comissões, etc) dele decorrentes.”

Analisando-se o parecer jurídico acostado aos autos pelo Recorrente, da lavra de Ricardo Mariz de Oliveira, parece-nos que as conclusões do jurista não destoam das premissas firmadas por esta relatoria, acima transcritas.

“Refraseando tudo, em princípio o intérprete não pode argumentar com liberalidade ou desnecessidade de uma despesa financeira, porque terá que se chocar com o art. 17. Entretanto, o art. 47 também está em vigor no ordenamento e, sob este, é perfeitamente cabível a averiguação se a despesa contribui ou não para a produção do lucro ou a manutenção da fonte produtora. Ou seja, a perquirição neste caso deve ser feita tendo em vista a exata noção de despesa necessária, segundo a norma do art.

47, tal como explicada no Capítulo II deste parecer.

Isto pode-se dar sem violar o sistema e as normas, porque a amplitude da norma do art. 47 é tão grande, devido ao seu caráter geral e ao seu sentido, que ela deve

ser aplicada mesmo quando alguma despesa seja submetida a alguma norma específica que, por exemplo, limite a sua dedução ou a condicione a determinada condição. Nestes casos, observado o limite ou a condição, a consequência da norma especial é a dedutibilidade da despesa, a qual, todavia, ainda depende de se tratar de despesa que também se enquadre no art. 47.

(...)

Destarte, a única situação em que o art. 17, de per si, não é suficiente para a dedução de uma despesa financeira é aquela em que essa despesa não contribua para a obtenção do lucro ou para a manutenção da fonte produtora, isto é, se não é relacionada com a empresa, dela decorrente, inerente a ela, pertinente a ela.

Pode-se imaginar que isto aconteça, por exemplo, se a pessoa jurídica efetuar o pagamento de juros devidos por um terceiro estranho à sua empresa e, ao invés de lançar a contrapartida do pagamento a débito do terceiro para ser ressarcida por ele, a lança ao seu próprio resultado.”

Firmada a indispensabilidade de atendimento aos requisitos do art. 47 da Lei nº 4.506/64, verifico que a autoridade autuante vislumbrou da própria contabilidade do Recorrente que o aumento de lançamentos em contas de ativo com partes relacionadas, ao mesmo tempo em que os passivos do Recorrente cresciam, foi justificado pelas notas explicativa das demonstrações financeiras.

A nota explicativa nº 7 expressamente menciona que as transações com partes relacionadas referiam-se à transferência de recursos sem correção monetária nem prazo de vencimento, com o objetivo de fortalecer o caixa das empresas investidas para impulsionar suas atividades.

As demais transações com partes relacionadas referem-se a transferências de recursos entre as empresas, sendo que os principais saldos são eliminados nas demonstrações financeiras consolidadas. Estes saldos entre partes relacionadas não são corrigidos e não tem prazo de vencimento e a expectativa de recebimento é substancialmente no exercício social subsequente. Os saldos remanescentes no consolidado correspondem a transferências de recursos para empresas investidas cujo controle das operações é compartilhado. O intuito é o de impulsionar as operações da investida, e a expectativa é que o pagamento seja realizado através do caixa de suas operações.

A nota Explicativa nº 12, que trata dos empréstimos e financiamentos, assevera que os principais financiamentos foram captados com o objetivo de financiar aquisições de empresas e obras de expansão de hospitais, corroborando a tese acusatória, de que tais financiamentos teriam como destino custear a expansão das investidas controladas.

Os principais financiamentos foram captados com objetivo de efetuar aquisições de empresas, e para obras de expansão dos hospitais. Em garantia aos empréstimos e financiamentos foram oferecidas ações representativas de 3,1% do capital social da Companhia e cessão fiduciária de direitos creditórios. Após o último laudo de avaliação econômica preparado por avaliadores independentes e emitido em junho de 2015 as ações em garantia passam a representar 8,6% do capital social da Companhia, devido a contratação de novos empréstimos e financiamentos com ações cedidas em garantia.

Por sua vez, a nota explicativa nº 13, que trata das Debêntures, esclarece que as emissões estão vinculadas ao plano de crescimento do grupo:

13. Debêntures a pagar--Continuação

Estas emissões de debêntures estão vinculadas ao plano de crescimento do Grupo, conforme mencionado na Nota 1.

Firmei acima, a premissa de que, identificados elementos que carimbem os recursos ao menos em parte aos destinos questionados, caberia ao Contribuinte demonstrar qual parcela dos recursos não destinou a tais fins.

A fiscalização, por sua vez, apresentou metodologia plausível para a quantificação de tais montantes, ao passo que o contribuinte não produziu provas para afastar tal quantificação, que a seguir transcrevo:

“Para se chegar ao valor das despesas não necessárias, por meio da contabilidade foram encontrados os valores de saldos diários de empréstimos passivos tomados pela companhia, sejam eles com instituições financeiras, pela emissão de debêntures, ou mesmo dos valores creditados pelas partes relacionadas (saldos credores no demonstrativo de conciliação), e feita a proporção entre os valores disponibilizados às partes relacionadas em relação aos empréstimos passivos. Em seguida, com base nessa proporção (percentual) foram calculadas as despesas financeiras não necessárias correspondentes aos empréstimos tomados pela companhia ora fiscalizada. A proporção ou percentual mensal entre a soma dos valores dos Empréstimos Passivos e os Mútuos Ativos foi assim calculada:

$$\text{Percentual (P)} = \frac{\text{média mensal dos Mútuos Ativos (A)}}{\text{média mensal da soma de Empréstimos e Mútuos Passivos (B)}}$$

Mútuos Ativos: Contas relacionadas no Demonstrativo de Conciliação com saldos devedores.

Empréstimos Passivos: Contas nº 210101 – Empréstimos Nacionais; 210102 – Empréstimos em Moeda Estrangeira; 210505001 – Debêntures a resgatar; 220101001 – Empréstimos e financiamentos; 220101002 – Empréstimos e financiamentos e 220101002 – Debêntures a resgatar e contas relacionadas no Demonstrativo de Conciliação com saldos credores.

Assim, As despesas financeiras relativas aos mútuos ativos foi obtida com a seguinte operação matemática:

Despesas de Mútuos Ativos (DA) = Despesas Financeiras Contabilizadas (D) x Percentual (P)

Despesas Financeiras Contabilizadas: São as despesas relativas às contas de empréstimos passivos acima relacionadas, ou 410901001001 – VARIACAO CAMBIAL; 410901001002 – VARIACAO MONETARIA; 410904001001 – JUROS OBRIGACOES MOEDA NACIONAL e 410904001004 – DESPESAS COM COMISSOES.”

Assim, afastadas as alegações de que os recursos se refeririam a AFAC, corrente e contrato de rateio de despesas, válido assumir que sua remessa se deu a título de mútuos sem encargos às empresas ligadas, o que nos leva à análise dos requisitos do art. 47 da Lei nº 4.506/64, sobre cuja interpretação também me manifestei no Acórdão 1201-006.333, em passagem que a seguir transcrevo ressaltando que, naquele caso, discutia-se a dedutibilidade dos juros e encargos incorridos pela sucedida investidora com a emissão de debêntures destinadas a financiar a aquisição da sucessora investida (compra alavancada):

“Portanto, não é sequer pertinente avaliar a necessidade das despesas sob a ótica de que haveria a assunção de dívida para custear a aquisição de seu próprio acervo. Estabelecido que o momento de aferição dos critérios de dedutibilidade é o da contração da obrigação, a pergunta correta a ser feita é se as despesas seriam necessárias (isto é, pertinentes) para a aquisição, pela pessoa jurídica incorporada, da pessoa jurídica adquirida incorporadora.

Vale observar, essa avaliação não permite ao Estado imiscuir-se na gestão dos negócios da Contribuinte e assumir o confortável papel de *engenheiro de obra pronta* para avaliar retrospectivamente e sem acesso a todas as informações que informaram a decisão dos administradores, se o mecanismo mais “adequado” de viabilizar a aquisição era aquele.

O critério de necessidade deve ser entendido como a mera correlação entre as atividades da empresa e os objetivos pretendidos de, ao fim e ao cabo, contribuir com a geração de receitas, ou seja, a contração de uma dívida deve ter sua necessidade aferida respondendo-se à simples pergunta sobre se aquela contração visava à manutenção ou ao incremento dos resultados da entidade, por exemplo mediante a aquisição de outra pessoa jurídica.” (g.n.)

Tal passagem leva-nos a analisar se de alguma maneira a tomada de empréstimos e a emissão e debêntures cujos recursos seriam em parte destinadas a financeira novas aquisições e a promover a expansão dessas sociedades investidas alinha-se aos interesses do controlador, Holding Mista atuante no mesmo ramo de suas investidas.

Antes disso, contudo, é oportuna a transcrição da Declaração de Voto da lavra do Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, que esmiuçou o conceito de necessidade, estabelecendo sua conexão com a teoria dos atos normais de gestão.

“Mas afinal o que vem a ser uma despesa necessária para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ?

Ricardo Mariz de Oliveira pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que pode variar de indivíduo para indivíduo¹⁴.

Nesse sentido, o referido autor propõe que **a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha**¹⁵.

Em sentido oposto, **a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais**¹⁶.

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica às suas atividades empresariais¹⁷

Ricardo Mariz de Oliveira aponta que **o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora**¹⁸.

Sobre a manutenção da fonte produtora, Kevin Holmes destaca que a doutrina de manutenção da fonte produtora tem origem na doutrina de Friedrich Benedict Wilhelm von Hermann, que escreveu sobre o tema ainda no século XIX¹⁹

Para Friedrich Hermann, renda seria a parcela dos rendimentos obtidos que são passíveis de serem consumidos por um indivíduo sem que haja prejuízo ao seu capital²⁰.

Na mesma linha, Heleno Torres assevera que somente pode haver produção de renda quando preservada a manutenção do capital original, daí a imprescindibilidade de dedução das despesas incorridas²¹.

Assim, segundo o referido autor as autoridades tributárias somente podem glosar despesas suportadas por documentação hábil e corretamente escrituradas se houver a comprovação de forma contundente dos seguintes aspectos: (i) desnecessidade da despesa; (ii) ausência de correlação com a fonte produtora de rendimentos; e (iii) ausência de causa jurídica dos contratos geradores²².

Ademais, em sentido semelhante ao de Ricardo Mariz de Oliveira, Heleno Torres afirma que somente se configura despesa não necessária aquela que envolva liberalidade no sentido objetivo legal, ou seja, ato de favor, estranho aos fins e estatutos sociais, ficando para além dos poderes conferidos à da administração da empresa²³.

Considerando que são indedutíveis as despesas estranhas aos objetivos da entidade, Edmar Andrade menciona quais são os interesses que giram em torno da atividade empresarial e que justificariam a dedutibilidade das despesas: (i) a manutenção da empresa como tal e agregação de valor a si própria de modo contínuo e crescente; e (ii) o cumprimento do desiderato que é obter resultados que possam ser repartidos entre os sócios ou acionistas²⁴.

Como se observa, são interesses amplos e somente não se enquadram neles os gastos que são suportados pela empresa e que são estranhos ao interesse da empresa, tais como gastos pessoais dos sócios e administradores cujo ônus foi suportado pela empresa.

A alusão à ideia que “não existe almoço grátis” populariza por Milton Friedman é relevante, na medida em que muitas decisões dos gestores que aparentemente podem parecer graciosas pelo fato de não serem obrigatórias, tem um objetivo mediato mais amplo de consecução dos objetivos de agregar valor à empresa, no interesse da empresa e de seus sócios ou acionistas.

Aliás, esta ideia de atendimento aos interesses da empresa (que é ignorada em grande parte das decisões do CARF, que ainda se lastreiam na questão da compulsoriedade ou não da despesa) parece levar Noé Winkler a entender que seriam dedutíveis tanto brindes oferecidos em festas natalinas, desde que os montantes a ele relativos não extrapolem os limites da modicidade, quanto gastos com reuniões de confraternização, que são usuais, além de constituírem um fator psicológico gerador de ambiente positivo, contribuindo para o melhor desempenho da atividade da empresa²⁵.

Por fim, cumpre citar que sob a perspectiva da usualidade das despesas e como ela se relaciona com o momento e contexto fático em que a despesa foi incorrida, Elidie Bifano aponta que as características das despesas operacionais variam no tempo, quer por força de novos negócios, quer por novos contextos sociais, econômicos e empresariais que se desenham, bem como pela mudança de costumes, de modo que despesas atualmente consideradas extremamente usuais como teletrabalho, 13º salário e gastos com assistência médica dos empregados nem sempre foram assim consideradas²⁶.

Após delinear o que seria uma despesa necessária, cumpre citar outras teorias que auxiliam no teste de verificação se uma determinada despesa é ou não necessária, isto é, se aquela despesa foi tomada no interesse da empresa ou em nome de algum interesse externo, como os interesses pessoais dos sócios ou administradores.

A ideia de um gasto ser estranho à empresa também pode ser explicada à luz da teoria do ato anormal de gestão.

Em sua tese de livre docência sobre “Distribuição Disfarçada de Lucros”²⁷, Luís Eduardo Schoueri analisa a teoria do ato anormal de gestão, pela qual não cabe às

autoridades fiscais julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa.

Conforme o referido autor, a atividade dos administradores deveria se fundamentar no interesse das sociedades e não nos interesses pessoais, de forma que se esta regra fosse seguida, todas as despesas seriam necessárias²⁸.

Ocorre que na prática pode ocorrer um desvio de conduta por parte dos administradores na hipótese em que eles tomem uma decisão com reflexo patrimonial na entidade que eles gerem, mas tal decisão tenha sido tomada com base nos interesses pessoais.

Nesta situação, estaríamos diante de um ato anormal de gestão. Citando o pensamento de Masson, Luís Eduardo Schoueri aponta que, para aquele autor, a anormalidade dos atos de gestão deve ser auferida por meio de critérios matemáticos, a partir da comparação de gastos da entidade com gastos equivalentes de terceiros, bem como por meio de uma análise da relação custo e benefício do ato praticado pelo gestor²⁹.

Diante de tal cenário, **Luís Eduardo Schoueri entende que a teoria do ato anormal de gestão foi positivada no artigo 47 da Lei n. 4.506/64, de modo que despesa necessária é aquela que se voltou ao incremento da empresa sob a perspectiva operacional ou econômica, não sendo dedutíveis as despesas que não possuem qualquer ligação com o interesse da empresa**, tais como gastos com liberalidades concedidas a um parente dos sócios ou administradores³⁰.

De acordo com a teoria do ato anormal de gestão, não caberia às autoridades fiscais julgar a qualidade ou os resultados da gestão financeira ou comercial de uma empresa. Nesse diapasão, ainda que eventualmente um sócio ou acionista até pudesse questionar os atos praticados pelos gestores, não há como tal questionamento se dar pelas autoridades fiscais³¹.

No mesmo sentido, Humberto Ávila acentua que as autoridades fiscais não têm qualquer ingerência sobre as escolhas diretivas a respeito da estratégia empresarial adotada ou mesmo sobre o modo pelo qual o contribuinte decide realizar o negócio ou operação³², assim como Ricardo Mariz de Oliveira pondera que não é lícito às autoridades fiscais se imiscuir nas decisões dos contribuintes, as quais competem aos administradores da pessoa jurídica³³.

Sobre este ponto acerca do questionamento sobre as decisões dos gestores de uma entidade, cabe ressaltar que gestores têm que tomar uma série de decisões relativas à vida econômica de uma empresa.

Como quaisquer seres humanos, as decisões podem estar sujeitas a falhas, de modo que todos os administradores tomam decisões certas e erradas.

No âmbito do Direito Societário, a discussão sobre responsabilização dos administradores fez com que fosse criada nos Estados Unidos da América a teoria do “business judgement rule”. Tal teoria teve origem no caso “Percy v. Millaudon,

julgado pela Suprema Corte da Louisiana em 1829, em cuja decisão foi consignado que o simples prejuízo decorrente de uma decisão não faz o administrador responsável, sendo imprescindível a comprovação de que o seu ato era inadmissível ao padrão do homem comum³⁴.

Outros casos judiciais relevantes ajudaram a conferir maiores contornos à referida teoria. No caso “Goldbold v. Branch”, julgado pela Suprema Corte do Alabama em 1847, foi consignado na decisão que se os administradores fossem responsabilizados por todos os atos praticados ou decisões erradas, nenhum homem probo aceitaria esse tipo de cargo. Por sua vez, no caso “Hodges v. New England Screw”, julgado pela Suprema Corte de Rhode Island em 1850, foi decidido que o administrador não deve ser responsabilizado pelas consequências do erro se teve boa fé e agiu nos interesses da sociedade com o devido cuidado e diligência³⁵.

No âmbito do ordenamento jurídico pátrio, cumpre citar que o artigo 154, §2º, “a”, da Lei n. 6.404/76 estabelece que o administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa, sendo vedado a ele praticar ato de liberalidade à custa da companhia.

Dessa forma, para fins de exclusão da sua responsabilização, é fundamental que o administrador tome suas decisões com base no interesse da empresa e não pratique ato de liberalidade cujo ônus recaia sobre a empresa.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica³⁶. De igual forma, Modesto Carvalhosa pondera que os atos de liberalidade constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou a prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato deste patrimônio³⁷.

Mais uma vez, **há uma certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade**, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, é interessante mencionar que Fran Martins afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia, no entanto, nos termos do artigo 154, §4º, da Lei n. 6.404/76 pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor bem como aqueles capazes de ser justificados em benefícios do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita gastos com natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público³⁸.

Sampaio de Lacerda destaca também que há atos que são aparentemente gratuitos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas³⁹.

No caso em tela, não há como atribuir um caráter de liberalidade à tomada do empréstimo que gerou os juros que estão sendo registrados como despesas e estão sendo considerados dedutíveis. Também não há se que se falar em indedutibilidade dos juros devido ao fato do empréstimo ter sido transferido para a então recorrente, uma vez que tal transferência de ônus se dá em função da sucessão patrimonial em virtude de conferência de bens, direitos e obrigações ao capital social da Recorrente.

Por fim, cabe ressaltar que durante as discussões na sessão de julgamento, foi levantada a questão de que o critério da necessidade foi criado por meio de precedentes judiciais norte-americanos a partir da ideia de que não seriam necessários gastos relacionados a outras empresas, o que não acontece no presente caso, uma vez que a Recorrente recebeu os ativos e passivos relacionados com os recursos dos empréstimos e a obrigação de pagar os empréstimos, de modo que a despesa financeira relacionada a esta obrigação é juridicamente de sua titularidade.

Assim, a título histórico, cumpre mencionar que o imposto de renda surge na Inglaterra no final do século XVIII durante o governo do primeiro ministro William Pitt, como mecanismo temporário com o propósito de arrecadar um grande volume de recursos em função dos altos gastos com as Guerras Napoleônicas⁴⁰.

As primeiras normas tributárias de imposto de renda não faziam menção às sociedades empresárias⁴¹, no entanto, como decorrência de sua crescente importância econômica, os lucros das pessoas jurídicas passaram a estar sujeitos à tributação pelo imposto de renda ⁴².

A tributação do imposto de renda nas pessoas jurídicas trouxe algumas vantagens em detrimento da tributação nas pessoas físicas, tais como a maior facilidade na apuração do montante tributável⁴³ (considerando que as pessoas jurídicas possuem escrituração contábil) e a maior concentração dos contribuintes pessoas jurídicas⁴⁴ (considerando que há um menor número de pessoas jurídicas em relação ao número de pessoas físicas), o que facilitaria não só a arrecadação, como também a fiscalização⁴⁵.

Como consequência da tributação das pessoas jurídicas pelo imposto de renda, surge a questão de quais são os gastos admissíveis como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Nesse sentido, é importante observar a construção do conceito de despesa dedutível na legislação tributária norte-americana, visto que este foi um dos primeiros países a adotar a tributação da renda da pessoa jurídica e, por conseguinte, influenciou a formação da legislação correlata de outros países.

Na seção 162 do “Internal Revenue Code”, que trata especificamente das despesas do comércio ou negócios (“trade or business expenses”), consta a regra geral de que será permitida a dedução de todas as despesas ordinárias (usuais) e necessárias pagas ou incorridas durante o ano-calendário tributável⁴⁶.

O “leading case” no qual o critério geral de dedutibilidade foi analisado no âmbito da Suprema Corte dos Estados Unidos da América foi o caso “Welch v. Helvering”, julgado em novembro de 1933 e cuja relatoria coube ao “justice” Benjamin Cardozo⁴⁷.

No referido caso, o contribuinte “Welch” havia sido executivo de uma sociedade anônima que atuava no ramo do comércio de grãos e que foi à falência. Decidido a estabelecer um negócio similar sob sua propriedade, o contribuinte pagou os débitos da companhia falida como um esforço para estabelecer o seu próprio crédito financeiro e recuperar o seu “status” e a sua reputação com os clientes da sua antiga firma⁴⁸.

O Comissário do “Internal Revenue Service” Guy Helvering sustentava a indedutibilidade dos referidos pagamentos uma vez que tais gastos não seriam ordinários, embora pudessem ter sido necessários para o desenvolvimento do novo negócio⁴⁹.

Ao comentar a decisão da Suprema Corte, John Commie destaca que embora o relator Benjamin Cardozo tenha entendido que se tratavam de despesas necessárias, na medida em que elas eram úteis e adequadas para o desenvolvimento dos negócios do contribuinte, faltava a elas as características de serem ordinárias/usuais, uma vez que não seria usual o pagamento de dívidas de outras pessoas jurídicas⁵⁰.

Também ao analisar o referido caso, Marvin Chirelstein assinala que a Suprema Corte usou o termo “ordinary” para expressar duas diferentes limitações: (i) ordinário como habitual ou típico, de forma que a ação do contribuinte no reembolso das dívidas do falido era em alto grau extraordinária; e (ii) ordinário como característica de despesa, sendo que o contribuinte fez um desembolso que pertencia à categoria de gastos de capital ao pagar os antigos credores da sua antiga empresa, o que não seria ordinário⁵¹.

No que tange ao sentido de despesa ordinária como aquela habitual, usual ou normal, há menção expressa na decisão de que às vezes os homens pagam as dívidas dos outros sem obrigação legal, mas isso não é o que normalmente acontece. Desse modo, até que tal conduta se torne o padrão empresarial, ela deve ser vista como algo fora do usual ou extraordinária. É interessante notar que constou na decisão que a ação do contribuinte em pagar as dívidas da empresa falida foi inteiramente sensata do ponto de vista empresarial, de modo que seria possível entender que a despesa foi de fato concebida para gerar receitas empresariais na nova empresa⁵².

Por sua vez, a despesa com o pagamento das dívidas da empresa falida pode ser entendida como uma ação destinada a restaurar o crédito do contribuinte e a restabelecer a sua reputação junto de outras empresas, de forma que este montante poderia ser considerado como o preço de compra do goodwill do cliente, um ativo de capital⁵³.

Apresentadas as principais premissas do julgamento do caso “Welch v. Helvering”, nota-se que a decisão entendeu que os gastos suportados pela atual empresa aos credores de uma empresa anterior falida seriam necessários e adequados para o reestabelecimento da reputação do empreendedor, uma vez que grande parte dos fornecedores e clientes da atual empresa também tinham essas posições nas relações com a empresa falida.

Todavia, ainda assim tais gastos foram considerados indedutíveis pela Suprema Corte por não serem ordinários diante (i) tanto da sua não usualidade e pelo pagamento de credores de uma empresa falida por empresa nova ser algo extraordinário (ii) quanto de tais gastos não serem qualificáveis juridicamente como despesas mas sim como um gasto de capital (ativo) decorrente da reconstituição de um goodwill derivado de uma boa relação com os clientes.

Ademais, é importante notar que o registro contábil pela empresa atual do gasto com o pagamento aos credores da empresa falida contraria o denominado princípio contábil da entidade, pelo qual a escrituração contábil de uma entidade deve separar o patrimônio dos sócios do patrimônio da entidade.

Dessa forma, por mais que o pagamento a tais credores tenha sido feito com a melhor das intenções, o registro das despesas a ele relativas na empresa atual contraria as normas contábeis.

Muito mais adequado se o fim almejado por Welch era a recuperação da sua reputação por meio do pagamento aos credores da empresa falida, teria sido o procedimento de não pagar e muito menos registrar tais pagamentos como despesas da empresa atual, mas com os lucros e dividendos recebidos pelo sócio em virtude dos resultados da empresa atual fossem feitos os pagamentos aos credores da empresa falida.

O registro contábil dos gastos com o pagamento dos credores da empresa falida na empresa atual demonstra uma inexistência de adequada segregação patrimonial, demonstrando uma despesa que não está relacionada com a atividade da empresa atual, ao mesmo tempo que é um ato anormal de gestão sob a perspectiva da empresa atual.”

No caso em questão, formalmente a despesa pertence ao Recorrente, já que os contratos de financiamento foram feitos todos em seu nome assim como a emissão de debêntures, mas materialmente os débitos foram contraídos (ao menos em parte) em benefício de terceiros.

Adotando-se a concepção de Trajano de Miranda Valverde, pela qual os atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade nenhum benefício ou vantagem de ordem econômica, parece-me que não se poderia concluir pela indedutibilidade das despesas, na medida em que o Recorrente, como sócio controlador das sociedades investidas a quem destinados os recursos, auferir vantagem econômica inquestionável ao expandir os negócios de suas controladas, o que pode lhe propiciar dividendos futuros, assim como ensejar o imediato reconhecimento da apreciação de tais negócios pelo método de equivalência patrimonial.

Trata-se de característica distintiva do caso ora sob questão para com o caso Welch v. Helvering, pois enquanto lá o benefício propiciado seria na reputação da nova empresa pela quitação dos débitos da antiga da qual a nova era desvinculada, aqui trata-se de recursos diretamente aportados na expansão dos negócios das controladas, sendo a controladora atuante no mesmo ramo, hospitalar, além de possuir a atividade de Holding inscrita em seu objeto social.

Nesse sentido, parece-me haver relação direta com as despesas financeiras de recursos destinados às controladas com a própria manutenção da fonte produtora, já que a fonte produtora das atividades de holding é, ao fim e ao cabo, a operação situada nas sociedades cujas participações são por elas detidas. Vislumbro, portanto, decisão empresarial alinhada com o que se poderia considerar como atos normais de gestão da sociedade.

Também diferentemente do Caso Welch v. Helvering, o financiamento favorecido da expansão da operação das sociedades controladas pelo Recorrente não teria como fim último o incremento do Goodwill do próprio Recorrente. Enquanto em Welch as despesas consideradas desnecessárias tinham como finalidade a reconstrução da reputação do sócio, que, indiretamente, faria bem aos negócios de sua nova empresa, aqui as despesas questionadas não visam ao incremento do Goodwill do Recorrente, mas ao incremento de suas receitas auferidas por meio das atividades operacionais de suas controladas, expediente em consonância com o parágrafo 3º do art. 2º da Lei nº 6.404/76, pelo qual “A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.” (g.n.)

Neste ponto, cabe mencionar que a descrição de atuação como Holding contida no campo do Objeto Social do Recorrente basta à formalização do caráter operacional de atividades acessórias àquelas principais, não sendo necessária descrição exaustiva das atividades-meio relacionadas à cessão de crédito para suas investidas nos contratos sociais e Estatutos, como bem consigna o N. parecerista, citando as lições de Nelson Eizirik.

Ademais, sendo a participação meio para realização de seu objeto social e a cessão de recursos sem os respectivos juros um meio de incremento dos fluxos financeiros decorrentes desta participação para o Recorrente, tampouco me parece haver afronta ao princípio da entidade, mesmo nos estritos termos compreendidos pela fiscalização, que vincula a entidade à personalidade jurídica.

Dessa maneira, entendo dedutíveis as correspondentes despesas financeiras.

3.4 ZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA:

Em decorrência dos lançamentos efetuados nos autos de infração impugnados, foram efetuados ajustes na compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas de CSLL relativas ao período de junho a dezembro de 2015.

Além disso, a Autoridade Fiscal também entendeu que, em razão da transmissão, em 23/12/19, de ECF retificadoras relativas ao ano-calendário de 2014 e aos períodos de janeiro a maio de 2015, houve aumento indevido dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, conforme questionado no processo administrativo nº 19311-720.039/2020-13.

A autoridade autuante entendeu que:

- (i) os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa relativos ao ano-calendário de 2013 eram de R\$150.439.779,03 e R\$120.730.012,41, respectivamente,
- (ii) no ano-calendário de 2014 o Recorrente apurou lucro e, portanto, compensou R\$39.863.496,66 a título de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de exercícios anteriores, de modo que;
- (iii) os saldos remanescentes para os períodos de janeiro a maio de 2015 eram, respectivamente, de R\$110.504.351,85 e R\$80.794.584,23 e **não R\$133.937.949,70**, como informado na ECF retificadora transmitida pela Recorrente em 23/12/19

Diante dessas constatações, a Autoridade Autuante intimou o Recorrente a retificar seus Lalur e Lacs, ou impugnar a determinação.

O Acórdão Recorrido manteve a glosa dos saldos de Prejuízos Fiscais e de Bases de Cálculo Negativas de CSLL, e o Recurso Voluntário concordou com o ajuste relativamente ao Saldo de Prejuízos fiscais, matéria que se tornou incontroversa.

Já sobre a Base de Cálculo Negativa de CSLL, o Recorrente reiterou sua irresignação em parte.

Afirma que a despeito de a d. autoridade fiscal ter considerado o valor de R\$120.730.012,41 no ano-calendário de 2013, o saldo inicial informado pela Recorrente na ECF retificadora relativa ao ano-calendário de 2014 transmitida em 23/12/2019 era de R\$173.873.376,88 (doc. 36 da Impugnação – fls. 26.955-33.685).

Ao rever suas escriturações fiscais, a Recorrente identificou que essa divergência de saldo decorreu das seguintes situações:

- a) assim como relatado anteriormente, as bases de cálculo negativas apuradas nos anos-calendário de 2008 a 2010 pela FMG, pessoa jurídica incorporada em 29/12/2010 pela Recorrente, no valor total de R\$23.433.597,85, foram indevidamente acrescidas em seu saldo de base de cálculo negativa; e
- b) o saldo das bases de cálculo negativas apuradas nos períodos de janeiro a 3 de julho de 2012 não foi corretamente informado na Ficha 17 da extinta declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (“DIPJ”) (doc. 37 da Impugnação – fls. 33.686-33.744 - DIPJ extraída do sistema MIDAS), de modo que, na linha 65, foi apurada base de cálculo negativa de R\$0,00, em vez de R\$30.128.975,00.

Nesse sentido, a divergência de R\$ R\$23.433.597,85 entre o saldo remanescente mencionado acima (R\$110.504.351,85) e aquele informado na ECF retificadora transmitida em 23/12/19 (R\$133.937.949,70) também foi devidamente ajustada pela Recorrente na ECF retificadora relativa aos períodos de junho a dezembro de 2015, mesmo assim, após a compensação efetuada em 2014, no valor de R\$39.935.427,18, o saldo remanescente de base de cálculo negativa para os períodos de janeiro a maio de 2015 seria de R\$ R\$110.504.351,85 e não R\$80.794.585,23 como afirmado pela d. autoridade fiscal no TVF.

Analisando a DIPJ colacionada a partir da fl. 33.686 e ss., identificamos a ficha 17, que na linha 69, e não 65, se informa a base de cálculo da CSLL igual a R\$ 0,00:

CNPJ: 06.047.087/0001-39

ND: 0001631049

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Discriminação	Valor
46.(-)Var. Camb. Passivas -Op. Liq. (MP nº 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
47.(-)Dispêndios com Pesq. Tec. e Desenvolv. de Inov. Tec. (Lei nº 11.196/2005)	0,00
48.(-)Ganhos de Capital por Variação Perc. em Partic. Societária Aval. p/PL	0,00
49.(-)Prêmios na Emissão de Debêntures	0,00
50.(-)Doações e Subvenções para Investimento	0,00
51.(-) Rec.Orig. Planos Benef. Adm. Ent. Fechada Prev.Compl.	0,00
52.(-)Rec.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.Proc.Inov.Empr.Ent.Nac.	0,00
53.(-)Rec.Subv.Gover.p/Rem.Pesq.Empr.Ativ.Inov.Tecn.Empr.País	0,00
54.(-)Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas	0,00
55.(-)Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET	0,00
56.(-)Parcela Lucros Contr.Constr.p/Empr.Forn.c/PJ Dir.Púb.	0,00
57.(-) Aj. Pos. a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002)	
58.(-)Dispêndios com Inovação Tecnológica (Lei nº 11.196/2005, art. 19)	0,00
59.(-)Disp.Pesq.Cient.Tec.e Inov.Tec.-ICT/Ent.Priv.s/Fins Luc.	0,00
60.(-)Depreciação Integral (Lei nº 11.196/2005, art. 17, III)	0,00
61.(-)Outras Exclusões	0,00
62.SOMA DAS EXCLUSÕES	0,00
63.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. BC NEG. DO PRÓPRIO PER. APUR.	0,00
64.(-)Atividades em Geral	
65.(-)Atividade Rural	
66.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	0,00
67.(-)Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant.- Ativ. em Geral	0,00
68.(-)Base de Cálcl. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	0,00
69.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	0,00
70.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	0,00
71.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	0,00
72.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	0,00
DEDUÇÕES	
73.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art.8º)	0,00
74.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	0,00
75.(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração	0,00
76.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	0,00
77.(-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
78.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
79.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	748.605,76
80.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei nº 10.833/2003)	789.413,44
81.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.	0,00
82.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	3.273,18
83.(-)Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálcl. Estimada	0,00
84.CSLL A PAGAR	-1.541.292,38
85.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00
86.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
87.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

A ausência de retificação da DIPJ, de fato não leva esta informação ao SAPLI, o que pode causar a divergência entre as informações consultadas pela D. Autoridade Autuante e aquelas defendidas pelo Contribuinte.

Não bastaria ao contribuinte alegar o erro, mas provar que erro há e provar a composição da informação correta que deveria constar daquele campo, concatenando os números e argumentos com os documentos, o que não se identifica nos autos.

Entretanto, não podemos desconsiderar que o Recorrente traz racional lógico acompanhado de planilhas de recomposição do Saldo de Bases Negativas de CSLL, e reconhece

que parte do saldo informado na ECF de 2014 estava equivocado (carregamento de bases negativas anteriores à incorporação da FMG no valor total de R\$23.433.597,85).

Vejamos o seguinte excerto:

217. Ao rever suas escriturações fiscais, a Recorrente identificou que essa divergência de saldo decorreu das seguintes situações:

- a. assim como relatado no parágrafo 211, as bases de cálculo negativas apuradas nos anos-calendários de 2008 a 2010 pela FMG, pessoa jurídica incorporada em 29/12/2010⁵⁶ pela Recorrente, no valor total de R\$23.433.597,85, foram indevidamente acrescidas em seu saldo de base de cálculo negativa; e
- b. o saldo das bases de cálculo negativas apuradas nos períodos de janeiro a 3 de julho de 2012 não foi corretamente informado na Ficha 17 da extinta declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica (“DIPJ”) (doc. 37 da Impugnação - fls. 33.686-33.744), de modo que, na linha 65, foi apurada base de cálculo negativa de R\$0,00, em vez de R\$30.128.975,00.

Diferentemente do quanto afirmado no v. acórdão recorrido, a base negativa referente ao período de janeiro/2012 a 3/7/2012 foi efetivamente demonstrada na DIPJ apresentada pela Recorrente, de modo que é possível verificar sua apuração na apuração de estimativa mensal referente a junho/2012, último mês completo apurado nessa declaração, conforme doc. 37 da Impugnação - fls. 33.686-33.744.

218. Nesse sentido, após a compensação efetuada em 2014, no valor de R\$39.935.427,18, o saldo remanescente de base de cálculo negativa para o ano-calendário de 2015 era de R\$ R\$110.504.351,85 e não R\$80.794.585,23 como afirmado pela d. autoridade fiscal na pág. 43 do TVF (fls. 14.361), conforme sintetizado no quadro abaixo:

Base de cálculo negativa									
Data	Histórico	Débito			Crédito	Saldo final DIPJ / ECF	Saldo ECF ajustado sem FMG em XXX	Base de cálculo negativa auto de infração	Diferença
		RDSL	FMG	Total ECF					
	Saldo Anterior	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -		
31/12/2008	Base de cálculo negativa 2008	R\$ 31.128.372,66	R\$ 642.415,66	R\$ 31.770.788,32	R\$ -	R\$ 31.770.788,32	R\$ 31.128.372,66	N/A	N/A
31/12/2009	Compensação BCN	R\$ -	R\$ 1.733.805,76	R\$ 1.733.805,76	-R\$ 3.481.757,84	R\$ 30.022.836,24	R\$ 27.646.614,82	N/A	N/A
31/12/2010	Base de cálculo negativa 2010	R\$ -	R\$ 21.057.376,43	R\$ 21.057.376,43	-R\$ 8.479.013,16	R\$ 42.601.199,51	R\$ 19.167.601,66	N/A	N/A
31/12/2011	Base de cálculo negativa 2011	R\$ 98.838.717,33	R\$ -	R\$ 98.838.717,33	R\$ -	R\$ 141.439.916,84	R\$ 118.006.318,99	N/A	N/A
31/12/2012	Base de cálculo negativa 2012	R\$ 32.539.414,20	R\$ -	R\$ 32.539.414,20	R\$ -	R\$ 173.979.331,04	R\$ 150.545.733,19	N/A	N/A
31/12/2013	Compensação BCN	R\$ -	R\$ -	R\$ -	-R\$ 105.954,17	R\$ 173.873.376,87	R\$ 150.439.779,02	R\$ 120.730.012,41	R\$ 29.709.766,61
31/12/2014	Compensação BCN	R\$ -	R\$ -	R\$ -	-R\$ 39.935.427,18	R\$ 133.937.949,69	R\$ 110.504.351,84	R\$ 80.794.585,23	R\$ 29.709.766,61
31/12/2015	Compensação BCN	R\$ -	R\$ -	R\$ -	-R\$ 49.555.557,53	R\$ 84.382.392,16	R\$ 60.948.794,31		

219. Assim, a divergência de R\$ R\$23.433.597,85 entre o saldo remanescente mencionado acima (R\$110.504.351,85) e aquele informado na ECF retificadora do período de janeiro a maior de 2015 (R\$133.937.949,70), transmitida em 23/12/19, também foi devidamente ajustada pela Recorrente na ECF retificadora relativa aos períodos de junho a dezembro de 2015:

A verossimilhança das alegações, associada ao contexto em que se deu a fiscalização e a prestação e esclarecimentos assim como a própria apresentação do Recurso Voluntário, durante o Estado de Calamidade Pública instaurado pela Pandemia da Covid -19 (note-se que o Recurso Voluntário data de 31/05/2021), associada não só à necessidade de complementação de documentação, como também do volume da documentação necessária, para cuja análise a unidade de origem detém ferramentas tecnológicas que este CARF não possui, e, ainda, considerando que mesmo que o contribuinte tivesse demonstrado exaustivamente seu saldo de prejuízos fiscais seria de praxe a conversão em diligência para confirmar eventuais eventos de consumo dos saldos que tivessem sensibilizado o SAPLI; considerados em conjunto, justificam a conversão do feito em diligência, que desde já proponho, com o fito de esclarecer o valor dos saldos de prejuízos acumulados e de base negativa de CSLL verificando eventuais eventos que o tenham consumidos e que tenham sensibilizado o SAPLI, mas cujo conhecimento não veio aos autos.

Entretanto, vencido na proposta de diligência, a verossimilhança da alegação desacompanhada de prova do acerto da retificação proposta pelo recorrente não permite o provimento do Recurso.

3.5 MULTA REGULAMENTAR POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Ao avaliar o cabimento da multa isolada por preenchimento da ECF com omissões, incorreções ou inexatidões, prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o Acórdão Recorrido manteve a aplicação da penalidade alegando que houve erros reconhecidos pelo Contribuinte no processo de retificação da sua escrita, o que tornaria inquestionável a aplicação da multa regulamentar.

Afirma que a retificação, ocorreu durante a fiscalização, não podendo afastar o lançamento nos termos do §3º, inciso I, do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, e da Súmula CARF nº 33.

Alega, também, que houve erros não reconhecidos pelo contribuinte, pois não foram objeto de retificação, que também justificariam a aplicação da penalidade, bem como que a autuação foi mantida em sua grande maioria, corroborando a existência de equívocos.

Por tais razões, exonerou a multa tão somente na quantia de R\$ 41.560,39, correspondente à parcela exonerada do lançamento relativo ao principal.

O Recurso Voluntário, por sua vez, alega:

- Impossibilidade de aplicação concomitante da multa regulamentar e da multa de ofício, por implicar bis in idem,
- Que a penalidade, notadamente por sua cumulação com a multa de ofício, implicaria irrazoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, e
- Subsidiariamente, a necessidade de redução da multa em 50%, conforme previsto pelo §3º, inciso II, do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, pois as supostas inexatidões, incorreções ou omissões foram sanadas no curso da fiscalização.

3.5.1 VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O Contribuinte alega violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco em virtude da aplicação concomitante da multa de ofício com a multa regulamentar por transmissão de escrituração com inexatidão prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Ocorre que afastar a aplicabilidade lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho.

Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros desta turma, conheci do recurso, mas nego provimento ao pedido.

3.5.2 BIS IN IDEM

A possibilidade de cumulação da multa de ofício com multas regulamentares incidentes no caso de transmissão da escrituração com omissões e inexatidões já foi por mim abordada por ocasião da relatoria do Acórdão nº 1401-006.303, de janeiro de 2023, assim ementado.

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2012

MULTA POR TRANSMISSÃO DECLARAÇÕES COM OMISSÃO, INEXATIDÃO OU INCOMPLETUDE. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. UNIFICAÇÃO PUNITIVA. ART. 44, I DA LEI Nº 9430/96. CONSUNÇÃO.

O art. 44, I da Lei nº 9.430/96, com redação vigente à época dos fatos, prevê a unificação punitiva nas hipóteses em que a falta de declaração ou declaração inexata ocorram juntamente com a falta de recolhimento dos tributos decorrentes das falhas do cumprimento das obrigações acessórias correspondentes. A situação foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009, tornando a multa de ofício prevista no art. 44, I a única aplicável.

Ainda que não se entendesse haver unificação punitiva, verificado que a autoridade autuante qualificou a multa de ofício incidente em virtude da omissão de receitas (art. 44, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96), apontando como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido justamente a prática que, no processo ora em epígrafe, deu ensejo à aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, também a aplicação da sistemática da consunção justificaria o mesmo desfecho, devendo-se reconhecer a preponderância desta penalidade por aquela imposta sobre a conduta-fim, aplicando-se a consunção.”

Na ocasião, na qualidade de Relator, encampeei o posicionamento pelo qual a multa regulamentar por transmissão de obrigação acessória com informações inexatas, incorretas, ou omitidas não poderia ser cumulada com a multa de ofício. O posicionamento foi vencedor por aplicação do art. 19-E da Lei nº 10.522/02, e a seguir o transcrevo:

“Divirjo do posicionamento da DRJ, muito embora entenda que ambas as penalidades possuem hipóteses legais abstratamente distintas e bases de cálculo tecnicamente diversas.

O posicionamento deste Relator parte do reconhecimento expresso contido no Termo de Verificação Fiscal e também no Acórdão proferido pela DRJ nos autos do Processo nº 15540.720358/2017-79 de que a qualificação da multa de ofício discutida naqueles autos teve como um de seus fundamentos a adoção da prática dolosa de, deliberadamente, deixar de transmitir declarações e transmitir sua escrituração digital com omissão e informações incompletas ou inexatas, para viabilizar e mascarar a omissão de receitas.

Vejamos o fundamento para a qualificação da multa, no seguinte excerto do TVF:

“Portanto, a qualificação da multa a que se refere o §1º somente se justifica quando presente o “evidente intuito de fraude”, o qual pode se manifestar sob três aspectos específicos e não mutuamente excludentes, a saber: sonegação, fraude e conluio, definidos, respectivamente, nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a seguir transcritos:

(...)

Ao longo deste Termo de Verificação foi demonstrado que a empresa fiscalizada, em conjunto com as demais pessoas físicas e jurídicas envolvidas, além de omitir receitas, com a conseqüente supressão de tributos, agiu dolosamente omitindo informações, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias, omitindo livros fiscais e contábeis, e agindo ostensivamente no intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal e suprimir o quantum de tributos devidos, conforme os fatos anteriormente relatados.

Observou-se, ainda, conduta, dolosa, de utilizar de interpostas pessoas e a transferência de patrimônio empresarial e particular dos reais proprietários, alocados em empresas cuja única e exclusiva finalidade era promover uma blindagem patrimonial, mediante um conluio entre todos os envolvidos, no intuito de evitar a cobrança de créditos tributários.”

E no excerto a seguir, o fundamento adotado para a imposição da multa prevista no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001

Denota-se da tabela acima, que a entrega da ECD ocorreu, portanto, dentro do prazo de entrega. Entretanto, nesta escrituração, além de diversas inconsistências, houve a omissão das vendas efetuadas no período e, informado, sem apresentação da Demonstração de Resultados, na conta “2.4.2.03.002 – LUCRO OU PREJUÍZO DO EXERCÍCIO” o valor de R\$ 5.003.234,61.

Em razão destas inconsistências o contribuinte foi intimado a apresentar nova ECD a qual, uma vez entregue, apresentava receita com vendas no valor de R\$

27.743.179,91 e, apesar destas receitas, omitidas na ECD inicial, prejuízos de R\$ 340.024,02, R\$ 362.393,91, R\$ 1.676.405,02 e R\$ 4.158.477,24 nos trimestres de JAN/MAR, ABR/JUN, JUL/SET e OUT/DEZ 2012.

Tal fato, conforme disposto no artigo 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.783/2013, poderá caracterizar o cumprimento de obrigações acessórias com informações inexatas e sujeitando o contribuinte a multa de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais omitidas, inexatas ou incompletas.

Assim, a autoridade autuante vislumbrou, como elemento revelador do dolo específico e meio pelo qual a sonegação e a fraude teriam ocorrido, justamente a prática que no processo ora em epígrafe foi fundamento para a aplicação da multa do artigo 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001. Vale a pena transcrever o dispositivo:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Ocorreu, portanto, punição da conduta-meio e da conduta-fim, devendo esta absorver aquela (consunção), sob pena de dupla punição pela mesma prática infracional.

Reconhecendo a aplicabilidade do princípio penal da consunção à seara tributária, podemos mencionar vários julgados, como o Acórdão nº 1401-003.058, de relatoria do Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto:

“ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.”

(...)

“Inicialmente já é de conhecimento dos membros desta Turma Julgadora que meu posicionamento é no sentido da impossibilidade da exigência da multa isolada quando há a aplicação, relativa ao mesmo exercício da multa de ofício em valor igual ou superior ao da multa agravada. Para tanto apresento posicionamento já muitas vezes apresentado neste CARF que contou o prestigioso auxílio do então Conselheiro do CARF Guilherme Adolfo Mendes. vejamos:

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário. Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato

infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos.

É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em

si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

(...)

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é de sabença geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela."

Mais recentemente o Acórdão 9101-005.080, de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, representa o estado atual do debate no âmbito da CSRF, reconheceu a aplicação do princípio da consunção, sendo oportuna a transcrição dos seguintes excertos de seu voto:

"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 .

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.”

Mutatis mutandis, no caso presente a transmissão da ECD com inexatidões, incompletude ou omissão pode ser vista como ato preparatório e diretamente vinculado à omissão de receitas, o que demanda a aplicação da técnica da consunção reconhecendo-se que a penalidade aplicada em virtude da omissão de receitas supera, e portanto absorve, a penalidade pela inadequação das declarações prestadas.

Refletindo sobre a hipótese no caso presente, penso que a aplicação da consunção como princípio orientador do exercício do poder punitivo estatal torna-se desnecessária, pois a Lei o positivou, e assim previu mecanismo próprio para evitar a cumulação de penalidades.

Isso porque a própria redação da Lei nº 9.430/96 adotou mecanismo distinto para evitar a dupla punição de que tratamos, pois prevê que a repressão da tanto da falta do pagamento dos tributos como da inexatidão ou ausência das declarações (por meio das quais a fiscalização poderia ter notado com maior prontidão e facilidade a ausência de pagamento), se reprime unicamente com a mesma multa (de ofício) univocamente aplicada. Vejamos a redação então vigente.

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

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

A unificação punitiva na multa de ofício foi reconhecida pelo Parecer PGFN nº 433/2009.

Em tal parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional afirma que a multa de ofício é única e visa a apenar de forma conjunta tanto o não pagamento do tributo, quando a não apresentação da declaração, pois somente haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário por meio

das correspondentes declarações constitutivas do crédito tributário. Transcrevamos:

“32 No entanto, não é essa a sistemática legal. A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33 Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso I, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44, I, da Lei 9.430, de 1997.

34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem.”

Não passa despercebido que o Parecer em questão trata especificamente das declarações com efeito constitutivo do crédito tributário, mas entendo que a redação legal não traz essa restrição, de maneira que a ausência de natureza constitutiva da Escrituração Contábil Digital-ECD do ano-calendário de 2012, ao art. 44, I da Lei nº 9.430/96 não desautoriza a adoção do posicionamento encampado pela PGFN.

Todas as condutas punidas decorrem, ao fim e ao cabo, de uma mesma infração maior, que culminou com a imputação da multa de ofício, de maneira que admitir a aplicação simultânea da multa de ofício e das demais penalidades veiculadas por meio do Auto de Infração em questão, resultaria em bis in idem tomando-se como referência a conduta causadora de toda a fiscalização, a omissão de receitas.

A mesma conduta imputada ao contribuinte foi causa também do desatendimento das obrigações acessórias e tanto como das principais, sendo que aquelas se prestam justamente à adequada fiscalização e constituição do crédito tributário principal exigido em auto de infração próprio, já com a multa de ofício, sendo este o bem jurídico preponderante tutelado.

Pelo exposto, julgo improcedente o lançamento tributário em questão.”

No caso ora sob julgamento cumula-se a mesma multa de ofício prevista pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/96, sem a qualificação, com a multa por transmissão de obrigação acessória

com inexatidão, embora com previsão não no art. 57, III, “a” da MP 2.158-35/2001, mas sim no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Tais diferenças não permitem tratamento distinto do que já firmei naquela outra ocasião, seja porque (i) a qualificação da penalidade, naquela ocasião, foi elemento adicional, mas não *sine qua non* de convicção, seja porque (ii) a multa regulamentar lá e cá incidem sobre a transmissão de obrigações acessórias com inexatidões, incorreções ou omissões, seja também porque (iii) a previsão que relaciona a multa de ofício à transmissão de declaração inexata não se encontra no § 1º, que trata da qualificação, mas no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, **de falta de declaração e nos de declaração inexata**; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

Por fim, vale mencionar, penso que o termo inexatidão a que diz respeito o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi utilizado em sentido lato, abrangendo quaisquer formas de inexatidão, como as inexatidões da escrita por omissão e aquelas por incorreção.

Dessa maneira, não é pertinente o lançamento da multa regulamentar em comento concomitantemente à Multa de Ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, seja por existência de previsão expressa que exclui a multa regulamentar, seja pela aplicação da consunção, dado que a conduta-meio (as falhas na escrituração) devem ser absorvidas pela conduta-fim, com a prevalência da multa incidente sobre esta, com previsão no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, razão pela qual a autuação merece ser cancelada a este respeito.

3.5.3 MERA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA

Não podemos deixar de notar que o Acórdão Recorrido foi proferido pela 1ª Turma da DRJ05, enquanto a 2ª Turma da mesma DRJ05 julgou a mesma questão relativamente a outro período de apuração, já apreciada pelo CARF no julgamento do 19311.720040/2020-48. Neste último processo, o Acórdão da mesma DRJ, embora de outra Turma, entendeu que meras divergências interpretativas que não implicassem o reconhecimento de Erro pelo Recorrente não poderiam ensejar a aplicação da multa regulamentar em questão, afastando por isso a incidência da penalidade sobre os montantes das Exclusões consideradas indevidas e sobre as despesas que a autuação considerou que deveriam ter sido adicionadas.

No presente processo, debatemos as Exclusões consideradas indevidas pela fiscalização no tópico 3.2, e deduções que a fiscalização considerou que deveriam ser adicionadas nos tópicos 3.1 e 3.3, que merecem, no pior cenário, a mesma sorte, já que não se pode dizer

haver erro reconhecido, mas mera divergência sobre a necessidade de se fazer exclusões, e sobre a dedutibilidade de despesas e a conseqüente necessidade de sua adição nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, subsidiariamente, afasta-se a penalidade sobre os montantes debatidos nos tópicos 3.1, 3.2 e 3.3 da autuação, sem prejuízo das considerações que seguem no tópico 3.5.4.

3.5.4 REDUÇÃO DA MULTA EM 50%

O Recorrente alega, subsidiariamente, que não se entendendo possível o cancelamento da penalidade por força do §3º, inciso II, do artigo 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo menos há de se reduzir a penalidade em 50% nos termos do inciso II.

“§ 3º A multa de que trata o inciso II do caput: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)”

De fato, houve a retificação da escrita relativa ao período de junho a dezembro de 2015 apresentada em 23/01/2020, enquanto o Termo de Início de Ação Fiscal foi cientificado ao Contribuinte em 26/03/2019, mas tratava somente do IOF, sendo ampliado pela fiscalização para abranger os tributos IRPJ e CSLL apenas em 08/08/2019, mediante ciência do Termo de Intimação nº 4.

Até o momento da retificação, o contribuinte não havia sido intimado para proceder a qualquer retificação de sua escrita, sendo que foi intimado posteriormente, apenas em 12/06/2020 (TIF nº 12) para esclarecer as razões de sua retificação.

Assim, no pior cenário, a penalidade mereceria ser reduzida em 50% relativamente aos itens objeto de retificação considerada extemporânea pela autoridade autuante.

4 DISPOSITIVO

Pelo exposto, vencido na proposta de diligência, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para dar-lhe provimento parcial, afastando integralmente a glosa das exclusões de juros de debêntures conversíveis, a glosa de despesas financeiras gerais, a multa regulamentar isolada, bem como afastando as adições de R\$1.510.111,60 e R\$ 5.016.566,35 (glosas médicas), de R\$ 105.762,56 (depósitos judiciais), R\$ de 284.539,31 (resultado negativo em participação

societária), de R\$ 4.671,00 (brindes, e de R\$ 500,00 (doações); bem como a diferença de R\$1.627.190,04 autuada como exclusão indevida de reversão de provisão de banco de horas e horas extra.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, **pelo voto de qualidade**, divergiu da conclusão relativa ao deferimento do pedido de diligência para esclarecer o valor dos saldos de prejuízos acumulados e base negativa de CSLL, tutelando entendimento discordante. Nessa linha, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

Em brevíssima síntese, a Autoridade Fiscal entendeu que, em razão da transmissão, em 23/12/19, de ECF retificadoras relativas ao ano-calendário de 2014 e aos períodos de janeiro a maio de 2015, houve aumento indevido do saldo de base de cálculo negativa da CSLL, visto que o saldo remanescente, após a compensação efetivada em 2014, era de R\$ 80.794.584,23 e não R\$ **133.937.949,70**, como informado na sinalada ECF retificadora, transmitida pela Recorrente em 23/12/19.

O Aresto Recorrido manteve a glosa dos saldos de Prejuízos Fiscais e de Bases de Cálculo Negativas de CSLL, e o Recurso Voluntário concordou com o ajuste relativamente ao Saldo de Prejuízos fiscais, matéria que se tornou incontroversa.

Todavia, no que toca ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL, a Recorrente reiterou sua indignação, visto que, revendo as suas escriturações, identificou situações causadoras da divergência do saldo que lhe levaram a advogar que, a despeito de a d. autoridade fiscal ter considerado o valor de R\$ 120.730.012,41, no ano-calendário de 2013, o saldo inicial informado na ECF retificadora, relativa ao ano-calendário de 2014, transmitida em 23/12/2019, era de R\$ 173.873.376,88 (doc. 36 da Impugnação – fls. 26.955-33.685).

O nobre Relator, apreciando a DIPJ, colacionada a partir da fl. 33.686 e ss, constatou que a ausência de retificação da DIPJ, não levou as alterações relacionadas pelo Sujeito Passivo ao

sistema da RFB denominado SAPLI, o que poderia causar a divergência entre as informações consultadas pela D. Autoridade Autuante e aquelas defendidas pelo Contribuinte.

Contudo, apesar de registrar que os eventuais erros suscitados pela Recorrente não foram comprovados mediante colação de documentação hábil e idônea nos autos, inferiu que não deveria ser desconsiderado o fato da Interessada trazer racional lógico acompanhado de planilhas de recomposição do Saldo de Bases Negativas de CSLL, e reconhecer que parte do saldo informado na ECF de 2014 estava equivocado.

Nessa senda, considerando que havia (...) *verossimilhança das alegações, associada ao contexto em que se deu a fiscalização e a prestação e esclarecimentos assim como a própria apresentação do Recurso Voluntário, durante o Estado de Calamidade Pública instaurado pela Pandemia da Covid -19 (note-se que o Recurso Voluntário data de 31/05/2021), associada não só à necessidade de complementação de documentação, como também do volume da documentação necessária, para cuja análise a unidade de origem detém ferramentas tecnológicas que este CARF não possui, e, ainda, considerando que mesmo que o contribuinte tivesse demonstrado exaustivamente seu saldo de prejuízos fiscais seria de praxe a conversão em diligência para confirmar eventuais eventos de consumo dos saldos que tivessem sensibilizado o SAPLI*, orientou seu voto em prol da conversão do presente feito em diligência, (...) *com o fito de esclarecer o valor dos saldos de prejuízos acumulados e de base negativa de CSLL verificando eventuais eventos que o tenham consumidos e que tenham sensibilizado o SAPLI, mas cujo conhecimento não veio aos autos.*

Conclusão que o colegiado, com todas as vênias possíveis, pelo voto de qualidade, divergiu.

Inicialmente, importa registrar que compete à Autoridade Julgadora, na formação de sua livre convicção, a avaliação quanto à necessidade de eventual diligência ou perícia, indeferindo aquelas que forem consideradas desnecessárias.

Nessa linha intelectual, deve-se levar em conta que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para afastar as conclusões da Autoridade Autuante. Desta forma, afiguram-se desnecessários e devem ser indeferidos.

No presente caso, restou hialino que ônus probante compete à Recorrente, que postula o direito em causa – repito que, nos autos, os erros apontados pela Defesa não foram comprovados indicando a informação correta que deveria constar em específico campo da DIPJ, concatenando os números e argumentos com os documentos hábeis e idôneos -, por conseguinte, não é cabível transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

A determinação de diligência, nesta fase processual, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito.

Assim, no presente processo, portanto, a realização de diligência é desnecessária e deve ser indeferida conforme disposição do art. 18, do Decreto nº 70.235/72.

Repise-se: os pedidos de diligência ou perícia não devem suprir a inércia da parte em apresentar os elementos probatórios que possua. No caso sob exame, o pedido de diligência/perícia não supre o ônus da Recorrente de demonstrar e comprovar as alterações apontadas que justificariam a divergência entre o valor dos saldos de prejuízo acumulado e base negativa de CSLL que apurou e os levantados pela Autoridade Autuante.

Insta destacar que cabe a aplicação do seguinte enunciado sumular (Súmula CARF nº 163):

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar o pedido de realização de diligência.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho