



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720390/2020-43
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.413 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrentes AMBEV S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2016, 2017

PREJUDICIAL DE MÉRITO. ANÁLISE DA PENALIDADE DE ACORDO COM OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE.

Nos termos da súmula CARF nº 02, é vedado ao Tribunal Administrativo, afastar a aplicação de dispositivo legal válido e vigente no ordenamento jurídico pátrio, mesmo que este dispositivo afronte, flagrantemente, os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

MULTA PREVISTA NO ARTIGO 8º-A, INCISO II, DO DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977. ECF.

Não pode ser considerada como incorreção, para fins de aplicação da penalidade prevista no Artigo 8º-A, inciso II do Decreto nº 1.598/77, a divergência entre o contribuinte e a fiscalização, na interpretação da legislação tributária. A penalidade não pode ser utilizada como forma de impor ao contribuinte o entendimento do agente autuante sobre a forma de quitação das estimativas mensais devidas durante o ano-calendário.

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

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO. NECESSIDADE DA PROVA EFETIVA DO FATO GERADOR. GLOSA DE DESPESAS.

O lançamento do crédito tributário requer a prova efetiva da ocorrência do fato gerador, ainda mais quando a fiscalização aponta a indestrutibilidade de determinada despesa apropriada pelo contribuinte. Na ausência de comprovação da infração, impõe-se o seu cancelamento do Auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito, e, quanto ao mérito, em dar provimento ao recurso, para cancelar, em sua totalidade, a multa regulamentar aplicada.

Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sergio Magalhaes Lima, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata-se o presente de processo administrativo de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte AMBEV S/A., ora Recorrente, através dos quais foi aplicada multa regulamentar, nos termos do artigo 16 da Lei n.º 9.779/99 c/c com o artigo 8º-A do Decreto-Lei n.º 1.598/77, bem como constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2016 e 2017.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal de fls. 8.375 a 8.408, a multa regulamentar foi aplicada em face da constatação, pelo agente autuante, de que as estimativas mensais devidas pelo contribuinte, de acordo com a sua opção de apuração do lucro real, teriam sido quitadas, via declarações de compensação, com créditos de imposto de renda pagos no exterior, que, como esclareceu o contribuinte nas intimações que lhe foram enviadas no curso do procedimento de fiscalização, não haviam sido compensados nos anos-calendários anteriores e que estavam sendo devidamente controlados na parte B do LALUR e do LACS.

Todavia, nos termos da acusação fiscal, o artigo 87 da Lei n.º 12.973/14 autoriza a dedução do imposto de renda pago no exterior apenas ao final do ano-calendário, já que o dispositivo legal aponta dedução na “*determinação do lucro real*” e não nas antecipações mensais (estimativas), como procedeu o contribuinte.

Neste sentido, invocando o disposto no item 1.6.4 do Manual de Orientação da ECF, a fiscalização constatou que o “*contribuinte efetuou informações incorretas, e que contrariam as orientações que constam do Manual da ECFs. nos anos calendários de 2016 e 2017*”. E mais, apontou o agente autuante que:

O contribuinte após apresentar saldo zero a pagar nas estimativas mensais com base na receita bruta nos anos calendário 2016 e 2017, em razão de ter deduzido indevidamente os valores relativos a Imposto de Renda pagos no Exterior, levou o total desses valores, para fins de dedução, quando da apuração do IRPJ e CSLL.

Assim, no TVF, demonstrou-se que, nos termos do artigo 87 da Lei n.º 12.973/14, “*a dedução em questão deveria obedecer ao limite do valor a ser pago a título de IRPJ e CSLL, quando da apuração do lucro real, o que não ocorreu*”.

Ainda, invocando o disposto no § 10º, do mencionado artigo 87 da Lei n.º 12.973/14, o agente autuante afirmou que “*o percentual de 9% a título de crédito presumido, deveria ser calculado em relação aos valores regularmente deduzidos, ou seja, dentro do limite*

estipulado no art. 87”, apontando que “*essas deduções indevidas, também sujeitam-se à multa da ECF por informações incorretas*”.

Por outro lado, como se observa do TVF, o agente autuante intimou o contribuinte “*a efetuar a correção da ECF dos anos calendário 2016 e 2017, com base nas irregularidades demonstradas, visando dar o direito ao sujeito passivo de corrigir a declaração e beneficiar-se de eventual redução da multa calculada*”.

E, em atendimento à intimação recebida, de fato, “*em 09/11/2020 o contribuinte apresentou os comprovantes de retificação das respectivas ECFs*” à fiscalização. Todavia, o agente autuante constatou que:

Analisando os blocos N-630 e N-670 retificados, constatamos que os respectivos blocos não foram corretamente corrigidos, **uma vez que foram mantidas as informações de "Imposto de Renda Mensal pago por Estimativa " e "CSLL Mensal pago por Estimativa"**.

Conforme mencionado anteriormente, não houve pagamento de estimativa mensal, quer do IRPJ como também da CSLL. Nessas estimativas, o contribuinte deduziu indevidamente o Imposto de Renda Pago no Exterior.

Dessa forma, consideramos que não houve a retificação correta das ECFs, de 2016 e 2017, o sujeito passivo não se beneficiou do que consta no Art. 8-A, do DECRETO-LEI N.º 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977, § 3o. Inc. II abaixo, e o valor da multa será mantido, com os valores que constam do quadro anterior. (destacou-se).

Já no que tange à segunda acusação fiscal, que deu ensejo à constituição de ofício do IRPJ e da CSLL, a motivação da autuação foi o fato de, em síntese, o contribuinte ter se apropriado de despesas financeiras, que, aos olhos da fiscalização, não poderiam ser deduzidas na apuração daqueles tributos.

As referidas despesas foram identificadas na conta contábil de número 06501000, denominada de "DESPESAS DE JUROS CONTROLADAS E COLIGADAS”.

Nos termos da acusação fiscal, assim, quando da análise destas despesas, o contribuinte teria despendido, “*para remunerar partes relacionadas (Passivo), percentuais muito superiores aos que recebeu de remuneração dessas coligadas*”, deixando-se, claro, no TVF, o seguinte:

Os juros incidentes sobre empréstimos e financiamentos normalmente estão ligados à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora são dedutíveis.

Entretanto, para que sejam considerados operacionais precisam ser considerados como necessários (indispensáveis).

O sujeito passivo possuía recursos para capital de giro e aquisição dos bens, mas optou por deixar à disposição de empresas ligadas, com remuneração a percentuais muito inferiores às aplicadas quando tomou empréstimos.

Esses empréstimos e financiamentos, sobre os quais incidiram juros, conforme consta demonstrado, geraram dispêndios de juros a taxas superiores às cobradas em relação a partes relacionadas. Parece-me evidente que não seria necessário o pagamento dessas despesas caso não houvesse a cessão de recursos da empresa a suas coligadas.

Não é ilegal a concessão de empréstimos ou financiamentos a empresas ligadas, entretanto, as condições pactuadas deveriam seguir taxas de juros similares às contratadas com instituições financeiras, para evitar reflexos tributários.

Assim sendo, na apuração do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido todas as despesas que não se enquadram no conceito do art. 299 do Regulamento do Imposto de

Renda, conforme preconiza o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

Desse modo, a despesa financeira relativa a juros pagos ou incorridos deve atender não só aos preceitos específicos de contabilização e de dedução previstos no art. 374, como também os preceitos gerais de dedutibilidade constantes do art. 299.

Por força da norma, devem ser efetuados os necessários ajustes na escrituração comercial para fins fiscais, e nem todas as despesas, embora contabilmente sejam despesas, têm a possibilidade de reduzir as bases imponíveis do IRPJ e CSLL, posto que tidas, pela lei, como INDEDUTÍVEIS.

Em conclusão, somente são dedutíveis, a rigor do 299 do RIR/1999, as despesas que sejam necessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica, que sejam usuais e normais, ou seja, tenham caráter de rotina no contexto empresarial em que se inserem. (destacou-se).

Desta forma, por entender como sendo não dedutíveis as despesas incorridas no ano-calendário de 2016 (no valor de R\$112.906.956,09) e em 2017 (no valor de R\$89.577.187,55), o agente autuante promoveu as respectivas glosas e, por consequência, constituiu, de ofício, os créditos tributários de IRPJ e de CSLL supostamente devidos naqueles anos-calendários.

Devidamente intimado e não concordando com a totalidade da acusação fiscal, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, na qual alegou, em sede preliminar, (i) a nulidade do lançamento quanto às glosas das despesas financeiras, por esse ter sido “*mal elaborado e mal instruído*”.

No mérito, ainda quanto à dedutibilidade das despesas financeiras, o então Impugnante defendeu (ii) que estas poderiam ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL, uma vez que estas seriam necessárias no exercício do objeto social da entidade.

Ainda, na Impugnação Administrativa, o contribuinte se insurgiu em face da multa regulamentar que lhe foi aplicada.

Como se depreende do apelo inaugural, em um primeiro momento, a Recorrente (iii) apontou que a aplicação da penalidade deveria respeitar os “princípios da moralidade e da boa-fé”.

Por outro lado, após afirmar que “*não contrariou as determinações do Manual de Orientação do Leiate da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), tampouco desrespeitou na prática os limites de dedução do imposto de renda pago no exterior, previstos na legislação tributária*”, a Recorrente apontou que (iv) “*informou originalmente os montantes totais do crédito presumido de 9% sobre a parcela dos lucros auferidos no exterior e do imposto de renda pago no exterior, relativo aos respetivos períodos de apuração*”, aduzindo que:

Isso porque entendeu a Impugnante que, procedendo dessa maneira, daria conhecimento ao Fisco da totalidade dos valores correspondentes aos referidos “créditos”, conferindo maior transparência aos dados declarados na ECF, sendo certo que o procedimento adotado não contraria as orientações constantes no Manual ECF.

(...)

Com efeito, a análise das DCOMPs mediante as quais foram declaradas ao Fisco a compensação dos saldos negativos do IRPJ e CSLL, relativos aos períodos-base encerrados em 31/12/2016 e 31/12/2017 (doc. 08), revela que a Impugnante indicou os montantes passíveis de aproveitamento, considerando o limite do art. 87 da Lei nº

12.973/14 (doc. 09), e não os valores totais dos saldos negativos, informados em suas ECFs originais

Por outro lado, quanto à quitação das estimativas com créditos de imposto de renda pago no exterior, afirmou (v) que não há “*qualquer orientação expressa do Fisco em sentido contrário ao procedimento adotado pela Impugnante no preenchimento de sua ECF*” e que, por isso, não se poderia falar em incorreção das informações prestadas em sua obrigação acessória. Apontou, neste sentido, que:

(...) o mérito da discussão acerca da inexistência de vedação legal à utilização do saldo de crédito do imposto pago no exterior em anos anteriores na liquidação das estimativas é objeto de discussão nos processos administrativos n.º 16692.720871/2017-99, 16692.720873/2017-88, 19679.721670/2018-56 e 19679.721671/2018-09, decorrentes dos despachos decisórios que não homologaram às compensações dos saldos negativos do IRPJ e CSLL, referentes aos anos-base 2016 e 2017 (doc. 10). Não obstante, tal contextualização é importante, na medida em que demonstra a inexistência de clara incorreção no preenchimento de suas ECFs.

De fato, ainda que se entenda que o saldo do imposto pago no exterior não aproveitado em anos anteriores não poderia ser utilizado na liquidação das estimativas, o que se admite apenas para fins de argumentação, de todo modo fato é que não há qualquer orientação fiscal expressa no sentido de que os códigos 25.01 do Registro N620 – Apuração do IRPJ Mensal por Estimativa e 17.01 do Registro N660 – Apuração da CSLL Mensal por Estimativa não deveriam ser preenchidos com os créditos de imposto pago no exterior de períodos anteriores.

Aduziu, ainda, em argumento subsidiário, invocando o princípio da consunção, pela (vi) impossibilidade de aplicação concomitante da multa pelo suposto preenchimento incorreto da ECF com outras penalidades relacionadas à mesma suposta infração.

Por fim, apontou (vii) erros cometidos pela fiscalização na quantificação da penalidade e a (viii) necessidade, ao menos, de redução da multa em 50%, uma vez que teria retificado a sua ECF, nos termos da intimação que lhe foi endereçada.

Ao apreciar o apelo do contribuinte, a “Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07” julgou a Impugnação como parcialmente procedente. Em síntese, pelo o que se extrai do acórdão proferido, a Turma de Julgamento *a quo* entendeu por bem:

- a) JULGAR IMPROCEDENTES OS LANÇAMENTOS referentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (autos de infração fls. 8409/8418 e 8420/8427);
- b) JULGAR PROCEDENTE EM PARTE O LANÇAMENTO referente à multa por preenchimento da ECF com informações inexatas, permanecendo o valor de R\$ 139.864.251,67.

O acórdão de fls. 9.819 a 9.926 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017

ALEGAÇÃO DE FALTA DE APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO FISCAL. POSTULAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Tais situações não se ajustam à alegação de falta de aprofundamento da investigação fiscal, o que implica na rejeição da preliminar de nulidade suscitada pelo defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

LANÇAMENTO. NECESSIDADE DA PROVA EFETIVA DO FATO GERADOR. GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

O lançamento do crédito tributário requer a prova efetiva da ocorrência do fato gerador. Na ausência de comprovação da infração, impõe-se o seu cancelamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido em relação ao IRPJ exigido de ofício a partir da mesma matéria fática.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2016, 2017 MULTA POR ENTREGA DE ECF COM OMISSÕES E/OU INFORMAÇÕES INEXATAS OU INCOMPLETAS. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A multa por entrega de ECF com omissões, informações incompletas ou inexatas é de natureza objetiva, devendo ser aplicada quando constatada inobservância das orientações contidas no Manual de Preenchimento da referida declaração.

MULTA ECF. REDUÇÃO. CORREÇÃO DA INEXATIDÃO.

Deve ser reduzida em 50% a multa por preenchimento inexato da ECF quando comprovado que houve sua correção no prazo fixado em intimação.

MULTA ECF. CORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IRRF.

Em obediência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, deve ser excluída da base de cálculo da multa o valor do IRRF, por falta de comprovação da ocorrência de erro no preenchimento na ECF.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, combatendo o acórdão recorrido com os mesmos argumentos apresentados em sede Impugnação Administrativa. Notadamente apontou, a Recorrente, (i) que a aplicação da penalidade deveria respeitar os “princípios da moralidade e da boa-fé”, (ii) que não há “qualquer orientação expressa do Fisco em sentido contrário ao procedimento adotado pela Impugnante no preenchimento de sua ECF” e que, por isso, não se poderia falar em incorreção das informações prestadas em sua obrigação acessória; (iii) a impossibilidade de aplicação concomitante da multa pelo suposto preenchimento incorreto da ECF com outras penalidades relacionadas à mesma suposta infração; (iv) erros cometidos pela fiscalização na quantificação da penalidade e a (v) necessidade, ao menos, de redução da multa em 50%, uma vez que teria retificado a sua ECF, nos termos da intimação que lhe foi endereçada.

Por fim e em argumento subsidiário, a Recorrente afirmou pela (vi) impossibilidade de a DRJ recalcular a multa, incluindo novos valores, que não haviam sido considerados pela fiscalização.

Ademais, como houve exoneração de parte do crédito tributário pela Turma de Julgamento *a quo*, foi apresentado Recurso de Ofício pelo presidente daquele colegiado, nos termos previstos no artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/72, cumulada com a então vigente Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator, via sorteio, para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 02/07/2021 (fl. 9932), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 29/07/2021 (fl. 9.934), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DA PRELIMINAR.

Em argumento prejudicial ao mérito da discussão e invocando, em específico, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a Recorrente se insurge contra o dispositivo legal que embasou a aplicação da multa regulamentar pela fiscalização.

Em seu apelo, a Recorrente, apesar de dizer que *“não está sustentando nos autos deste processo administrativo a inconstitucionalidade do art. 8º- A, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77, mas sim que o mesmo deve ser interpretado à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e de modo sistemático com as demais regras do dispositivo legal em que inserido”*, alega que aplicação destes princípios constitucionais, que limitam o poder punitivo do Estado, afastaria a aplicação da penalidade em comento.

Afirma, assim, que *“não é minimamente razoável admitir que a multa pela apresentação da ECF com inexatidão, incorreção ou omissão (inciso II) possa ser muito mais elevada do que a penalidade cabível no caso de não apresentação da ECF (inciso I), na medida em que esta infração é indubitavelmente mais grave do que aquela”*.

Apona, ainda, que o *“art. 8º-A, inciso II, do Decreto-lei nº 1.598/77 é aplicável apenas aos casos em que o contribuinte desrespeita instrução/orientação clara e inequívoca a respeito do preenchimento das obrigações acessórias, que não deixem dúvida a respeito do entendimento do Fisco sobre a matéria”* e, por isso, requer o afastamento da penalidade que lhe foi aplicada.

Contudo, como sabido, nos termos da súmula CARF nº 02, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não pode se pronunciar (não tem competência) acerca da inconstitucionalidade de dispositivo legal válido e vigente no ordenamento jurídico pátrio. Esta é uma função apenas no Poder Judiciário.

Este relator, é bom deixar claro, não tem dúvida, nos termos defendidos pela Recorrente, que é absurda a presente situação, em que uma penalidade pela apresentação de obrigação acessória com inexatidão, incorreção ou omissão é muito mais elevada do que a penalidade cabível no caso de não apresentação da mesma obrigação acessória. Entretanto,

afastar uma penalidade com base nos princípios constitucionais, como mencionado, é papel do Poder Judiciário, não sendo esta a função deste Tribunal Administrativo.

Cumpre apontar, por outro lado, que, para que a aplicação da penalidade seja válida, deverá ser demonstrado, na autuação, que o contribuinte, de fato, incorreu em uma das hipóteses previstas pelo legislador.

Mas isso deve ser analisado no mérito da discussão, quando se verificará a motivação da autuação, notadamente os fatos por ela levados em consideração para enquadrar a conduta do contribuinte no dispositivo legal aplicado. O que não se pode admitir, no âmbito do contencioso administrativo, reitere-se, é o afastamento ou a não aplicação de dispositivo legal válido e vigente no ordenamento jurídico.

Neste termos, vota-se por REJEITAR a prejudicial de mérito, apontada pela Recorrente em seu apelo.

DA PENALIDADE APLICADA. DA INEXISTÊNCIA DE INCORREÇÕES PASSÍVEIS DE PUNIÇÃO.

Nos termos delineados no relatório acima, a discussão devolvida a este colegiado, via Recurso Voluntário, se refere à penalidade (multa regulamentar) aplicada em face da Recorrente, uma vez que a fiscalização entendeu que as ECF's transmitidas, relativas aos anos-calendários de 2016 e 2017, continham “*informações incorretas*”.

Em síntese, a acusação fiscal, neste ponto, está arrimada no entendimento, da fiscalização, de ser vedada, pela legislação em vigor, a quitação das estimativas mensais, via declaração de compensação, com crédito de imposto de renda pago no exterior, não aproveitado em anos calendários anteriores pelo contribuinte.

Segundo consta do TVF, o aproveitamento daquele IR pago no exterior só poderia ser feito ao final do ano-calendário, na “apuração do lucro real” da entidade, e nunca para quitação das estimativas mensais. Assim, entendeu-se que, além da quitação das estimativas estar incorreta, com este procedimento, o contribuinte também teria extrapolado o limite legal para aproveitamento daquele IR do exterior.

Neste sentido, no curso do procedimento de fiscalização, o contribuinte foi intimado a retificar suas obrigações acessórias (ECF's), que espelhavam justamente o procedimento por ele adotado (quitação das estimativas, com créditos de imposto de renda suportado no exterior), para que constasse, nas ECF's, o entendimento “defendido” como correto pelo agente autuante.

Contudo, nos termos do TVF, mesmo sendo intimado para tanto, as informações não foram corrigidas/retificadas pelo contribuinte, como a fiscalização queria (ou entendia como sendo correto).

Assim, o agente autuante apontou o cometimento de infração por parte do contribuinte, tendo em vista a apresentação das **ECF's (2016 e 2017)** com “incorrecções”, aplicando, por consequência, multa prevista no artigo 8º-A, inciso II do Decreto-Lei nº 1.598 de 26/12/1977 (com redação dada pela Lei nº 12.973/14). Veja-se a redação do dispositivo em comento:

Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do caput do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3o, ou que o apresentar com inexatidões, incorrecções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas:

(...)

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

(...)

§ 3o A multa de que trata o inciso II do caput:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação. (destacou-se).

Pela leitura do dispositivo legal transcrito, o que se verifica é que o legislador entendeu que a apresentação de obrigação acessória (*in casu*, a ECF), com a inexatidões, incorreções ou omissões daria ensejo à penalidade, que será calculada com a aplicação de um percentual (3%) sobre o valor da informação omitida, inexata ou incorreta.

Portanto, o ponto que precisa ser esclarecido é o que seriam essas informações “viciadas”, que dariam ensejo à aplicação da penalidade. E aqui, mais especificamente, o que precisa ficar claro, tendo em vista a acusação fiscal, é o que seria uma informação “incorreta”, nos termos do dispositivo legal invocado pela fiscalização.

Pois bem!

De pronto, concorda-se com a Recorrente, quando esta afirma, no Recurso Voluntário, que “*a leitura da norma legal em questão não pode levar à conclusão evidentemente absurda de que toda e qualquer divergência da fiscalização quanto à forma como contabilizados determinados valores pelos contribuintes ensejaria a aplicação da multa em questão*”.

Pensar desta forma, de fato, levaria à absurda conclusão de que toda vez que a fiscalização autuassem o contribuinte (por exemplo, por entender que determinada despesa não seria passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), dever-se-ia aplicar também uma penalidade pela “incorreção” na obrigação acessória.

Ora, se nos termos do exemplo dado, o contribuinte entendia que determinada despesa era dedutível, é razoável que, em suas obrigações acessórias, em especial naquelas em que o *quantum* tributário é calculado, aquela despesa fosse indicada como dedutível. Caso contrário, correria o risco, o contribuinte, inclusive, de ser autuado pelo fato de suas obrigações acessórias não refletirem a apuração do tributo, ou seja, a obrigação acessória estaria incorreta à luz do entendimento utilizado pelo próprio contribuinte na apuração do tributo devido.

Neste ponto, não se pode olvidar que a ECF (Escrituração Contábil Fiscal) substitui a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014 e utiliza como base inicial a Escrituração Contábil Digital (ECD) do contribuinte. Assim, nessa declaração, se parte das demonstrações contábeis do contribuinte para, nos termos da legislação, se calcular (com exclusões, adições e compensações), o valor do tributo devido. Veja-se os esclarecimentos da própria Receita Federal do Brasil¹ neste sentido:

Uma das inovações da ECF corresponde, para as empresas obrigadas a entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), à utilização dos saldos e contas da ECD para preenchimento inicial da ECF. Ademais, a ECF também recuperará os saldos finais das ECF anterior, a partir do ano-calendário 2015. Na ECF haverá o preenchimento e controle, por meio de validações, das partes A e B do Livro Eletrônico de Apuração do

¹ Texto retirado no site do SPED: [http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1285#:~:text=A%20Escritura%C3%A7%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Fiscal%20\(ECF,P%C3%BAblico%20de%20Escritura%C3%A7%C3%A3o%20Digital%20\(Sped](http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1285#:~:text=A%20Escritura%C3%A7%C3%A3o%20Cont%C3%A1bil%20Fiscal%20(ECF,P%C3%BAblico%20de%20Escritura%C3%A7%C3%A3o%20Digital%20(Sped)

Lucro Real (e-Lalur) e do Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs). Todos os saldos informados nesses livros também serão controlados e, no caso da parte B, haverá o batimento de saldos de um ano para outro.

A IN RFB n.º 1.422/2013 (já revogada pela IN RFB n.º 2004/21²) deixava bem clara essa função, quando, em seu artigo 2º, exigia a prestação de todas as informações que influenciavam na “*composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*”. Veja-se a redação do artigo então em vigor:

Art. 2º O sujeito passivo deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:

I - à recuperação do plano de contas contábil e saldos das contas, para pessoas jurídicas obrigadas a entregar a Escrituração Contábil Digital (ECD) relativa ao mesmo período da ECF;

II - à recuperação de saldos finais da ECF do período imediatamente anterior, quando aplicável;

III - à associação das contas do plano de contas contábil recuperado da ECD com plano de contas referencial, definido pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE);

IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;

IV - ao detalhamento dos ajustes do lucro líquido na apuração do Lucro Real, no Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real (e-Lalur), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1574, de 24 de julho de 2015)

V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo;

V - ao detalhamento dos ajustes da base de cálculo da CSLL, no Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs), mediante tabela de adições e exclusões definida pela Cofis, por meio de Ato Declaratório Executivo; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1574, de 24 de julho de 2015)

VI - aos registros de controle de todos os valores a excluir, adicionar ou compensar em exercícios subsequentes, inclusive prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL; e

VII - aos registros, lançamentos e ajustes que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou sejam diferentes dos lançamentos dessa escrituração.

VIII - à apresentação do Demonstrativo de Livro Caixa, a partir do ano-calendário 2016, para as pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro presumido que se utilizem da prerrogativa prevista no parágrafo único do art. 45 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro 1995, e cuja receita bruta no ano seja superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), ou proporcionalmente ao período a que se refere. (...).

A ECF, portanto, tem como base a própria contabilidade do contribuinte e é utilizada para calcular o tributo devido no período. E, justamente por ter como base a

² A IN atualmente em vigor tem a mesma orientação, quando, em seu artigo 2º, pontua que a "(...) pessoa jurídica deverá informar, na ECF, todas as operações que influenciem a composição da base de cálculo e o valor devido do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), especialmente quanto:" (...).

contabilidade e os eventos ocorridos ao longo do ano-calendário, é que o contribuinte tem obrigação de fazer constar, em sua obrigação acessória, a realidade dos fatos e não a “*realidade imposta pela fiscalização*”.

Assim, pode-se afirmar que não há como admitir que, em toda divergência de interpretação da legislação entre o fisco e o contribuinte, este seja penalizado por ter indicado, em suas obrigações acessórias, o entendimento que, para ele, era o mais correto.

Entende-se, neste passo, como informação incorreta, para fins de aplicação da penalidade em comento, aquela informação que não reflita a realidade da operação realizada pelo contribuinte.

Vale-se de mais um exemplo para deixar claro o posicionamento aqui defendido: ao auferir “receitas financeiras”, cabe ao contribuinte declarar estas receitas como sendo “receitas financeiras”, tributando-as nos termos da legislação em vigor, se for o caso.

Se em suas declarações (obrigações acessórias), o contribuinte apontar aquelas “receitas financeiras” como sendo “receitas operacionais”, estar-se-á, claramente, diante de uma incorreção na informação prestada, passível de ser penalizada.

Portanto, pode-se afirmar, mais uma vez, que informações incorretas, que dão ensejo à penalidade prevista no artigo 8º-A, inciso II do Decreto-Lei 1.598/77, são aquelas que, de alguma forma, não refletem a realidade, ou seja, não refletem o que de fato aconteceu, independentemente do entendimento contrário da fiscalização sobre o tema.

Não se pode perder de vista, por outro lado, que a penalidade pecuniária não pode ser utilizada pela administração tributária como meio de arrecadação. Veja-se a lição de Luciano Amaro neste sentido:

(...) No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz frequentemente, o próprio legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo da arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, **a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária**; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. **Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou a ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.** (AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. págs. 439 e 440) (destacou-se).

Assim, não se pode admitir a aplicação de uma penalidade com fins únicos na arrecadação. A penalidade, é bom deixar claro, tem, dentre outras, as funções de reprimir, desestimular e, se for o caso, punir o contribuinte pela prática de uma conduta que, de alguma forma, é repelida pelo ordenamento jurídico, nos termos previamente definidos pelo legislador, mas não pode se prestar apenas para encher os cofres do ente estatal.

Ademais, nos termos já pacificados pelo Supremo Tribunal Federal, as sanções tributárias não podem ser utilizadas como meio de coação do contribuinte para que este haja de acordo com o entendimento da fiscalização.

Não se admite, neste Norte, dentro do ordenamento jurídico pátrio, as denominadas sanções políticas, que “*consistem em restrições estatais no exercício da atividade tributante que culminam por inviabilizar injustificadamente o exercício pleno de atividade*”

econômica ou profissional pelo sujeito passivo de obrigação tributária, logo representam afronta aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal substantivo” (RE 647.855). Confira-se, o entendimento consolidado pelo STF exarado em três súmulas editadas:

Súmula 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 - Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Com toda venia, *mutatis mutandis* (até mesmo porque, a princípio, pelo porte da Recorrente, a multa que lhe foi aplicada não vai inviabilizar/paralisar suas atividades), a fiscalização, ao apontar incorreção na ECF, por não refletir o que ela entendia como correto, está, de alguma forma, impondo esse posicionamento ao contribuinte.

Ou seja, ao afirmar que a quitação das estimativas, via declaração de compensação, com o imposto pago no exterior em anos-calendários anteriores, não estaria correta e exigir do contribuinte a retificação de suas declarações, para que façam refletir esse posicionamento/interpretação, sob pena de multá-lo (como de fato o fez), o agente autuante está impondo/induzindo, via “sanção política”, um comportamento ao contribuinte que ela, a fiscalização, entende como ser o mais correto.

Neste ponto, inclusive, não se pode olvidar que, ao ver não homologadas suas declarações de compensação, o contribuinte se insurgiu e, ainda na esfera administrativa, tenta demonstrar que a legislação em vigor não veda o procedimento por ele adotado ao quitar suas estimativas com o imposto pago no exterior. Veja-se o que constou do Recurso Voluntário:

Vale ressaltar que **o mérito da discussão acerca da inexistência de vedação legal à utilização do saldo de crédito do imposto pago no exterior em anos anteriores na liquidação das estimativas é objeto de discussão nos processos administrativos n.º 16692.720871/2017-99, 16692.720873/2017-88, 19679.721670/2018-56 e 19679.721671/2018-09**, decorrentes dos despachos decisórios que não homologaram às compensações dos saldos negativos do IRPJ e CSLL, referentes aos anos-base 2016 e 2017 (fls. 9473 a 9557). Não obstante, tal contextualização é importante, na medida em que demonstra a inexistência de clara incorreção no preenchimento de suas ECFs. (destacou-se)

E, aqui, cabe outro questionamento: se o contribuinte tiver êxito nas discussões que trava naqueles processos (em que discute as não homologações das compensações), a informações constantes em suas ECF's continuarão sendo incorretas?

Não há dúvidas de que, com toda venia, sendo referendado o procedimento por ele adotado (independentemente se na esfera administrativa ou na judicial), a “incorreção” apontada pela fiscalização passará a ser uma “correção”.

Assim, o que se verifica no presente caso é que a penalidade não foi aplicada, porque houve uma incorreção na informação prestada na ECF, informação esta, reitera-se, prestada de acordo exatamente com o a conduta praticada pelo contribuinte. A penalidade foi aplicada porque o contribuinte não concordou com o entendimento (interpretação) da fiscalização sobre a forma válida de quitação das suas estimativas no decorrer daquele ano-calendário.

Como se observa do trecho transcrito a seguir, o professor Paulo Roberto Coimbra Silva demonstra que, nos casos de divergência de interpretação entre o fisco e o contribuinte, não se pode admitir a aplicação de penalidade a este, ainda mais quando a interpretação do fisco é posterior ao entendimento dado à matéria pelo contribuinte, *in verbis*:

Não deve, também, o sujeito passivo ser punido nas hipóteses nas quais sua conduta no cumprimento de suas obrigações fiscais revela-se em descompasso com orientação posteriormente formalizada pela administração fazendária. Interessante observar que no ordenamento pátrio tal solução não passou de todo despercebida pelo legislador, prevendo solução equânime nos casos de lei interpretativa (CTN, art. 106, I, *in fine*). Portanto, a par da equidade, também a analogia (CTN, art. 108, I) milita a favor da contenção da potestade punitiva da administração fiscal quando o entendimento – ou interpretação – ulterior desta não for expressamente positivado em lei, mas decorra de outros atos normativos infralegais ou normas complementares do Direito Tributário, dentre as quais estão inseridas “as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” (CTN, art. 100, III).

Portanto, nas hipóteses de autuação fiscal decorrente de interpretação razoável da legislação tributária, mas divergente da orientação ou entendimento posteriormente manifestado pelo Fisco, as sanções tributárias, se aplicáveis, devem exercer função exclusivamente didática, jamais punitiva e, muito menos, arrecadatória. Para tanto, se aplicadas, insista-se, devem ser seus efeitos punitivos significativamente abrandados pela autoridades, administrativas e/ou judiciais, competentes para a aplicação, ou revisão da aplicação, das normas sancionadoras. (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007. págs. 123 e 124)

E isso fica muito claro ao se analisar o procedimento de fiscalização, em especial quando o agente autuante intimou o contribuinte para retificar suas declarações, para que fizesse constar que as estimativas não teriam sido quitadas com os créditos do imposto de renda pago no exterior. Como o contribuinte não retificou suas declarações, para fazer constar nelas o que a fiscalização entendia como correto, viu a “mão punitiva” do Estado lhe ser aplicada, sem qualquer respaldo na legislação em vigor, o que não se pode admitir.

Por todo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar, em sua totalidade, a multa regulamentar aplicada, uma vez que não existem incorreções nas ECF's do contribuinte passíveis de penalização. Com este entendimento, deixa-se de se analisar os demais argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente em seu apelo.

DO RECURSO DE OFÍCIO.

DO CONHECIMENTO

Como observa do acórdão proferido pela DRJ, com a desoneração de parte dos créditos tributários e da penalidade, foi apresentado Recurso de Ofício pelo presidente da Turma de Julgamento *a quo*, nos termos da Portaria MF n.º 63/2017, que fixou o patamar monetário para apresentação e análise do Recurso de Ofício no valor de R\$2.500.000,00.

Contudo, posteriormente à apresentação do apelo necessário, aquela Portaria foi revogada pela Portaria MF n.º 02/2023, que fixou um novo limite de alçada, qual seja: R\$15.000.000,00. Assim, nos termos da súmula CARF n.º 103, é este o patamar monetário para se conhecer ou não do Recurso de Ofício.

No presente caso, os créditos tributários e as multas constituídos nos Autos de Infração (R\$31.891.095,09 para a CSLL e R\$88.586.375,30 para o IRPJ) cancelados pela Turma de Julgamento *a quo*, superam e muito aquele limite de alçada.

Assim, sem maiores delongas, como a exoneração feita pela DRJ supera o valor de alçada fixado na Portaria MF n.º 02/2023, o Recurso de Ofício deve ser conhecido e analisado por este colegiado.

Nestes termos, vota-se por CONHECER do Recurso de Ofício.

DO OBJETO DO RECURSO DE OFÍCIO. DA CORREÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA PELA DRJ.

Ao analisar a Impugnação Administrativa apresentada pelo então Impugnante, a Turma de Julgamento *a quo*, além de afastar parte da multa regulamentar aplicada pela fiscalização, entendeu por bem julgar como improcedente o lançamento de ofício, que constituiu créditos tributários de IRPJ e de CSLL.

No que tange ao decote parcial da multa regulamentar, com o entendimento deste relator no sentido de afastá-la por completo no presente caso, nos termos demonstrados acima, o Recurso de Ofício em face da decisão da DRJ, que afastou parte da penalidade em comento, perde o objeto neste ponto.

Assim, o que precisa ser analisado é se estaria correto o entendimento da Turma de Julgamento *a quo*, quando julgou como totalmente improcedente o lançamento que constituiu de ofício o IRPJ e a CSLL. É o que se passa a fazer.

A acusação fiscal, que deu ensejo ao lançamento dos créditos tributários de IRPJ e CSLL, está arrimada no fato de a fiscalização ter glosado despesas financeiras incorridas nos anos-calendários de 2016 e 2017 pelo contribuinte.

Como se observa do TVF, ao analisar a ECD transmitida pelo contribuinte, verificou-se o lançamento de despesas financeiras em 2016 e 2017, "*cujos saldos constam também no bloco K355 da ECF*".

Constatou-se, neste sentido, que as referidas despesas financeiras estavam atreladas a juros devidos à partes relacionadas (controladas e coligadas), mas entendeu-se que "*o contribuinte despendeu para remunerar partes relacionadas (Passivo), percentuais muito superiores aos que recebeu de remuneração dessas coligadas*".

Assim, invocando o disposto nos artigos 299 e 374 do RIR/99, o agente motivou a glosa das despesas financeiras incorridas pelo contribuinte nos seguintes termos:

Em que pese a dedutibilidade dos juros prevista no art. 374, o caput do art. 299 prevê duas condições para se considerar a despesa operacional:

- i) necessárias à atividade da empresa;
- ii) necessárias à manutenção da fonte produtora.

Os juros incidentes sobre empréstimos e financiamentos normalmente estão ligados à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora são dedutíveis.

Entretanto, para que sejam considerados operacionais precisam ser considerados como necessários (indispensáveis).

O sujeito passivo possuía recursos para capital de giro e aquisição dos bens, mas optou por deixar à disposição de empresas ligadas, com remuneração a percentuais muito inferiores às aplicadas quando tomou empréstimos.

Esses empréstimos e financiamentos, sobre os quais incidiram juros, conforme consta demonstrado, geraram dispêndios de juros a taxas superiores às cobradas em relação a partes relacionadas. Parece-me evidente que não seria necessário o pagamento dessas despesas caso não houvesse a cessão de recursos da empresa a suas coligadas.

Não é ilegal a concessão de empréstimos ou financiamentos a empresas ligadas, entretanto, as condições pactuadas deveriam seguir taxas de juros similares às contratadas com instituições financeiras, para evitar reflexos tributários.

Assim sendo, na apuração do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido todas as despesas que não se enquadram no conceito do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, conforme preconiza o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

Desse modo, a despesa financeira relativa a juros pagos ou incorridos deve atender não só aos preceitos específicos de contabilização e de dedução previstos no art. 374, como também os preceitos gerais de dedutibilidade constantes do art. 299.

Por força da norma, devem ser efetuados os necessários ajustes na escrituração comercial para fins fiscais, e nem todas as despesas, embora contabilmente sejam despesas, têm a possibilidade de reduzir as bases imponíveis do IRPJ e CSLL, posto que tidas, pela lei, como INDEDUTÍVEIS.

Em conclusão, somente são dedutíveis, a rigor do 299 do RIR/1999, as despesas que sejam necessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica, que sejam usuais e normais, ou seja, tenham caráter de rotina no contexto empresarial em que se inserem.

Abaixo os montantes relativos às glosas de despesas financeiras consideradas desnecessárias e, portanto, indedutíveis: (...)

Em sua Impugnação Administrativa, o Recorrente combateu a integralidade do lançamento. Em primeiro momento, alegou a superficialidade da acusação fiscal, na medida em que *“simplesmente assumiu que todas as contas contábeis cuja descrição continha a palavra “intercompany” diziam respeito a operações de crédito passivas ou ativas, donde inferiu precipitadamente que a Impugnante, nos períodos-base autuados, teria contraído empréstimos junto a empresas ligadas ao mesmo tempo em que teria feito empréstimos a outras empresas igualmente ligadas.”*

Contudo, argumentou, a então Impugnante, que uma simples análise das contas contábeis em comento levaria à conclusão de que *“diversas dessas contas nada têm a ver com operações daquela natureza”* (intercompany).

Por outro lado, o contribuinte questionou, em seu apelo inaugural, a metodologia a adotada pela fiscalização, apontando que *“i. Fiscal atuante valeu-se de um critério de apuração subjetivo e, data vênua, desprovido de qualquer lógica, para determinar a diferença supostamente existente entre as taxas de juros incidentes nas operações de créditos passivas e ativas, baseando-se unicamente nos saldos daquelas contas contábeis e nos valores das despesas e receitas financeiras da Impugnante”*.

Ademais, na Impugnação Administrativa, demonstrou-se que, com a falta de aprofundamento das investigações, a fiscalização equivocou-se ao fixar o valor das despesas tidas como desnecessárias, não se preocupando em verificar as datas em que foram concedidos os empréstimos, os juros pactuados, os respectivos contratos, quais as empresas envolvidas nas operações.

Ao analisar o apelo inaugural do contribuinte, como mencionado, a Turma de Julgamento *a quo* entendeu por bem julgar como totalmente improcedente o lançamento neste ponto, não cabendo aqui qualquer reparo a se fazer na decisão proferida.

É que, nos termos pontuados pelo acórdão recorrido, restou demonstrada a fragilidade da fiscalização e, em especial, a falta de comprovação, por parte do agente autuante, da desnecessidade das despesas financeiras incorridas pelo contribuinte nos anos-calendários autuados.

Por outro lado, em análise às provas apresentadas pelo Impugnante, aquela Turma de Julgamento constatou vários equívocos cometidos pela fiscalização, o que tornaria como insustentável o lançamento em comento.

Desta forma, por serem irreparáveis, adota-se aqui, como razões de decidir, o que restou decido pela DRJ, *in verbis*:

Segundo descreve a fiscalização, o sujeito passivo possuiria recursos para capital de giro e aquisição dos bens, mas optou por deixar à disposição de empresas ligadas, com remuneração a percentuais muito inferiores às aplicadas quando tomou empréstimos. (grifei)

Neste ponto, não há qualquer descrição de quais recursos teriam sido deixados à disposição das empresas ligadas, nem quais seriam estas. Igualmente, não podem ser identificados quais empréstimos teriam sido tomados.

Quanto a este aspecto creio assistir razão à interessada, pois, segundo compreendo, não houve maior aprofundamento na ação fiscal, no sentido de identificar quais operações, com empresas coligadas, onde teriam sido deixados à disposição destas, recursos com remuneração em percentuais muito inferiores às aplicadas quando tomou empréstimo.

A rigor, mesmo levando-se em conta o porte da empresa e que, por esse motivo, possuiria recursos para capital de giro e aquisição dos bens, nem mesmo tais recursos foram referidos no TVF, a despeito da plausibilidade de sua existência.

Para calcular os juros que a interessada teria recebido de suas coligadas, a fiscalização dividiu as receitas de juros constantes na conta 5430000 JUROS S/MUTUO CONTROLADA/COLIGADAS no total de 1.774.482,00 (saldo final k355 ecf), pelo saldo médio dos ativos referentes a partes relacionadas.

Elucido, quanto ao ano de 2016, que o saldo médio das contas do ativo encontra-se demonstrado à fl. 8701.

DEMONSTRATIVO DO SALDO MÉDIO CONTAS ATIVO 2016

CONTA CONTÁBIL	MÉDIA ANUAL 2016
CONTA 01400000 MÚTUO A RECEBER 2016	25.783.920,59
CONTA 02000000 CONTAS A RECEBER 2016	36.072,73
CONTA 02410000 CLIENTES INTERCOMPANY 2016	1.239.030.499,50
CONTA 02410001 CLIENTES INTERCOMPANY VARIACÃO CAMBIAL 2016	4.194.197,11
CONTA 02530037 CONTAS A RECEBER INTERCOMPANY NACIONAL 2016	219.727.484,66
CONTA 02531000 CONTAS A RECEBER INTERCOMPANY 2016	37.186.874,89
CONTA 02561000 DIVIDENDOS A RECEBER 2016	495.565.486,34
TOTAL	2.021.524.535,82

Os cálculos dos juros recebidos estão assim discriminados às fl. 8389:

Em relação a essas contas de Ativo encontramos o saldo médio diário de R\$ 2.021.524.535,82.

Essas contas de Ativo Parte Relacionadas, foram remuneradas conforme consta na conta 5430000 JUROS S/MUTUO CONTROLADA/COLIGADAS no total de 1.774.482,00 (saldo final k355 ecf).

CNPJ do Contribuinte	Nome do Contribuinte	Descrição Escrituração	Mês Saldo Inicial de K030	Mês Saldo Final de K030	Descrição Período de	Conta	Código Situação do saldo final	Saldo Final SOMA
07.526.557/0001-00	AMBEV S.A. - AC	ECF original	01/2016	12/2016	Anual	05430000	C	1.774.482,00

Assim o percentual receitas financeiras que remuneraram as contas de ativo acima mencionadas foi de:

$$1.774.482,00 / 2.021.524.535,82 = 0,087779\%$$

Fica demonstrado, segundo a fiscalização, que a taxa de juros ativa, no valor de 0,08779%, corresponderia à divisão na qual, os juros ativos – no montante de R\$ 1.774.482,00 – corresponderiam ao numerador e, o ativo médio, no valor de R\$ 2.021.524.535,82, o denominador.

Observando-se o cálculo acima, com a devida licença da autoridade lançadora, afigura-me que tal valor caracterize o percentual do valor que representaria as receitas de juros em relação ao ativo médio, mas não uma taxa de juros.

Acrescento que, para que tal taxa de juros fosse caracterizada, deveriam ter sido juntados aos autos os correspondentes contratos de empréstimo ou de mútuo, entre a atuada e suas coligadas, demonstrando os valores pactuados, registros contábeis e demais elementos de prova de maneira a caracterizar que a interessada seria remunerada, em tais operações, com uma taxa de juros ativa no montante de 0,08779%.

Quanto à taxa de juros passiva, no valor de 5,673017%, a fiscalização explica que tomou como base a conta 06501000 "DESPESAS DE JUROS CONTROLADAS E COLIGADAS", no montante de R\$ 1.551.303.930,71, dividindo-a pelo passivo médio, no valor de R\$ 27.345.305.489,39, o qual se encontra demonstrado à fl. 8994.

08RF DEFIS DEMONSTRATIVO DO SALDO MPEDIO DAS CONSTAS DE PASSIVO PARTES RELACIONADAS 2016 Fl. 8994

CONTAS	MÉDIA ANUAL 2016
CONTA 04040000 - CONTAS A PAGAR MÚTUO 2016	21.628.855.698,00
CONTA 04045000 - EMPRÉSTIMOS INTERCOMPANY 2016	8.116.167,19
CONTA 04220000 CONTAS A PAGAR INTERCOMPANY 2016	213.567.321,66
CONTA 04550002 EMPRÉSTIMOS INTERCOMPANY 2016	1.428.188.129,82
CONTA 04715000 FORNECEDORES INTERCOMPANY 2016	1.924.935.479,56
CONTA 04715003 FORNECEDORES INTERCOMPANY VARIAÇÃO CAMBIAL 2016	21.989.794,31
CONTA 04752000 CONTAS A PAGAR INTERCOMPANY 2016	554.794.087,65
CONTA 04752001 JUROS A PAGAR INTERCOMPANY 2016	531.979.440,94
CONTA 04752004 OUTRAS CONTAS A PAGAR INTERCOMPANY VARIAÇÃO CAMBIAL 2016	4.843.354,93
CONTA 04752006 ADIANTAMENTO DE CLIENTES INTERCOMPANY VARIAÇÃO CAMBIAL 2016	118.725,26
CONTA 04771000 DIVIDENDOS A PAGAR INTERCOMPANY 2016	1.027.917.290,07
	27.345.305.489,39

De forma análoga, com a devida vênia da autoridade lançadora, afigura-me que tal valor caracterize o percentual do valor que representaria as despesas de juros em relação ao passivo médio, mas não uma taxa de juros.

Similarmente, compreendo que para que tal taxa de juros fosse caracterizada, deveriam ter sido juntados aos autos os correspondentes contratos de empréstimo ou de mútuo, entre a atuada e suas coligadas, demonstrando os valores pactuados, registros contábeis e demais elementos de prova de maneira a caracterizar que a interessada teria despendido, em tais operações, com uma taxa de juros passiva no montante de 5,673017%.

Como vimos no início deste voto, juro é a remuneração cobrada pelo empréstimo de dinheiro (ou outro item), sendo expresso como um percentual sobre o valor emprestado

(taxa de juro). Todavia, os empréstimos, por parte da interessada, seja na condição de tomadora dos mesmos, ou como cedente dos recursos emprestados, não restaram efetivamente caracterizados.

Destaco que, como os cálculos realizados, quanto aos anos de 2016 e 2017 seguiram a mesma metodologia, que o que aqui foi dito aplica-se a ambos os períodos.

Em sua defesa a interessada alega que foi intimada, em 18/08/2020, a discriminar quais as contas contábeis que originaram as respectivas receitas e despesas lançadas nas contas contábeis 06501000 – “Despesas de Juros Coligadas e Controladas” e 05430000 – Juros s/Mútuo Coligadas e Controladas, quanto ao ano de 2017, mas que não lhe foi solicitado qualquer esclarecimento ou documento adicional, relativos às referidas contas contábeis ou às demais contas do passivo e do ativo com a expressão "intercompany".

De fato a interessada foi intimada nos seguintes termos:

Intimamos o contribuinte a apresentar no prazo de 10 (dez) dias contados do dia seguinte ao recebimento do presente Termo, os elementos a seguir discriminados.

2 – Em relação às contas contábeis 06501000 – “Despesas de Juros Coligadas e Controladas” e 05430000 – Juros s/Mútuo Coligadas e Controladas, discriminar quais as contas contábeis que originaram as respectivas receitas e despesas lançadas nas contas acima e posteriormente computadas no resultado dos anos calendário 2016 e 2017.

A resposta apresentada pela interessada quanto à contas contábil 06501000 – “Despesas de Juros Coligadas e Controladas” foi a seguinte:

1	Conta Contabil	Origem dos lançamentos	Nome Conta da origem dos lançamentos
2	6501000	4550002	Empréstimos - Intercompany
3	6501000	4600001	IRRF a Recolher - Proprio
4	6501000	4710000	Fornecedores
5	6501000	4730000	IRRF a Recolher - Terceiros
6	6501000	4752001	Juros a Pagar Intercompany
7	6501000	5460000	Receita de Variações Cambiais - Realizadas
8	6501000	5460500	Receita de Variações Cambiais - Não Realizadas
9	6501000	6500000	Juros sobre Empréstimos e Financiamento
10	6501000	6520000	Receita de Variações Cambiais - Não Realizadas
11	6501000	6520500	Despesas de Variações Cambiais - Não Realizadas
12	6501000	8000024	Carga de Saldo
13	6501000	8500012	Carga de Saldo

Por sua vez, a fiscalização, ao analisar as referidas despesas de juros faz referência a outra composição no passivo da empresas, como se vê à fl. 8388, entre as quais, apenas duas (destacadas em amarelo), guardam harmonia com a tabela anterior.

Dessas contas de despesas, temos a de número 06501000 “DESPESAS DE JUROS CONTROLADAS E COLIGADAS, cujo montante acima mencionado foi contabilizado como despesa financeira quando da apuração do resultado contábil.

Por outro lado, no Passivo encontramos as seguintes contas que fazem menção a partes relacionadas:

Código da Conta	Código Estruturado (ContÁgil)		Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta
04040000	2.02.01.01.04	2.P.A S S I V O	22.PASSIVO NAO CIRCULANTE	CONTAS A PAGAR - MUTUO
04045000	2.02.02.01.01	2.P.A S S I V O	22.PASSIVO NAO CIRCULANTE	EMPRESTIMOS - INTERCOMPANY
04220000	2.02.05.01.05	2.P.A S S I V O	22.PASSIVO NAO CIRCULANTE	CONTAS A PAGAR - INTERCOMPANY
04550002	2.02.02.01.02	2.P.A S S I V O	22.PASSIVO NAO CIRCULANTE	EMPRESTIMOS - INTERCOMPANY
04715000	2.03.05.01.06	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	FORNECEDORES INTERCOMPANY
04715003	2.03.05.01.07	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	FORNECEDORES INTERCOMPANY -VARIAÇÃO CAMBIAL
04752000	2.03.04.01.05	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	CONTAS PAGAR INTERCOMPANY
04752001	2.03.03.01.05	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	JUROS A PAGAR INTERCOMPANY
04752004	2.03.05.01.08	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	OUTRAS CONTAS PAGAR INTERCOMPANY- VARIAÇÃO CAMBIAL
04752008	2.03.04.02.02	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	ADJANTAMENTO DE CLIENTES - INTERCOMPANY
04771000	2.03.07.03.02	2.P.A S S I V O	21.PASSIVO CIRCULANTE	DIVIDENDOS A PAGAR - INTERCOMPANY

Após esta observação, entendo que as diferenças acima deveriam ter dado causa a um maior aprofundamento da ação fiscal, a fim de que fossem apuradas as despesas de

juros efetivamente pagas a título de empréstimo e quais os valores não comprovados ou desnecessários, de modo a robustecer o fundamento de que a autuada teria despendido, a título de juros passivos, valores correspondentes a taxas de juros muito superiores àquelas que remunerariam os empréstimos por ela concedidos. Tal aspecto também enfraquece a autuação.

Na mesma resposta antes referida a interessada elucidou a composição da conta 05430000 – Juros s/Mútuo Coligadas e Controladas, conforme segue.

Conta Contabil	Origem do Lançament	Nome da Conta de origem
5430000	2541000	Juros a Receber <u>Intercompany</u>
5430000	4550002	<u>Empréstimos - Intercompany</u>
5430000	4600001	IRRF a Recolher - <u>Proprio</u>
5430000	4752001	Juros a Pagar <u>Intercompany</u>
5430000	6500000	Juros sobre Empréstimos e Financiamentos
5430000	8000024	Carga de Saldo de Balanco

Todavia, a fiscalização identificou outras contas na composição ativo da empresa (fls. 8388/8389).

No Ativo da empresa identificamos as seguintes contas relativas a partes relacionadas:

Código da Conta	Código Estruturado (Contábil)	Descrição da Conta Nível 1	Descrição da Conta Nível 2	Descrição da Conta
01400000	1.02.01.01.01	1.ATIVO	12.ATIVO NAO CIRCULANTE	MUTUO A RECEBER
02000000	1.03.02.01.01	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	CONTAS A RECEBER - MUTUO
02410000	1.03.02.03.06	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	CLIENTES INTERCOMPANY
02410001	1.03.02.03.07	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	CLIENTES INTERCOMPANY - VARIAÇÃO CAMBIAL
02530037	1.03.02.01.02	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	CONTAS A RECEBER INTERCOMPANY - NACIONAL
02531000	1.03.02.01.03	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	OUTRAS CONTAS A RECEBER INTERCOMPANY
02561000	1.03.01.06.01	1.ATIVO	11.ATIVO CIRCULANTE	DIVIDENDOS A RECEBER

Da leitura dos quadros acima, também se podem identificar as diferentes composições entre ambos o que, segundo penso, deveriam ter dado azo ao aprofundamento da ação fiscal, de modo que fossem identificadas as receitas de juros ativos recebidas em virtude dos empréstimos que teriam sido concedidos a empresas ligadas, em taxas de juros muito mais favoráveis ao que receberia quando estivesse na condição de tomadora de empréstimos.

Quanto ao ano de 2016 a interessada defende que não realizou com controladas ou coligadas nem recebeu juros relativos a qualquer operação financeira "ativa", mas que, ao contrário do que supôs a fiscalização, os valores contabilizados na conta 5430000 RECEITA DE JUROS - INTERCOMPANY, totalizando R\$ 1.774.482,00, correspondem a meros ajustes/estornos de parcela dos juros a pagar, registrados na conta do passivo 4752001 JUROS A PAGAR – INTERCOMPANY e que as telas do Sistema Contábil da Impugnante (doc. 02 – fls. 9191/9192) demonstrariam e comprovariam que as contrapartidas dos lançamentos realizados na conta 5430000 RECEITA DE JUROS - INTERCOMPANY, nos valores de R\$ 388.365,00, R\$ 514.223,00 e R\$ 871.894,00, que totalizam R\$ 1.774.482,00, são lançamentos nos mesmos valores na conta do passivo 4752001 JUROS A PAGAR – INTERCOMPANY, como segue (fl. 9192).

Visão de entrada										
Nº documento		3000325775		Empresa		BR16		Exercício		2016
Data documento		31.12.2016		Data lançamento		31.12.2016		Período		12
Referência				Nº interemp.						
Moeda		BRL		Existem textos		<input checked="" type="checkbox"/>		Grp.ledgers		<input type="checkbox"/>
Item Empr.	SocParceir	Divisão	CL	Conta	Conta Cog.	Denominação	TMv	Centro custo	€	Montante
1	BR16	BR0037	BRZA	40	4752001	276209	Juros a Pagar Interc	511		388.365,00
2	BR16	BR0037	BRZA	50	5430000	407009	Rec de Juros - ICO	BRZA010998		388.365,00-
										- 388.365,00
										0,00
Deveria ter sido contra Despesas de Juros										

Visão de entrada										
Nº documento		3000325764		Empresa		BR16		Exercício		2016
Data documento		31.12.2016		Data lançamento		31.12.2016		Período		12
Referência				Nº interemp.						
Moeda		BRL		Existem textos		<input checked="" type="checkbox"/>		Grp.ledgers		<input type="checkbox"/>
Item Empr.	SocParceir	Divisão	CL	Conta	Conta Cog.	Denominação	TMv	Centro custo	€	Montante
1	BR16	BR0032	BRZA	40	4752001	276209	Juros a Pagar Interc	511		514.223,00
2	BR16	BR0032	BRZA	50	5430000	407009	Rec de Juros - ICO	BRZA010998		514.223,00-
										- 514.223,00
										0,00
Deveria ter sido contra Despesas de Juros										

Visão de entrada										
Nº documento		3000325773		Empresa		BR16		Exercício		2016
Data documento		31.12.2016		Data lançamento		31.12.2016		Período		12
Referência				Nº interemp.						
Moeda		BRL		Existem textos		<input checked="" type="checkbox"/>		Grp.ledgers		<input type="checkbox"/>
Item Empr.	SocParceir	Divisão	CL	Conta	Conta Cog.	Denominação	TMv	Centro custo	€	Montante
1	BR16	BR0043	BRZA	40	4752001	276209	Juros a Pagar Interc	511		871.894,00
2	BR16	BR0043	BRZA	50	5430000	407009	Rec de Juros - ICO	BRZA010998		871.894,00-
										- 871.894,00
										0,00
Deveria ter sido contra Despesas de Juros										

Neste ponto, mesmo considerando o artigo 923 do RIR/1999, o qual estatui que "A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais", parece-me razoável da leitura dos dados acima, compreender que os lançamentos acima correspondem a meros ajustes/estornos de parcela dos juros a pagar, o que, aliada às demais razões tratadas nestes voto, também enfraquece os fundamentos da autuação.

A propósito da matéria autuada a defesa também sustenta que em que, em 2016, havia um único contrato de mútuo registrado em seu Ativo, no valor de US\$ 111.892,00 / R\$ 364.960,53 (principal), mas que esse contrato foi firmado em 01/10/2015 entre a Aspen Equities Inc. (mutuária) e a Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. (mutuante) (doc. 03 – fls. 9193/9200), sendo que, apenas em razão da incorporação desta sociedade (doc. 04 – 9201/9237), a Impugnante sucedeu-lhe em todos os seus direitos e obrigações, nos termos do art. 227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), passando a ocupar a posição de credora/mutuante naquele contrato.

De fato, tal valor encontra-se registrado no Balanço Patrimonial da empresa, relativo ao ano calendário de 2016, como consta na ECF retificadora:

(...)

Em favor da interessada há que se dizer que o contrato de mútuo firmado em 01/10/2015 entre a Aspen Equities Inc. (mutuária) e a Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. (mutuante), encontra-se às fls. 9193/9200 – doc. 03, enquanto que a incorporação desta última (Eagle) evidenciada pelo doc. 04 – 9201/9237, os quais respaldam, ao menos, as razões da contabilização, deste valor. E, com o devido respeito, de modo contrário à fiscalização, demonstra o esforço da defesa em comprovar documentalmente suas alegações.

Igualmente, quanto ao ano de 2017 a defesa acrescenta que a realidade fática apenas evidenciaria a nulidade do lançamento, porque a fiscalização, ao calcular o "percentual das receitas financeiras que remuneraram as contas de ativo", teria considerado diversas outras contas que não corresponderiam a empréstimos por ela concedidos e que não diriam respeito a operações dessa natureza. Todavia, como já visto, a nulidade foi afastada no início deste voto. No entanto, ainda que assim seja, existem diferenças quanto à composição do ativo, bem como do passivo, no que se refere ao lançamento

em exame, entre aquilo que a interessada informou e quanto ao que foi apurado pela fiscalização, o que deveria ter sido objeto de aprofundamento da ação fiscal, o que efetivamente fragiliza o lançamento.

A impugnante informa, quanto ao ano de 2017, que teria firmado apenas 2 (dois) contratos de mútuo na condição de mutuante, tendo como contrapartes Cervejaria ZX S.A. e Incrível Comércio de Bebidas e Alimentos S.A. (doc. 05 – fls. 9238/9246) e 1 (um) contrato de abertura de crédito recíproco com a Cervejaria ZX S.A. (doc. 06 - fls. 9247/9251). Elucida ainda que teria entregado a estas empresas a quantia total de R\$ 46.393.419,11 (principal), sobre a qual incidiriam juros correspondentes a 12% (doze por cento), destacando ainda, que esta taxa de juros, além de bastante superior à considerada pela fiscalização (0,22955366), seria compatível com as taxas praticadas pela Impugnante em suas operações passivas contratadas no mesmo período, o que se verificaria facilmente na coluna "taxas" da anexa planilha e dos contratos correspondentes (doc. 07 – fls. 9252/9287).

De fato, no que se refere a tais contratos, os juros incidentes são de 12%. Veja-se (fls. 9243 e 9248):

2. **Juros.** Sobre o montante pendente do Valor Principal incidirão, trimestralmente, juros de 12% ao ano. Em caso de inadimplemento, incidirão sobre o montante devido e não pago juros de mora de 1% ao ano.

2. Sobre o montante pendente dos créditos concedidos sob este Contrato incidirão, mensalmente, juros de 12% (doze por cento) ao ano.

Acrescento que a tabelas de fl. 9253 guarda compatibilidade com os juros ativos de 12%, conforme referidos nos contratos anteriores (fl. 9253), sendo a Cervejaria ZX S/A parte integrante dos contratos.

2017 - Receitas Financeiras									
Contrato assinado	REF	Empresa	Taxa	Início	Principal	Moeda	Taxa de câmbio	Principal em R\$ (1400000 e 2000000)	
SIM (PORT)	35	CERVEJARIA ZX	12,00%	01/06/2017 BR0028	806.499,32	BRL	1,00	8	8
SIM (PORT)	36	CERVEJARIA ZX	12,00%	09/06/2017 BR0028	Ate 50.000.000,00	BRL	1,00	40.5	40.5
SIM (PORT)	37	INCRÍVEL	12,00%	23/06/2017 BR0064	5.000.000,00	BRL	1,00	5.0	5.0

Mais uma vez, assim, as provas constantes dos autos, enfraquecem o argumento de que a impugnante receberia, a título de remuneração, a taxa de juros de 0,22955366%, calculada pela fiscalização (fl. 8392), pois, ao menos nestes dois casos, comprovadamente, a taxa de juros ativa é de 12%. Ou seja, novamente, perde força o argumento base da autuação.

No campo probatório a interessada juntou aos autos dois contratos onde figura como mutuária (cópias traduzidas – fls. 9258/9261 e 9265/9268), firmados em 2017, onde os juros são os que vão adiante (fls. 9265 e 9272):

2. **Juros.** Juros incidirão sobre o valor principal devido a cada 6 meses a uma taxa anual igual à taxa Libor de um período de seis meses mais 3,5% a.a. Os juros mora incidirão a uma taxa de 1,00% a.a. sobre qualquer valor que não for pago no vencimento.

Registro ainda que a taxa de juros acima também guarda compatibilidade com os juros passivos encontrados na tabela de fl. 9253, sendo as empresas Monthiers S/A e AMBEV Luxembourg S/A as credoras na relação de empréstimo pactuadas nos contratos.

2017 - Despesas Financeiras									
Contrato assinado	REF	Empresa	Taxa	Início	Principal	Moeda	Taxa de câmbio	Principal em R\$ (4040000 e 5000000)	
SIM	30	MONTHIERS	3,5% + Libor 6M (4,96%)	12/07/2017 BR0032	400.000.000,00	USD	3,31	1.323.	1.323.
SIM	32	AMBEV LUXEMBOURG	3,5% + Libor 6M (4,96%)	11/07/2017 BR0037	90.000.000,00	USD	3,31	297.	297.
SIM	33	AMBEV LUXEMBOURG	12,00%	11/07/2017 BR0037	460.000.000,00	BRL	1,00	460.	460.
SIM	34	AMBEV LUXEMBOURG	12,00%	12/09/2017 BR0037	500.000.000,00	BRL	1,00	500.	500.
SIM	39	Arosuco	12,00%	16/03/2017 BR0015	263.906.746,91	BRL	1,00		

Desta feita, no mesmo diapasão anterior, as provas constantes dos autos, enfraquecem o argumento de que a impugnante pagaria, às suas credoras, os juros calculados pela fiscalização, quanto ao ano de 2017, à uma taxa de 6,815682%, pois, ao menos nestes

dois casos, comprovadamente, a taxa de juros passiva é de 3,5% aa mais a Libor, o que também debilita o argumento base da autuação.

Por todos estes elementos, carece de robustez a alegação do Fisco de que a interessada teria despendido para remunerar, as empresas a ela ligadas, valores correspondentes a taxa de juros muito superiores a que teria recebido pela concessão de empréstimos, como sustentado pela autoridade lançadora.

(...)

Em face da deficiência nesta comprovação, também ficam comprometidos os cálculos onde foram glosadas as despesas nos montantes de R\$ 112.906.956,09 (2016) e R\$ 89.577.187,55 (2017).

Neste ponto, vale recordar, consoante firme posicionamento na esfera administrativa que “o lançamento do crédito tributário requer a prova efetiva da ocorrência do fato gerador”. Assim, entendo que, para caracterizar a infração imputada à interessada, a fiscalização deveria ter juntado aos autos maiores elementos de prova para demonstrar que autuada teria despendido para remunerar, as empresas a ela ligadas, valores correspondentes à taxa de juros muito superiores a que teria recebido pela concessão de empréstimos. E, além disso, poderia ter juntado aos autos eventuais contratos de empréstimo, com a identificação das partes integrantes, dos valores envolvidos e outros elementos de prova, que corroborassem o lançamento.

Ademais, o Código Tributário Nacional, se por um lado, no seu artigo 142, impõe à autoridade lançadora o dever de lançar o tributo, sob pena de responsabilidade funcional, por outro lado, determina à mesma que verifique, ou seja, prove, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, o que não se encontra evidenciado no caso em tela, por falta de aprofundamento da ação fiscal quanto aos valores compensados.

O ônus da prova é atribuído a quem alega a existência do fato. Assim, compete ao Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador para, só então, lançar o tributo ou as penalidades devidas.

Por fim, não havendo sido comprovado, pelo Fisco, que as despesas glosadas são desnecessárias, **VOTO POR DAR PROVIMENTO À IMPUGNAÇÃO**, para julgar improcedente o lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e cancelar integralmente o crédito lançado através do auto de infração de fls. 8409/8418.

Nestes termos, vota-se por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício.

DAS CONCLUSÕES:

Por todo o que aqui exposto e em conclusão, vota-se:

- por **REJEITAR** a preliminar de prejudicial de mérito;
- por **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para afastar, em sua totalidade, a multa regulamentar aplicada;
- **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão proferida pela DRJ na parte em que o contribuinte obteve êxito na primeira instância administrativa.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Fl. 23 do Acórdão n.º 1302-006.413 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15746.720390/2020-43