ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721350/2014-74

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	16327.721350/2014-74
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.103 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de janeiro de 2019
Matéria	IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente	BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DEDUTILIBILIDADE. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO CARACTERIZA CRÉDITO COM GARANTIA REAL. POSSIBILIDADE. AFASTAMENTO DA GLOSA.

A dedutibilidade das perdas em operações de arrendamento mercantil não se caracteriza como crédito objeto de garantia real, haja vista a impossibilidade do devedor de conceder o bem objeto do contrato como garantia. Só podem oferecer bens com garantia os proprietários dos referidos bens, código Civil, art. 122.8, Código Tributário Nacional, art. 110. Impossibilidade de alteração dos institutos de direito civil pelas normas tributárias.

IRPJ. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Diferenças decorrentes da postergação do pagamento de tributo (pagamento de débito após o vencimento sem multa e juros de mora) devem ser apuradas mediante a aplicação da imputação proporcional do pagamento.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. 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. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário, por (i) unanimidade de votos (i.i) dar provimento para (i.i.a) afastar as glosas das despesas relativas às perdas em operações de arrendamento mercantil, dos anos-calendário 2009 e 2010; (i.i.b) reconhecer a possibilidade de utilização dos pagamentos realizados a título de ajuste do IRPJ e CSLL, do ano-calendário 2010, na dedução dos valores apurados no lançamento, excluindo-se integralmente a autuação e determinando que a parte dos valores pagos a maior já reconhecidos nos sistemas de controle que supere o necessário à dedução integral dos valores lançados de IRPJ e CSLL seja passível de restituição ao contribuinte ou em compensações voluntárias ou de ofício, de acordo com as normas pertinentes às compensações; (i.ii) negar provimento ao recurso em relação à imposição de multa isolada e juros sobre a multa ofício. (ii) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso no que tange à imposição de multa de mora por força da postergação do IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 2009, vencidas as Conselheiras Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Letícia Domingues Costa Braga.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Inicio com a transcrição do relatório da decisão de Piso, bastante explicativo e abrangente para apresentar a lide em questão.

Em conseqüência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, em 29/12/2014, foram lavrados contra a instituição financeira contribuinte acima identificada, os Autos de Infração a seguir discriminados, para formalização e cobrança do crédito tributário neles estipulados, no valor total de R$ 123.273.049,61, incluindo as multas de ofício (75%) e os juros de mora (calculados até 30/11/2010) e juros isolados.

a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real (fls. 06 a 18):

Total do Crédito Tributário: R$ 77.045.320,46, sendo R$ 36.186.822,85, a título de IRPJ (código 2917); R$ 13.559.083,34, a título de juros de mora calculados até 12/2014; R$ 27.140.117,14, a título de multa proporcional (75%); e R$ 159.297,13, a título de multa exigida isoladamente (código 1632);
Fatos Geradores: 31/12/2010 (Infração 001), 31/12/2009, 31/12/2010 (Infração 002) e 31/07/2010, 31/08/2010, 30/09/2010 (Infração 003);

Enquadramento legal:
(001) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS – DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES: art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do da Lei nº 9.430/199; art. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 340 do RIR/99 (Decreto 3.000, DE 1999);
(002) EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. EXCLUSÕES INDEVIDAS – PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS: art. 3º da Lei nº º 9.430/96, arts. 340 a 343 do RIR/99;
(003) MULTA OU JUROS ISOLADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. : arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo ar. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

b) Contribuição Social (CSLL) (fls. 20 a 30)
Total do Crédito Tributário: R$ 46.227.729,15, sendo R$ 21.713.454,68, a título de CSLL (código 2973); R$ 8.136.079,86, a título de juros de mora calculados até 12/2014; R$ 16.285.091,01, a título de multa proporcional (75%) e R$ 93.103,60, a título de multa exigida isoladamente (código 1649);
Fatos Geradores: 31/12/2010 (Infração 001), 31/12/2009, 31/12/2010 (Infração 002) e 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010, 30/06/2010, 31/07/2010, 31/08/2010 (Infração 003);
Enquadramento legal: (001) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS e (002) EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL: art. 2º da Lei nº 7.689/1988 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 1990; art. 57 da Lei nº 8.981, com as alterações do art. 1º da lei nº 9.065, de 1995, art. 21• da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316/1996, art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 3º da lei nº 7.689, de 1988, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008.
1.1. A ciência da autuação ocorreu em 30/12/2014, conforme indicado às fls. 1.133/1.134.

2. No Termo de Verificação Fiscal (TVF de fls. 32 a 55), em introdução, a autoridade fiscal explica que o sujeito passivo *BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A. (CNPJ nº 07.207.996/0001-50) é uma subsidiária integral do BANCO BRADESCO S.A. CNPJ nº 60.746.948/0001-12)* e que o "extrato CNPJ e DIPJ" *indica que, após ter sido adquirido pelo BANCO BRADESCO S.A. em 24/08/2007, o BANCO BMC S/A (CNPJ nº 07.207.996/0001- 50) incorporou o BANCO FINASA S.A. (CNPJ nº 57.561.615/0001-04) em 30/04/2008, e passou a se denominar BANCO FINASA BMC S.A., tendo alterado novamente sua denominação para BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A. em 20/01/2010.* Expõe ainda que, no período fiscalizado, a contribuinte interessada adotou a forma de apuração do imposto de renda pelo regime do lucro real, com periodicidade anual, estando sujeito ao pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL com base na receita bruta ou no levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução.

2.1. Sob o tópico, "Desenvolvimento da Ação Fiscal" a autoridade fiscal, a partir do Termo de Início do Procedimento Fiscal, de 29/01/2013 (cientificado à contribuinte em 31/01/2013), menciona os documentos e informações fornecidos pelo contribuinte em papel e arquivo digital e o tratamento a eles dispensados para garantir-lhes a autenticidade (autenticação pelo programa SVA), bem como, as informações colhidas do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da

Escrituração Contábil Digital (ECD). Também indica, conforme resumido na Tabela abaixo, as matérias tributárias objeto da autuação:

Item	Descrição	Tipo	Conta Contábil	Ano-Calendário
1	Perdas no recebimento de créditos	Despesa operacional	Exclusão do lucro real	2009 - 2010
2	Descontos concedidos em renegociações	Despesa operacional	8.1.9.52.00-5	2010
3	Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal	Multa isolada	-	2010

2.2. Sob o tópico "Perdas no Recebimento de Crédito", a autoridade fiscal passa a descrever os fatos, informando inicialmente que a contribuinte foi selecionada para auditoria dos valores de perdas no recebimento de crédito deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário de 2010 (DIPJ 2011), sendo os seguintes os valores informados em DIPJ:

Discriminação DIPJ/2011 (ano-calendário 2010)	Total (R$)	Parcelas Não Dedutíveis (R$)
Linha 05B/25: - Despesas Operacionais / Despesas com Provisões para Operações de Crédito e Perdas	924.423.177,44	924.423.177,44
Linha 09B/62: Demonstração do Lucro Real / (-)Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito, art. 9° da Lei nº 9.430/96	1.469.187.057,18	-

2.3. Na seqüência, a autoridade fiscal explana a respeito da legislação (Base Legal) pertinente à dedutibilidade das perdas em operações de crédito: art. 9º a 12 da Lei 9.430, de 1996, sendo que no art. 9º, *o legislador define as hipóteses em que as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser consideradas como dedutíveis, de acordo com quatro critérios básicos, a saber: valor do crédito, tempo de vencimento, graduação do risco e iniciativa de cobrança*; nos arts. 10 a 12 há *o regramento legal do registro contábil das perdas, dos encargos financeiros de créditos vencidos e dos créditos recuperados. Entretanto, nos casos das instituições financeiras existem algumas regras mais específicas definidas pelo Banco Central.* Ao analisar a legislação, o autuante, destaca que *o art. 10, § 4º da Lei nº 9.430/96 define apenas o procedimento contábil para uma perda considerada definitiva após cinco anos de vencimento do crédito, sem adotar uma nova condição de dedutibilidade para a perda . Em outras palavras, o simples transcurso do prazo de cinco anos não confere dedutibilidade a uma perda que já não atendia aos requisitos do art. 9º da Lei nº 9.430/96 - o que é confirmado pelo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em julgamento do PAF nº 11516.004270/2010-86 (acórdão nº 1402-001.213 - 4ª Câmara / 2º Turma Ordinária)*, que cujo excerto de voto foi transcrito às fls. 37.

2.3.1. Explica ainda o autuante, quanto à legislação que *artigos de 24 a 27 da Instrução Normativa SRF nº 093/97 regulamentam de forma mais detalhada a matéria das perdas no recebimento de créditos, normatizando, entre outros aspectos, o conceito de operação, o tratamento dos encargos moratórios e a questão do registro de nova perda em uma mesma operação, nos parágrafos do art. 24 reproduzidos na sequência:*

> *"§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se operação a venda de bens, a prestação de serviços, a cessão de direitos, a aplicação de recursos financeiros em operações com títulos e valores mobiliários, constante de um único contrato, no qual esteja prevista a forma de pagamento do preço pactuado, ainda que a transação seja realizada para pagamento em mais de uma parcela.*

§ 3º No caso de empresas mercantis, a operação será caracterizada pela emissão da fatura, mesmo que englobe mais de uma nota fiscal.

§ 4º Para os fins de se efetuar o registro da perda, os créditos a que se refere o inciso II deste artigo serão considerados pelo seu valor original acrescido de reajustes em virtude de contrato, inclusive juros e outros encargos pelo financiamento da operação e de eventuais acréscimos moratórios em razão da sua não liquidação, considerados até a data da baixa.
(...)
§ 6º Para o registro de nova perda em uma mesma operação, tratando-se de créditos a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo, as condições ali prescritas deverão ser observadas em relação à soma da nova perda àquelas já registradas." (grifou-se)

2.3.1.2. Adverte, ainda, o autuante que, no aspecto contábil, *as instituições financeiras devem obediência a regramentos próprios definidos pelo Banco Central no que se refere à constituição de Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) e à contabilização das operações de crédito. Entretanto, no aspecto fiscal as instituições financeiras devem observar as normas da Lei n° 9.430/96, que valem para as pessoas jurídicas em geral terem direito à dedução das perdas na apuração do lucro real*, lembrando, ainda, o dever de observância aos preceitos contidos nos arts. 251, 264, 276 e 923 do RIR/99, sobre a dedutibilidade das despesas operacionais na apuração do lucro real. Consigna que a base legal para a exigência reflexa da CSLL engloba o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, o art. 28 da Lei nº 9.430/1996 e o art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988, que estendem à CSLL as disposições gerais da legislação do imposto de renda.

2.3.2. Ao discorrer sobre o "Conceito de Perda" explica que (i) a *expressão perdas no recebimento de créditos há de ser entendida como o resultado negativo apurado ao final de um conjunto de atos empreendidos para o recebimento do crédito frente ao devedor*"; (ii) no passado era permitida a dedução da "perda presumida", mas que a partir do ano-calendário de 1997 a legislação passou a permitir a dedução somente de "perda efetiva", havendo uma série de condições para que a perda no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica possa ser considerada uma despesa efetiva para fins tributários, fazendo ainda distinção entre perda efetiva definitiva ou provisória

2.3.3. Ao tratar a respeito de "Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil", a autoridade fiscal registra que o conceito de garantia real para efeito de dedutibilidade das perdas no recebimento de crédito encontra-se no art. 9º, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e que o crédito decorrente das operações de arrendamento mercantil, ou *leasing*, considera-se como tendo garantia real por enquadrar-se nessa disposição, tendo em vista que:

- o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se pela Lei n.° 6.099/1974;

- no arrendamento mercantil, o titular proprietário do bem é o arrendador, mas ao final do contrato o arrendatário pode ter sua posse imediata consolidada em propriedade, através da cláusula de opção de compra. O arrendamento mercantil se distingue do aluguel na medida em que o valor do bem arrendado vai sendo amortizado paulatinamente pelas contraprestações pagas, além do que, diferentemente do contrato de aluguel, ao final do contrato a arrendatária tem a opção de adquirir definitivamente o bem arrendado;

- a presença ou não de garantia para fins da dedutibilidade de créditos oriundos de operações de arrendamento mercantil, face ao disposto no § 3°, inciso II, do art. 9° da Lei n° 9.430, de 1996, torna-se questão meramente de analisar se no arrendamento mercantil existe um crédito protegido por garantia real; haja vista que não sendo este o caso, recair-se-ia no inciso II do mesmo artigo

(créditos sem garantia). Temos de partir do conceito de garantia real e investigar sua presença, ou não, em operações de arrendamento mercantil;

- lançando mão do Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, encontramos como garantia real aquela "que se funda no oferecimento ou entrega de um bem móvel, imóvel ou semovente, para que nele se cumpra a exigência ou execução da obrigação, quando não é cumprida ou paga pelo devedor. A garantia real, pois, revela o ônus real sobre a coisa, pertencente ao devedor ou mesmo a estranho que intervém no contrato, em que se funda a dívida, como garantia do devedor". Vale dizer, para o lexicólogo jurídico, o bem pode inclusive pertencer a terceiro, desde que esteja gravado como garantia do débito em caso de insolvência do devedor;

- ora, no arrendamento mercantil a manutenção da propriedade do bem arrendado por todo o contrato é a principal garantia do contrato de arrendamento mercantil. A propriedade do arrendador serve única e exclusivamente como garantia de que o arrendatário quitará o seu débito, uma vez que o arrendador adquire o bem em nome próprio, mas para uso e gozo do arrendatário, tanto assim que não há o desiderato por parte do arrendador em ter a posse ou, até mesmo, extrapolando, a propriedade do bem, esta sendo constituída única e exclusivamente para que seja viabilizado o contrato de arrendamento mercantil. Portanto, existe a presença de garantia contra insolvência no contrato de arrendamento mercantil;

- o fato de o bem dado em garantia ser de propriedade do próprio arrendador, não obsta, como visto na definição e essência do termo, a constituição de uma "garantia real". Consoante o léxico consultado, o "proprietário estranho", que não o arrendatário, aqui seria o próprio arrendador, que não estando interessado na posse ou propriedade do bem, nesta constitui-se apenas em benefício do contrato de arrendamento mercantil, que lhe permitirá fruir taxas e lucros financeiros. Ainda, o bem arrendado é uma garantia real porque se funda em um "bem patrimonial" de alguém (no caso, do arrendador).

2.4. Ao relatar sobre a "Auditoria e Fundamentação", a autoridade fiscal expõe que, pelo *item 3 do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL lavrado em 29/01/2013, o contribuinte foi intimado a apresentar um demonstrativo analítico das perdas dedutíveis em operações de crédito sob a forma de arquivo digital, contendo pelo menos as seguintes informações individualizadas para cada registro de perda: contrato (n°, valor total, data, tipo de garantia, etc.), cliente (nome, CNPJ ou CPF), perda (data do início da inadimplência, data do registro como perda, valor da perda, procedimentos de cobrança, etc.), n° da ação judicial de cobrança (se houver) e classificação da condição de dedutibilidade conforme o art. 9° da Lei n° 9.430/96. A resposta à solicitação se deu por etapas, com inúmeros pedidos de dilação de prazo atendidos pela fiscalização durante o andamento dos trabalhos*. Prossegue, a descrever toda a seqüência de intimações/orientações/reintimações e apresentação de arquivos "de perdas" e esclarecimentos prestados pela contribuinte, desde 12/03/2013 até 02/12/2014.

2.4.1. Quanto à "Auditoria do Arquivo de Perdas", explica o auditor fiscal autuante que a auditoria fiscal das perdas no recebimento de créditos do ano-calendário de 2010 foi realizada basicamente sobre os seguintes arquivos digitais em formato "MS Excel" e que se encontram juntados aos autos: *BRAD FINANC PERDAS 2010 - AT 04-12-2013-RFB.xlsx entregue pelo sujeito passivo em 05/12/2013, com uma planilha eletrônica no formato MS Excel contendo 307.881 registros (linhas) que totalizam R$ 1.469.243.706,63 em perdas, sendo que todas foram baixadas (registradas como despesa dedutível) em 31/12/2010*; e *PERDAS MAIOR R$30MIL 181013.xlsx entregue pelo sujeito passivo em 05/12/2013, com uma planilha eletrônica no formato MS Excel contendo 4.001 registros que totalizam R$ 221.906.419,94 em perdas acima de R$ 30 mil, complementando o arquivo anteriormente citado com informações sobre ações judiciais de cobrança para parte dos registros. Vale destacar que estas perdas já se encontram somadas no arquivo anterior.*

2.4.1.1 Registra ainda que

- o primeiro *arquivo traz a planilha completa com todas as perdas computadas pelo sujeito passivo, sendo complementado pelo segundo arquivo e também pelos documentos digitalizados apresentados em 24/11/2014 e 02/12/2014, com informações e documentação comprobatória sobre ações judiciais de cobrança para parte das perdas*;

- *As citadas planilhas foram importadas pelo programa Contágil da RFB, para a consolidação e análise dos dados à luz dos artigos 9° a 12 da Lei n° 9.430, de 1996. Estas análises foram realizadas por etapas para a verificação de critérios referentes a valor da perda, tempo de vencimento, existência de garantias, iniciativa de cobrança e outros. Algumas das análises resultaram em relatórios de perdas glosadas por não se adequarem às condições de dedutibilidade impostas pela legislação fiscal. Estes relatórios de perdas glosadas encontram-se nos Anexos de 1 a 5 do presente Termo de Verificação Fiscal, inclusive sob a forma de arquivos digitais contendo planilhas no formato MS Excel, e serão detalhadamente explicados nos próximos itens deste termo. Além de colunas encontradas no leiaute padronizado do arquivo de perdas definido pela fiscalização, estes relatórios contam com alguns campos adicionais, quais sejam*: meses em atraso, valor glosado, postergação e justificativa, devidamente explicados à fl. 42 (página 11 do TVF);

- Tendo sido a auditoria realizada por etapas, com geração de relatórios independentes para diferentes critérios de dedutibilidade, houve casos de uma mesma perda ter sido glosada com fundamento em mais de um critério e, se isso ocorreu, a glosa se deu em apenas um dos relatórios (se possível, onde não estivesse sujeita à postergação).

2.4.1.2. O auditor fiscal autuante, passa então a descrever as etapas de auditoria realizadas sobre as planilhas de perdas e sobre os elementos probatórios apresentados, no curso da ação fiscal Anexos 1 a 5, para o ano-calendário de 2010 e Anexo 6, para o ano-calendário de 2009.

● Anexo 1: Perdas Acima de R$ 5 Mil Sem Cobrança, 2010 (a contribuinte não informou haver iniciativa de cobrança do crédito inadimplido)

ANEXO 1: Justificativa	Dados	Valor
Acima de 5 mil, sem cobrança	Quantidade registros	81
	Valor glosado (R$)	561.260,95

● Anexo 2: Perdas em Créditos Garantidos, 2010 (créditos com garantia que não atendem a pelo menos uma das condições legais: vencidos a mais de dois anos/ iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o réu recebimento ou arresto das garantias)

		Postergação 2011
ANEXO 2: Justificativa	**Dados**	**Valor**
Crédito garantido, prazo menor ou igual a 24 meses.	Quantidade registros	9.097
	Valor glosado (R$)	72.405.039,82
Crédito garantido, prazo menor ou igual a 24 meses. Sobreposição: glosa já considerada no Anexo 4.	Quantidade registros	23
	Valor glosado (R$)	R$ -
Crédito garantido, prazo menor ou igual a 24 meses. Sobreposição: glosa já considerada no Anexo 5.	Quantidade registros	1
	Valor glosado (R$)	R$ -
Quantidade registros - Total		**9.121**
Valor glosado – Total (R$)		**72.405.039,82**

● Anexo 3: Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil, 2010 (perdas em arrendamento mercantil que não atendem a pelo menos uma das condições legais para créditos com garantia).

ANEXO 3: Justificativa	Dados	Valor
Arrend. mercantil, sem cobrança judicial.	Quantidade registros	7.510
	Valor glosado (R$)	90.751.283,57

● Anexo 4: Perdas acima de 30 mil, sem ação judicial informada, 2010 (dos 540 registros com perdas superiores a 30 mil, 219 ficaram sem informações sobre os procedimentos .

ANEXO 4: Justificativa	Dados	Valor
Perda acima R$ 30 mil, ação judicial não informada.	Quantidade registros	219
	Valor glosado (R$)	10.006.997,73

● Anexo 5: Perdas Acima de R$ 30 mil – amostragem para ação Judicial, 2010 (perdas em arrendamento mercantil que não atendem a pelo menos uma das condições legais para créditos com garantia). Os documentos referentes às últimas 3 perdas encontram-se juntados aos autos em "Ações Judiciais"

		Postergação		
ANEXO 5: Justificativa	**Dados**	**2011**	**Sem postergação**	**Valor Total**
Perda acima R$ 30 mil, não comprovou ação judicial.	Quantidade registros	-	14	14
	Valor glosado (R$)	-	3.786.429,89	3.786.429,89
Perda acima R$ 30 mil, petição inicial de 2011	Quantidade registros	2	-	2
	Valor glosado (R$)	624.817,99	-	624.817,99
Perda acima R$ 30 mil, processo extinto em 03/03/2010.	Quantidade registros	-	1	1
	Valor glosado (R$)	-	239.996,16	239.996,16
Quantidade registros - Total		**2**	**15**	**17**
Valor glosado – Total (R$)		**624.817,99**	**4.026.426,05**	**4.651.244,04**

● Anexo 6: Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil, 2009 (perdas em arrendamento mercantil que não atendem a pelo menos uma das condições legais para créditos com garantia).

		Postergação		
ANEXO 6: Justificativa	**Dados**	**2010**	**Sem postergação**	**Valor Total**
Arrend. mercantil, sem cobrança judicial.	Quantidade registros	-	984	984
	Valor glosado (R$)	-	11.444.268,37	11.444.268,37
Arrend. mercantil, prazo menor ou igual a 24 meses.	Quantidade registros	2	-	2
	Valor glosado (R$)	91.303,84	-	91.303,84
Arrend. mercantil, sem cobrança judicial e prazo menor ou igual a 24 meses.	Quantidade registros	-	2	2
	Valor glosado (R$)	-	33.992,69	33.992,69
Quantidade registros - Total		**2**	**986**	**988**
Valor glosado - Total (R$)		**91.303,84**	**11.478.261,06**	**11.569.564,90**

2.4.2. Um resumo anual das glosas realizadas pela fiscalização na auditoria das perdas no recebimento de créditos dos anos-calendário de 2009 e 2010, pode ser visualizado nas tabelas abaixo transcritas:

Perdas no Recebimento de Créditos - Resumo das Glosas – AC 2009			
Anexo	**Justificativa**	**Valor Glosado (R$)**	**Postergação**
6	Arrendamento mercantil, sem cobrança judicial.	11.444.268,37	Sem postergação
6	Arrendamento mercantil, prazo menor ou igual a 24 meses.	91.303,84	2010
6	Arrendamento mercantil, sem cobrança judicial e prazo menor ou igual a 24 meses.	33.992,69	Sem postergação
Valor total		**11.569.564,90**	

Perdas no Recebimento de Créditos - Resumo das Glosas – AC 2010			
Anexo	**Justificativa**	**Valor Glosado (R$)**	**Postergação**
1	Perda acima de 5 mil, sem cobrança.	561.260,95	Sem postergação
2	Crédito garantido, prazo menor ou igual a 24 meses.	72.405.039,82	2011
3	Arrendamento mercantil, sem cobrança judicial.	90.751.283,57	Sem postergação
4	Perda acima de R$ 30 mil, ação judicial não informada.	10.006.997,73	Sem postergação
5	Perda acima R$ 30 mil, não comprovou ação judicial.	3.786.429,89	Sem postergação
5	Perda acima de R$ 30 mil, petição inicial de 2011	624.817,99	2011
5	Perda acima de R$ 30 mil, processo extinto em 03/03/2010.	239.996,16	Sem postergação
Valor total		**178.375.826,11**	

2.4.3 A Tabela a seguir *apresenta o cálculo dos valores de IRPJ e CSLL pagos de forma postergada nos anos de 2010 a 2011, pela aplicação das alíquotas então vigentes para estes tributos. Estes valores são computados nos autos de infração de IRPJ e CSLL gerados pelo programa e-Safira da RFB, entrando como deduções dos valores devidos destes tributos após serem trazidos a valores de 2009 e 2010, respectivamente, pelo desconto de juros e multa de mora, conforme demonstrativo do próprio e-Safira.*

Cálculo dos Valores Pagos Postergados (R$)			
Ano Posterior	**Despesa Antecipada**	**IRPJ (25%)**	**CSLL (15%)**
2010	91.303,84	22.825,96	13.695,58
2011	73.029.857,81	18.257.464,45	10.954.478,67

2.4.3.1. Quanto à postergação, observou a autoridade fiscal que: (i) *pela análise das DIPJ dos anos-calendário 2010 e 2011, juntadas aos autos, nota-se que o sujeito passivo declarou lucro real e base de cálculo da CSLL antes da compensação de períodos anteriores em valores superiores aos respectivos valores das despesas antecipadas mostrados na Tabela 11. Portanto, é possível considerar que os valores das despesas antecipadas foram efetivamente tributados nos anos posteriores, suportando assim o efeito postergatório*; e (ii) *o enquadramento legal da postergação é o art. 845, § 4°, combinado com o art. 273, ambos do RIR/99.*

2.5. Sob o tópico "Descontos Concedidos em Renegociações", o auditor fiscal autuante relata que, na DIPJ 2011 (AC 2010), a contribuinte declarou na Linha 05B/30 (Outras Despesas Operacionais), o valor de R$ 665.512.634,39, sendo a parcela de R$ 2.971.658,93 declarada como não dedutível. Em 11/12/2013, a então fiscalizada apresentou a composição da referida linha 05B/30, (documento acostado aos autos: "Outras Despesas Operacionais") contendo *a conta Cosif cód. 8.1.9.52.00-5 (DESPESAS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES), no montante de R$ 73.079.530,98 em 2010 - informado como totalmente dedutível*, valor este que se encontra *em consonância com o escriturado na ECD do Sped, cujos balancetes semestrais juntados*

aos autos ("Descontos Concedidos - Balancete") apresentam um detalhamento maior, incluindo subcontas de uso interno.

Despesa de Descontos Concedidos – Balancete AC 2010			
Nível	**Código**	**Conta**	**Valor (R$)**
5	**8.1.9.52.00-5**	**Despesas de descontos concedidos em renegociações**	**73.079.530,98**
6	**8.1.9.52.10-8**	**Operações de crédito**	**63.985.735,06**
7	7706367	CDC bens consignados	236,89
7	7706383	Desconto concedido - homologação judicial	305.067,72
7	7706340	Descontos concedidos de cobrança	63.680.430,45
6	**8.1.9.52.20-1**	**Operações de arrendamento mercantil**	**9.093.795,92**
7	7706391	Desconto concedido – arr. merc. - judicial	9.093.795,92

2.5.1. Intimada a prestar informações detalhadas a respeito da Conta Cosif 8.1.9.52.00-5, desde 03/09/2013, e após sucessivas dilações de prazo concedidas pela fiscalização, foi apresentada a seguinte resposta:

"Estamos apresentando arquivo analítico em CD, devidamente validado pelo "Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais " conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais datado de 20/03/2014, contendo a composição analítica das despesas com descontos concedidos em renegociações de crédito durante o ano de 2010, de forma individualizada contendo as seguintes informações: n° ordem, mês do desconto, n° do contrato, nome do devedor, CPF/CNPJ e o valor do desconto, totalizando o montante de R$ 63.680.430,45.

As despesas com descontos concedidos nas renegociações de dívidas, foram consideradas dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da Contribuição Social, no ano base de 2010 (...)" (grifou-se)

2.5.1.1. A autoridade fiscal informa que o mencionado arquivo digital (formato MS. Excel) *contém a composição analítica dos descontos concedidos dividida em duas planilhas , e encontra-se juntado aos autos no documento intitulado "Arquivo de Descontos Concedidos" - permitindo que o arquivo seja baixado sob a forma compactada (.zip)*.

2.5.2. No que concerne à base legal, registra a autoridade fiscal que a *dedutibilidade das despesas operacionais na apuração do lucro real está condicionada ao cumprimento dos requisitos legais encontrados no s artigos 251, 264, 276, 299, 300 e 923 do RIR/99, isto é, as despesas operacionais são dedutíveis quando forem necessárias e usuais nas atividades da empresa, devem ser adequadamente contabilizadas e comprovadas por documentos hábeis e idôneos*.

2.5.3. A autoridade fiscal procedeu à auditoria do arquivo de descontos concedidos, tendo consolidado os dados na tabela a seguir reproduzida e feito as seguintes observações:

- o arquivo é composto por duas planilhas, ARQ 1 e ARQ 2, que totalizam R$ 63.680.430,45;
- para cada desconto, foram informados os campos - n° ordem, mês do desconto, n° do contrato, nome do devedor, CPF/CNPJ e o valor do desconto;
- a planilha ARQ 2 inclui em sua última linha a descrição "OUTROS NÃO IDENTIFICADOS OS BENEFICIÁRIOS", no valor de R$ 1.153.751,60. Não tendo o sujeito passivo identificado os beneficiários, esta parcela não poderá ser considerada como devidamente demonstrada;

- o sujeito passivo afirma que os descontos concedidos em tela não se sobrepõem aos valores das perdas no recebimento de créditos tratadas no item 3 deste Termo de Verificação Fiscal.

Composição Analítica dos Descontos Concedidos (R$)	
ARQ 1	22.283.973,97
ARQ 2	41.396.456,48
Valor Total	**63.680.430,45**
Outros não identificados os beneficiários (ARQ 2)	-1.153.751,60
Valor Demonstrado	**62.526.678,85**

2.5.3.1. A diferença de R$ 10.522.852,13 (R$ 73.079.530,98 – R$ 62.526.678,85) restou não demonstrada e deve ser glosada a título de Despesas de Descontos Concedidos em Renegociações

2.5.4. O auditor fiscal autuante informa que o arquivo digital contendo a composição analítica dos descontos concedidos foi importado para o programa Contágil da RFB visando à consolidação mensal dos dados. A tabela a seguir apresenta um resumo das despesas mensais de descontos concedidos em renegociações, cujos valores são utilizados na apuração da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

Descontos Concedidos em Renegociações, AC 2010
Conta contábil: 8.1.9.52.00-5 (Valores em R$)

Mês	Valor Deduzido (Balancete)	Valor Demonstrado (Planilhas)	Valor Glosado (Diferença)
jan-10	2.511.128,96	2.399.229,38	111.899,58
fev-10	3.273.451,28	3.139.794,88	133.656,40
mar-10	5.364.183,07	5.042.955,95	321.227,12
abr-10	5.246.816,74	5.084.876,19	161.940,55
mai-10	6.582.422,42	6.448.185,65	134.236,77
jun-10	5.188.847,74	5.076.107,64	112.740,10
jul-10	6.221.398,57	6.002.664,37	218.734,20
ago-10	6.882.929,35	6.835.982,71	46.946,64
set-10	6.730.186,29	6.697.190,67	32.995,62
out-10	4.869.440,04	4.696.540,31	172.899,73
nov-10	5.537.121,33	5.484.519,92	52.601,41
dez-10	14.671.605,19	5.618.631,18	9.052.974,01
Valor Total	**73.079.530,98**	**62.526.678,85**	**10.552.852,13**

2.6. A respeito da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, a autoridade fiscal reporta-se ao enquadramento legal: art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, ressaltando que *a multa de ofício pela insuficiência de recolhimento no ajuste anual e a multa isolada pela insuficiência de recolhimento da estimativa apresentam fundamentações jurídicas e alíquotas distintas* e que o art. 16, incisos I e II da IN SRF nº 93/97 ratifica o entendimento de que as duas multas podem ser aplicadas.

2.6.1. Quanto aos valores, reporta-se ao Anexo 7 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 337), observando-se que para *os meses de janeiro a setembro de 2010 o sujeito passivo optou pela apuração de estimativas mensais com base no levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, enquanto que para os meses de outubro a dezembro de 2010 foi escolhido o método da receita bruta*. Disso decorre que, tratando-se de glosa de despesa, não ocorre majoração nas estimativas apuradas com base na receita bruta. As multas apuradas no Anexo 7 encontram-se resumidas no quadro a seguir reproduzido:

Multa Isolada por Insuficiência de Recolhimento de Estimativa Mensal, AC 2010 (Valores em R$)		
Mês	**IRPJ**	**CSLL**
jan-10	-	8.392,47
fev-10	-	10.024,23
mar-10	-	24.092,03
abr-10	-	12.145,55
mai-10	-	10.067,75
jun-10	-	8.455,51
jul-10	149.304,34	16.405,06
ago-10	5.868,33	3.521,00
set-10	4.124,46	-
out-10	-	-
nov-10	-	-
dez-10	-	-
Valor Total	**159.297,13**	**93.103,60**

2.7. As infrações à legislação tributária apuradas no presente processo encontram-se resumidas nos quadros abaixo:

Auto de Infração - IRPJ		
Evento	**Período de Apuração**	**Valor tributável ou Multa (R$)**
Glosa de exclusão do lucro real: perdas no recebimento de créditos – perdas glosadas pela inobservância do art. 9º da Lei nº 9.430/96.	2009	11.569.564,90 (Tabela 9)
	2010	178.375.826,11 (Tabela 10)
Glosa de despesas operacionais: descontos concedidos em renegociações – despesa não demonstrada.	2010	10.552.852,13
Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal	2010 (mensal)	159.297,13 (Tabela 15)

Auto de Infração - CSLL		
Evento	**Período de Apuração**	**Valor tributável ou Multa (R$)**
Glosa de exclusão da base de cálculo da CSLL: perdas no recebimento de créditos – perdas glosadas pela inobservância do art. 9º da Lei nº 9.430/96.	2009	11.569.564,90 (Tabela 9)
	2010	178.375.826,11 (Tabela 10)
Glosa de despesas operacionais: descontos concedidos em renegociações – despesa não demonstrada.	2010	10.552.852,13
Multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal	2010 (mensal)	93.103,60 (Tabela 15)

3. Irresignada com o lançamento, a interessada, por intermédio de seu advogado e procurador (docs. às fls. 1197/1203), apresentou, em 29/01/2015, a impugnação de fls. 1142 a 1194, acompanhada dos documentos de fls. 1.196 a 1317.

3.1. Após acusar a tempestividade da apresentação da peça de defesa, a impugnante reproduzindo em parte os autos de infração lavrados e reportando-se à descrição das infrações no TVF alega que, ainda que se admitisse, apenas para argumentar, *que estão corretas as glosas efetuadas quanto ao item 3 do Termo de Verificação Fiscal, e em qualquer hipótese também quanto ao item 4, de qualquer modo no caso concreto o lançamento fiscal não pode prevalecer, dentre outras razões porque mesmo se procedente o lançamento o Impugnante teria efetuado recolhimentos a maior e*

não a menor a título de IRPJ e de CSL no ano-base de 2010, nada mais podendo lhe ser exigido a esse título. Defende ainda, em preâmbulo*, que não pode ser exigida a multa isolada não só em face da improcedência das glosas, como se demonstrará, mas também porque, de qualquer forma, referida multa não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício, ainda que na redação do artigo 44 da Lei n° 9.430/96 com as alterações promovidas pela Lei n° 11.488/2007, não podendo ainda ser exigidos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa de ofício por falta de previsão legal, nem tampouco os juros poderiam ser exigidos com base na taxa SELIC, imprestável para tanto*.

3.2. Quanto às Perdas no Recebimento de Crédito (Item 3 do TVF), a contribuinte, inicialmente, consigna que segundo o próprio TVF, foi registrado, *a título de "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito (Lei n° 9.430/96, art. 9°)" uma exclusão de R$1.008.085.281,69 no ano base de 2009 e uma exclusão de R$1.469.187.057,18 no ano-base de 2010, sendo que ao término do processo de fiscalização o valor total glosado pela fiscalização foi de R$11.569.564,90 em relação a 2009 e de R$178.375.826,11 em relação a 2010, o que evidencia que o Impugnante sempre teve o cuidado de seguir rigorosamente os preceitos legais, decorrendo a autuação exclusivamente da impossibilidade de localização e/ou obtenção em tempo hábil de parte da documentação reclamada pela fiscalização, ou de uma falha de sua parte na análise da documentação apresentada*.

3.2.1. Quanto às glosas do Anexo 3 (PERDAS EM OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL –2010), a impugnante reportando-se a excerto do Termo de Verificação Fiscal e ao art. 9º, caput, § 1º, II, "b", III, e § 3º, registra que *o presente lançamento decorre única e exclusivamente do entendimento da fiscalização de que os créditos decorrentes de operações de arrendamento mercantil por sua própria natureza devem sempre ser considerados como créditos com garantia real* e, daí, a sua dedutibilidade demandaria a propositura de ação judicial, nos termos do inciso III do § 1º e § 3º do referido art. 9º e não bastaria a cobrança administrativa prevista no inciso II do mesmo § 1º. Discorda desse entendimento da fiscalização porque:

- *em razão de apresentar características que o assemelham a outras figuras típicas - locação, compra-e-venda, financiamento, mandato - o contrato de arrendamento mercantil foi objeto de muita controvérsia doutrinária, sendo pacífico hoje que se trata de um contrato "sui generis" com identidade própria tendo em vista a sua finalidade*;

- *A Lei n° 6.099/74, com as alterações da Lei n° 7.132/83, veio cuidar dos aspectos tributários do arrendamento mercantil, dando ênfase à sua característica de financiamento de bens, deferindo ao Conselho Monetário Nacional importante função regulamentadora nesta matéria e ao Banco Central do Brasil função de controle e fiscalização i das referidas operações*;

- extrai-se dos arts. 1º, 3º e 7º da Lei 6.099, de 1974, que *no contrato de arrendamento mercantil, o arrendador adquire em nome próprio bem de acordo com as necessidades e especificações do arrendatário. O arrendador, portanto, é o proprietário do bem objeto do arrendamento*;

- *O arrendatário, por sua vez, recebe o bem e dele faz uso mediante pagamento de contraprestações por um período determinado, sendo mero possuidor, podendo gozar e usufruir do bem nos limites do uso regular pela duração do contrato*;

- *No final do prazo estipulado, o arrendatário pode optar por renovar o contrato de arrendamento mercantil ou extingui-lo, seja pela rescisão (encerramento do contrato), seja pela aquisição do bem mediante pagamento do valor de opção ou residual, quando possível*;

- no arrendamento mercantil o objetivo do contrato é o uso de certo bem, adquirido pelo arrendador por indicação do arrendatário, a quem o bem é entregue em regime de locação, podendo o arrendatário adquiri-lo no final ou não;

- Já a garantia, que pode ser real ou pessoal, proporciona ao credor, por sua vez, condições privilegiadas de recebimento de seu crédito, estando ligada à idéia de patrimônio, transcrevendo ensinamento de Caio Mário da Silva Pereira;

- a garantia é real quando se vincula um bem do devedor ao pagamento de determinada dívida. O bem destacado do patrimônio do devedor é afetado à solução da obrigação. O inadimplemento por parte do devedor acarreta faculdade do credor de promover a excussão do bem dado em garantia de modo a satisfazer seu crédito. Daí dizer-se que somente o proprietário, o dono, que além do domínio tem a livre disposição da coisa, tem o poder de constituir garantia real (Código Civil, artigos 1419 e 1420);

- se a propriedade do bem no contrato de leasing permanece com o arrendador, que é o credor, que deve inclusive contabilizá-lo obrigatoriamente em seu ativo permanente, e se somente o proprietário pode dar bens em garantia real, é evidente "data máxima venia" o equívoco do ilustre fiscal autuante ao afirmar que no caso do arrendamento mercantil o crédito do arrendador em face do arrendatário está protegido por garantia real, posto que o bem arrendado é de propriedade do arrendador, e não do arrendatário/devedor, não fazendo o menor sentido a interpretação defendida pela fiscalização de que o bem de propriedade do próprio credor consubstanciaria "garantia" do pagamento de dívida do devedor em face daquele mesmo credor, sendo certo que é irrelevante o fato de o bem poder "inclusive pertencer a terceiro, desde que esteja gravado como garantia do débito em caso de insolvência do devedor", como defende a fiscalização com o objetivo de reforçar seu entendimento, posto que por definição o "terceiro" não pode jamais ser o próprio credor;

- o parágrafo 3º do artigo 9º da Lei n° 9.430/96 definiu de forma objetiva o que considera crédito garantido, e o crédito deve ser assim classificado conforme a operação que lhe deu origem. Portanto, se o contrato celebrado não prevê garantia real, como é o caso do arrendamento mercantil, não procede o entendimento defendido pela fiscalização de que o bem arrendado, de propriedade do arrendador/credor, garante o débito do arrendatário/devedor;

- ao contrário do que defende a fiscalização, bem como ao contrário do que ocorre na venda com reserva de domínio (no qual o bem está adquirido desde o início e garante o pagamento da dívida, sendo as prestações pagas a título de amortização do preço) ou na alienação fiduciária (no qual o adquirente paga à vista pelo bem com recurso obtido em instituição financeira, com a qual contrai dívida, e em garantia da dívida transfere a propriedade do bem à financiadora), que são figuras de natureza jurídica diversa, previstas no parágrafo 3º do artigo 9º da Lei n° 9.430/96, no caso do arrendamento mercantil o bem arrendado não garante o pagamento da dívida, até porque esta dívida existe ainda que o arrendatário jamais exerça a opção de compra do bem arrendado! Tanto é assim que o domínio do bem arrendado apenas assegura se o caso a restituição desse mesmo bem ao arrendador proprietário, devendo este ajuizar ação própria caso pretenda cobrar a dívida que o arrendatário deixou de pagar.

3.2.2. Quanto à Glosas do Anexo 4 (Perdas superiores a R$ 30.000,00) que a fiscalização argumenta que não teriam sido fornecidas "informações sobre os procedimentos judiciais para o recebimento do crédito ou arresto das garantias", a impugnante alega que *pela análise da documentação ora apresentada (doc. 02–* fls. 1221 a 1250*) não há de se falar em ausência de "informações sobre procedimentos judiciais para recebimento do crédito ou arresto das garantias", restando comprovada a propositura da ação judicial com o objetivo de recebimento do*

respectivo crédito, não restando dúvida quanto ao direito do Impugnante à dedutibilidade das perdas, sendo improcedente a glosa realizada.

3.2.3. Quanto às Glosas do Anexo 5 (Perdas acima de 30 mil – amostragem para ação judicial – 2010) que a fiscalização entende que não ficaram comprovados os procedimentos judiciais para o recebimento dos créditos, a impugnante *apresenta os documentos anexos (doc. 03 –* fls. 1251/1265*), que comprovam não só a adoção como a manutenção de ação judicial para recebimento das respectivas perdas, não restando dúvida quanto à regularidade da dedução e consequentemente a improcedência dos autos de infração lavrados*

3.2.4. Quanto às Glosas do Anexo 6 (Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil, 2009), considerados não garantidos pela contribuinte e que não foram submetidos à ação judicial por serem inferiores a R$ 30.000,00, mas que a fiscalização entende deviam ser enquadrados no inciso III do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996 (créditos com garantia real), a contribuinte argumenta encontrar-se equivocado o entendimento da autoridade fiscal, porquanto *no caso do arrendamento mercantil o bem arrendado não garante o pagamento da dívida, estando correto o enquadramento de tais perdas no artigo 9o , parágrafo 1° , II da Lei n° 9.430/96, tal como procedeu o Impugnante, não restando dúvida quanto à sua dedutibilidade*.

3.2.4.1. Alega a impugnante que, *ainda que fosse possível o enquadramento de tais perdas no inciso III do parágrafo 1º do artigo 9º da Lei n° 9.430/96, como pretende a fiscalização e se admite apenas para argumentar, dúvida não resta que as mesmas atendem aos requisitos previstos em lei para fins de dedutibilidade, considerando que a baixa em relação às perdas se deu exatamente após 24 meses do vencimento, como reconhece o próprio d. Fiscal atuante, e portanto em prazo superior a dois anos, conforme a exigência legal*.

3.3. No que se refere aos "Descontos concedidos em renegociações – item 4 do TVF", a contribuinte defende que *ainda que se entenda ter efetivamente ocorrido a infração apontada no item 4 do Termo de Verificação Fiscal, de qualquer modo não pode prevalecer o lançamento quanto a este item pelas razões que abaixo se passa a expor, aplicáveis também a eventuais valores que, admitindo-se para argumentar, venha-se a entender devidos quanto ao item 3 do mesmo Termo de Verificação Fiscal, em que pese o acima exposto*.

3.4. Sob o tópico "III- DESCABIMENTO DO MÉTODO DE IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL NO CÁLCULO DE POSTERGAÇÃO", a impugnante , reportando-se à Tabela 11 em que se apresentam os valores postergados (Despesa Antecipada, IRPJ e CSLL) para 2010 e 2011 e ao tópico 3.3.10 do TVF, defende que:

- *o critério utilizado pela fiscalização para apurar o quantum supostamente devido nos autos de infração em questão, i.e., imputação de pagamento proporcional e cobrança do suposto saldo recolhido a maior,* ***está em desacordo com o artigo 6° do Decreto-Lei 1.598/77 e com toda a jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes*** *que, nestas hipóteses, só permite a exigência de* ***correção monetária*** *e dos* ***juros de mora***;

- *como já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde o advento da Lei 9.430/96, que em seu artigo 43 permitiu o lançamento de juros e multa isolados, a sistemática da imputação de pagamento proporcional não é aplicável às hipóteses de POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO, ou seja, nas hipóteses em que o pagamento do imposto foi realizado em exercício posterior ao que seria efetivamente devido por erro quanto ao regime de competência*;

- *Nos casos de postergação, a legislação estabelece metodologia própria para apuração do saldo do crédito tributário devido, prescrevendo os procedimentos que devem ser necessariamente observados pela Autoridade Fiscal para que se possa apurar com exatidão os valores que deixaram de ser pagos em determinado período, após considerados os que já foram pagos de*

forma postergada, de modo a tornar-se líquida e certa a exigência fiscal, e evitar exigência em duplicidade;

- os parágrafos 4º a 7º do artigo 6º do Decreto-Lei n° 1.598/77 estabelecem os procedimentos que devem ser observados para a correta determinação do IRPJ e da CSL devidos nos casos em que há postergação de pagamento de imposto;

- De acordo com as referidas normas, após efetuados os ajustes e recomposições previstos na legislação a ambos os exercícios, e se apurada eventual diferença de tributo pago a maior em exercício posterior em contrapartida ao imposto pago a menor no exercício objeto da revisão (parágrafo 4º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77), determina o parágrafo 6º do artigo 6º do Decreto-Lei n° 1.598/77 que o lançamento do crédito tributário seja efetuado "pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo 4°.";

- o eventual crédito tributário a ser exigido por lançamento fiscal deverá resultar da diferença entre o imposto pago a maior no exercício posterior diminuído daquele devido no exercício anterior;

- relativamente ao valor postergado haverá tão somente a "cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto" (parágrafo 7º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77);

- os dispositivos supra citados veiculam disciplinamento específico para a hipótese de postergação, de modo que estas normas específicas, e não aquelas relativas à imputação, são as que devem ser observadas pela fiscalização para quantificação da exigência decorrente da postergação do pagamento;

- se dúvida existia quanto à forma como poderia ser feito o lançamento em conformidade ao disposto no artigo 6º do Decreto-Lei n° 1.598/77, foi ela definitivamente afastada com o advento da Lei n° 9.430/96, que em seu artigo 43 expressamente previu a possibilidade de lançamento de juros de mora isolados;

3.4.1. Para embasar sua tese cita ementas de acórdãos e excertos de votos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF (fls. 1172/1175), para concluir que *não poderia a fiscalização validamente exigir do contribuinte tributo que entendeu devido sem atentar para o disposto no parágrafo 4º do artigo 6º do Decreto-Lei n° 1.589/77 e artigo 43 da Lei 9.430/96, hoje claros no sentido de que juros de mora decorrentes de crédito tributário relativo a tributo recolhido de forma postergada são exigíveis isolada ou conjuntamente e não através do método da imputação proporcional*.

3.4.2. Nesse diapasão, defende o "DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE MORA DE 20% SOBRE PAGAMENTO DE TRIBUTO POSTERGADO", sob o argumento de que *o parágrafo 7º do artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77 expressamente estabelece que, relativamente ao valor postergado, somente é exigível "correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto "*, reportando-se a ementas de acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes. Entende que deve ser refeito o cálculo sem o cômputo da multa de mora.

3.5. Também acusa a impugnante de o lançamento ter sido mal elaborado, porque a autoridade fiscal *limitou-se a exigir tributos diretamente sobre o valor das despesas glosadas*, sem que antes tivesse recomposto *o lucro real e o lucro líquido do período, apurar os novos valores devidos a título de IRPJ e de CSL e confrontá-los com os valores efetivamente recolhidos pelo Impugnante,*

de modo a exigir somente o valor dos tributos eventualmente recolhidos a menor. Conforme informado em sua DIPJ, no ano-calendário de 2010, a impugnante apurou saldo negativo de IRPJ e de CSLL, reportando-se aos documentos de fls. 1266 a 1309.

3.5.1. Não admite que se diga que os valores recolhidos a maior não foram considerados porque passíveis de restituição (Pedidos de Restituição de fls. 1302/1305 e 1306/1309), pois *se os pedidos de restituição estão pendentes de análise, não tendo sido ainda deferidos (doc. 07* - fls. 1311/1312*), como ocorre no caso concreto, e correspondem a IRPJ e CSL relativos ao ano-base de 2010 efetivamente recolhidos pelo Impugnante em excesso ao declarado como devido, tal fato não poderia jamais ter sido desconsiderado pela fiscalização ao realizar o lançamento*.

3.5.2. Ressalta, ainda, a impugnante que *tendo em vista a lavratura dos autos de infração que deram origem ao presente Processo Administrativo, em demonstração de sua boa-fé o Impugnante já peticionou nos autos dos Pedidos de Restituição respectivos requerendo o sobrestamento do processamento das restituições quanto às parcelas de seus créditos correspondentes a R$33.314.297.59 de IRPJ e a R$19.988.578.56 de CSL. objeto do lançamento fiscal relativo ao ano-base de 2010 ora questionado, até decisão final do presente processo, sem prejuízo da regular homologação das DCOMPs que forem apresentadas e da restituição/compensação do saldo de seu crédito que supere os valores lançados, conforme cópias anexas (doc. 08* – fls. 1313/1317*)*.

3.5.3. Cita ainda ementas de acórdãos do CARF, da CSRF e do antigo CC, assim como excertos de votos no sentido de se recompor o lucro real e de se considerar as antecipações do imposto (redução do saldo negativo) que estariam a corroborar seus argumentos.

3.6. Também argui ser incabível a exigência da multa isolada, quer porque decorrente de glosas que a impugnante entende serem improcedentes, quer porque *a referida multa não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício, ainda que na redação do artigo 44 da Lei n° 9.430/96 com as alterações promovidas pela Lei n° 11.488/2007*. Reporta-se a ementas de acórdãos do CARF e da CSRF e a excerto de voto do Conselheiro Antonio José de Praga (adotado integralmente pelo Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva) para embasar sua alegação.

3.7. Por fim defende o "NÃO CABIMENTO DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA" pois, no entender da impugnante, a legislação que rege a matéria estaria a autorizar somente a incidência de juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição (não estaria a autorizar o cálculo dos juros sobre a multa) e cita jurisprudência administrativa reconhecendo o não cabimento da exigência. Nesse sentido argumenta que:

- os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo como aliás é expresso o art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições ***decorrem da prática dos respectivos fatos geradores,*** *as multas* ***decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições no prazos legais***;

- ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei n° 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora;

- a se admitir que a palavra "débitos" constante do caput do artigo 61 incluísse o principal e a multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício, quando não pagas no vencimento, ***sofreriam também o acréscimo de multa de mora***;

- seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do artigo 61 da Lei n° 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos

tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento;

- referido artigo está apenas a autorizar que os débitos para com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora;

- o artigo 43 da Lei n° 9.430/96 vem evidenciar ainda mais que o artigo 61 da Lei n° 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições;

- se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 da Lei n° 9.430/96 contemplasse também a ***multa*** *de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a* ***multa*** *de ofício lançada* ***isoladamente*** *nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61*;

- não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada), que não pode prevalecer sob pena de violação não só ao próprio art. 61 da Lei n. 9.430/96 mas também aos arts. 5o , II e 150,I da CF/88 e 97 do CTN.

Fim da transcrição do relatório da DRJ.

Da análise da impugnação a Delegacia de Julgamento considerou procedente em parte a impugnação apenas para excluir do lançamento a infração relativa às perdas cujos procedimentos judiciais para o seu recebimento ou arresto dos bens garantidos que ficou devidamente comprovada.

Como o valor exonerado foi inferior ao limite de alçada não houve recurso de ofício desta exoneração.

Cientificada da decisão da Delegacia de julgamento, a empresa apresentou recurso voluntário no qual aduziu as seguintes razões:

Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil - Ano-base 2010 (Item 3.3.5 e anexo 3 do TVF)

Alega o recorrente que a fiscalização entendeu que os bens e equipamentos arrendados representam a principal garantia dos contratos e, assim, a dedutibilidade deveria seguir as regras do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96.

Entende que no arrendamento o bem é do próprio credor e, assim, não poderia se converter em garantia, posto que esta tem de ser bem de propriedade do devedor.

Alega que a Decisão de Piso não apresentou argumentos contra as alegações do, à época, impugnante contra infração.

Alega que o bem objeto do contrato não constitui garantia, mas sim o próprio objeto e que, sendo de propriedade da empresa em caso de inadimplemento a retomada é automática pois é de propriedade da própria financeira.

Alega que, conforme lição da doutrina trata-se de contrato complexo que não se confunde com os tradicionais contratos de compra-e-venda. Apresenta a Lei nº 6.099/74, com alterações, nas quais se indica que o bem arrendado é adquirido pela arrendadora e escriturado em seu ativo.

Alega que não pode se considerar contrato de comum de compra-e-venda porque ao final do contrato o arrendatário tem a opção de renovar o contrato ou de rescindi-lo, seja pela desistência, seja pela aquisição do bem por valor estipulado ou residual. Assim a compra-e-venda só se realiza se o arrendatário optar pela compra do bem no final do contrato.

Conclui que o bem em questão faz parte do objeto do contrato e não pode ser considerado garantia pois não é sequer de propriedade do arrendatário, sendo de propriedade da financeira e escriturado em seu imobilizado.

Apresenta doutrina a respeito do assunto e alega que, no caso de inadimplência a empresa arrendadora ingressa com processo de reintegração de posse e, em relação aos débitos do contrato, inicia processo de execução judicial. Em face do exposto, entende que não se aplicam as normas do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96 para analisar a possibilidade de dedução de despesas com perdas em operações de arrendamento mercantil.

Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil - Ano-base 2009 (Item 3.3.8 e anexo 6 do TVF)

Neste item, em relação às perdas em operações de leasing de valor inferior a R$ 30.000,00, alega que além dos mesmos argumentos utilizados no item acima em relação ao ano de 2010, alegou a fiscalização que em relação a duas perdas com valores superiores a R$ 30.000,00 a baixa ocorreu exatamente 24 meses após o vencimento e não em prazo superior a dois anos.

Alega que a DRJ não se pronunciou acerca dos argumentos apresentados na impugnação, nem a fiscalização nem a DRJ se pronunciaram quanto ao fato de haver procedimento judicial de cobrança nos dois casos.

Assim, reitera as alegações do item antecedente e pede que com relação a estes dois valores superiores a R$ 30.000,00 seja igualmente desconsiderada a glosa também em razão da baixa ter sido realizada no prazo legal.

Descabimento do método de imputação proporcional no cálculo da postergação

Alega que no cálculo da postergação a fiscalização fez incidir multa, em contradição ao que determinam as normas do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que determinam apenas a incidência de correção monetária e juros de mora isolados.

Alega que as normas do decreto são normas específicas para o caso e, assim, estas deve nortear a ação da fiscalização. Alega, ainda, que a Lei nº 9.430/96 autorizou a

hipótese de lançamento de juros de forma isolada o que reforçaria a possibilidade de aplicação separada de juros ou de multa.

Apresenta acórdão da CSRF entendendo pelo descabimento do método de imputação proporcional ao caso e que não deveriam incidir juros e multa.

Apresenta inúmeros acórdãos a justificar seu entendimento e, ao final pleiteia a nulidade dos lançamentos que utilizaram a aplicação do método de imputação proporcional.

Descabimento da Exigência de Multa de Mora de 20% sobre pagamento de tributo postergado.

Neste ponto apenas reforça o fato de não ser possível a aplicação da multa de mora nos casos de postergação invocando a falta de previsão legal para tanto. Apresenta outros acórdãos a demonstrar que não á aplicável a multa de mora mesmo que a imputação proporcional pudesse ser aplicada.

Lançamento Mal Elaborado

Alega que as afirmações da Decisão de Piso no que toca à existência de pedidos de restituição relativos ao ano de 2010 que não foram considerados pela fiscalização e, ainda, em razão da não recomposição dos valores devidos do IRPJ e CSLL não se sustentam.

Informa que apesar de ter informado valores de IRPJ e CSLL devidos na DIPJ/2011 em junho/2011, a recorrente realizou recolhimentos a maior anteriormente, em março/2011. Assim, estes recolhimentos a maior foram objeto dos pedidos de restituição aos quais a empresa solicitou que fossem utilizados para o abatimento dos valores devidos na autuação.

Alega que os valores dos pedidos de restituição não poderiam ser desconsiderados pois, desde a impugnação, a recorrente já informou de sua existência e de que deveriam ser utilizados no abatimento dos créditos tributários acaso apurados.

Conclui alegando que o lançamento não poderia prosperar pois, para a sua realização, mesmo considerando-se a manutenção das glosas, deveriam ter sido utilizados os pagamentos realizados a maior para a redução ou completa absorção dos valores devidos, não restando valores a serem lançados.

Do Não Cabimento da Multa Isolada Concomitantemente com a Multa de Ofício

Contesta a aplicação da cumulação das multas isolada e de ofício conjuntamente. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve à de menor gravidade.

Não Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Neste ponto apresenta extensa argumentação, por demais conhecida, acompanhada de alguns precedentes e doutrina no sentido de não ser possível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Após a apresentação do recurso voluntário o recorrente apresentou pedido de desistência parcial do recurso para fins de adesão ao PERT. O processo foi encaminhado à DRF de origem que apartou os débitos abrangidos pela exigência e devolveu o processo para continuidade do julgamento.

Assim o recurso voluntário apenas se desenvolverá na análise dos pontos acima apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Passemos à análise dos pontos de discordância apresentados pelo recorrente e abaixo listados.

Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil - Ano-base 2010 (Item 3.3.5 e anexo 3 do TVF)

Alega o recorrente que a fiscalização entendeu que os bens e equipamentos arrendados representam a principal garantia dos contratos e, assim, a dedutibilidade deveria seguir as regras do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96. Entende que no arrendamento o bem é do próprio credor e, assim, não poderia se converter em garantia, posto que esta tem de ser bem de propriedade do devedor o que não seria aplicável ao caso.

Reproduzo trecho da decisão atacada no que se refere à caracterizar o bem objeto de arrendamento como espécie do tipo "Garantia Real".

> 7.5. A garantia, como o próprio nome diz, torna seguro o cumprimento da obrigação, diz-se "pessoal", quando recai sobre pessoas, e é dita "real", quando, nas palavras de De Plácido e Silva (*in* "Vocabulário Jurídico", 23a. edição, Ed. Forense, Rio de Janeiro 2003, páginas 652 e 653):
>
> *(...) se funda no oferecimento ou entrega de um* ***bem móvel, imóvel ou semovente****, para que nele se cumpra a exigência ou execução da obrigação, quando não é cumprida ou paga pelo devedor.* (grifo acrescentado)
>
> *A garantia real, pois, revela o ônus real sobre a coisa, pertencente ao devedor ou mesmo a estranho que intervém no contrato, em que se funda a dívida, como garantia do devedor.*
>
> *Ocorre no penhor, na hipoteca. E se diz real, precisamente pela natureza da garantia, incidente sobre bens patrimoniais de alguém, não sobre seu crédito ou fé pessoal*.
>
> 7.6. No arrendamento mercantil, o bem sujeita o devedor (arrendatário), por vínculo real, ao cumprimento da obrigação, decorrendo daí encontrar-se entre as "operações com outras garantias reais" referidas no § 3º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, já acima mencionado e reproduzido. E é assim porque, perante a inadimplência do arrendatário, o bem é tomado pelo arrendador com o objetivo de liquidar (quitar) o valor porventura devido. Frise-se, independentemente de previsão legal expressa, a existência de vínculo de garantia real deflui da própria natureza jurídica do arrendamento mercantil.

A controvérsia que se instala no presente ponto decorre da análise de o bem objeto do arrendamento mercantil constituir ou não garantia real para fins de aplicação das normas do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96. Para tanto e até para demonstrar como a tarefa interpretativa envolve um conjunto de características a serem analisadas e não apenas um simples aspecto da norma, utilizarei os termos do próprio conceito de garantia real apresentados pela DRJ para demonstrar meu entendimento.

> *(...) se funda no oferecimento ou entrega de um* ***bem móvel, imóvel ou semovente****, para que nele se cumpra a exigência ou execução da obrigação, quando não é cumprida ou paga pelo devedor.* (grifo acrescentado)
>
> *A garantia real, pois,* ***revela o ônus real sobre a coisa****,* ***pertencente ao devedor ou mesmo a estranho que intervém no contrato****, em que se funda a dívida, como garantia do devedor.*
>
> *Ocorre no penhor, na hipoteca. E se* ***diz real****, precisamente* ***pela natureza da garantia, incidente sobre bens patrimoniais de alguém****, não sobre seu crédito ou fé pessoal*.

Temos então que o primeiro requisitos para a existência de uma garantia real é a existência de um bem móvel, imóvel ou semovente. Em relação a este requisitos temos vários exemplos possível como o penhor de jóias que são entregues como garantia; Os veículos adquiridos em financiamentos que ficam em nome do comprador, mas que tem restrição de venda não podendo ser alienados sem autorização da entidade financiadora e os imóveis adquiridos que forma a própria garantia nos contratos de hipoteca.

Um segundo requisito, na forma do acima apresentado, é que este bem pertença ao devedor ou a um interveniente do contrato. Assim, o comprador de um carro financiado pode constituir este próprio carro em garantia, também temos o caso do empresário interveniente em contrato de financiamento empresarial que presta seus bens pessoais como garantia da dívida.

Finalmente o terceiro requisito é que a garantia incida sobre o bem patrimonial de alguém, não no seu crédito ou fé pessoal. Por exemplo uma garantia real não pode ser concedida com a indicação da margem do cheque especial do devedor. Tem de sempre recair sobre um objeto real;

Ora, da leitura dos requisitos para a caracterização de uma garantia real, da forma como foram utilizados pela Decisão de Piso, devemos, obrigatoriamente a analisar se nos contratos de arrendamento mercantil os requisitos se tornam presentes para fim de caracterização da garantia real em relação aos bens envolvidos no contrato.

Vejamos então os preceitos normativos utilizados pela DRJ para identificar os contratos de arrendamento mercantil e suas características.

> 7.2. A Lei 6.099, de 12/09/1974, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, estabelece no parágrafo único de seu art. 1º que:
>
> *Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil reger-se-á pelas disposições desta Lei.*
>
> *Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta*.(Redação dada pela Lei nº 7.132, de 1983)
>
> 7.3. Também do Regulamento aprovado pela Resolução do Banco Central do Brasil (BACEN) nº 2.309, de 28/08/1996, que disciplina e consolida as normas relativas às operações de arrendamento mercantil, extraí-se que, no arrendamento mercantil financeiro, as contraprestações e demais pagamentos devidos pelo arrendatário (devedor) devem ser suficientes para a recuperação do custo do bem arrendado, bem como, que a operação se transforma em compra e venda se o arrendatário vier a exercer a opção de compra antes do prazo mínimo legal:
>
> ***Art. 5º*** *Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:*

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.
(...)
***Art. 8º** Os contratos devem estabelecer os seguintes prazos mínimos de arrendamento:*

I - para o arrendamento mercantil financeiro:

a) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contraprestação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual "ou inferior a 5 (cinco) anos;

b) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante da alínea anterior, para o arrendamento de outros bens;

II - para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa) dias.
(...)

Art. 10. A operação de arrendamento mercantil será considerada como de compra e venda a prestação se a opção de compra for exercida antes de decorrido o respectivo prazo mínimo estabelecido no art. 8º deste Regulamento.

Pelos textos legais acima apresentados o arrendamento mercantil se caracterizaria pela existência dos seguintes requisitos:

1) Arrendador pessoa jurídica

2) Arrendatária Pessoa física ou jurídica

3) Bem adquirido pela arrendadora, por indicação do arrendatário, para uso deste.

4) As contraprestações e pagamentos da arrendatária sejam suficientes para pagamento do custo do bem e retorno do investimento.

5) As despesas de manutenção corram por conta da arrendatária.

6) O preço de pagamento do exercício da opção seja livremente pactuado, podendo ser o de mercado.

7) Por fim, entende a norma que o arrendamento será considerado compra-e-venda se a opção for efetivada antes de decorrido o prazo mínimo exigido.

À luz dos requisitos que estabelecem as condições de caracterizar um contrato de arrendamento mercantil não existe nenhuma norma indicando que o bem objeto do arrendamento constitui garantia real do contrato. Na verdade o próprio bem arrendado jamais poderia ser enquadrado como espécie de garantia real por um simples fato: O BEM ARRENDADO NÃO É DE PROPRIEDADE DO ARRENDATÁRIO NEM DE TERCEIROS.

Este é o grande problema da autuação e da decisão de piso.

Durante todo o TVF e quando da análise pela Delegacia de Julgamento a discussão versou sempre pela existência de um bem envolvido no contrato. Talvez em razão disto mesmo a acusação e os julgadores da DRJ, ao analisar as normas legais e em função do art. 10º, da Resolução BACEN nº 2.309, que determinava a transformação do contrato de arrendamento em contrato de compra-e-venda quando o exercício da opção ocorra de forma antecipada, passaram a entender que o arrendamento seria uma espécie de compra-e-venda com garantia real.

Não se pode afirmar os motivos que levaram a esta interpretação ou o sistema interpretativo utilizado para chegar à conclusão da existência de garantia real no arrendamento, mas, para bem situar a nossa opinião remeto os colegas de colegiado a pensar em como funciona um típico caso de arrendamento mercantil.

Uma aquisição de veículo por arrendamento (leasing) foi fato muito comum algum tempo atrás.

A primeira característica que se depreende nesta forma de aquisição de bens, baseada nas próprias normas que a regulamentam, é que o documento de um carro arrendado não está em nome do arrendatário, mas sim da empresa financeira que o arrenda. Ora, se o documento do veículo é do próprio credor como o devedor pode dá-lo em garantia? Não entendo possível.

Segundo a norma do nosso código civil estes são os direitos do proprietário:

> *Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de* ***usar, gozar e dispor da coisa****, e o direito de* ***reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha****.*

Segue a esta norma que assim dispõe o Código Tributário Nacional a respeito da utilização de institutos de direito privado por parte do direito tributário.

> *Art. 110. A lei tributária* ***não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado****, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Assim, no caso do arrendamento de um veículo apenas o proprietário, titular constante do documento do veículo tem o poder de dispor da coisa para fins de instituição de garantia real. Ora, temos então que no caso de arrendamento mercantil o arrendatário não pode

se investir na condição de proprietário, mas sim na condição de possuidor da coisa, que só se mantém nesta condição enquanto adimplente com as prestações do arrendamento. Nessa condição não pode dar esta coisa em garantia pois este direito a ele não pertence.

Por isso, o contrato de arrendamento mercantil se diferencia dos contratos de compra-e-venda com reserva de domínio, estes também típicos em negócios com veículos hoje em dia, posto que nestes o veículo já fica em nome do comprador, havendo apenas uma restrição de venda que é condicionada à autorização do financiador.

Mais ainda, e neste ponto há de se dar razão ao recorrente. Quando ocorre a inadimplência no contrato de arrendamento mercantil a ação a ser adotada pelo arrendador é a de reintegração de posse da coisa, pois esta é de sua propriedade e apenas se encontra em posse do arrendatário. Assim, nesta ação não existe execução de garantia, mas simplesmente a demonstração da inadimplência e o pedido de reintegração de posse.

A cobrança dos valores acaso devidos ocorre por processo de execução de dívida que segue os procedimentos normais típicos da execução de dívida definidos na lei civil.

Por tudo isso, pedindo a devida *venia* aos que entendem em sentido contrário, sou do entendimento de que os contratos de arrendamento mercantil não são espécie de contrato onde se institua uma garantia real sobre o bem objeto do arrendamento. Tal entendimento baseia-se numa premissa simples: O bem é de propriedade do arrendador e, assim, o arrendatário, simples possuidor, não pode oferecê-lo em garantia.

Dito isto, entendo, em relação a este ponto, que não assiste razão à decisão de Piso, devendo ser consideradas improcedentes as glosas das despesas relativas a perdas em operações de arrendamento mercantil em face de não se enquadrarem na hipótese do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o bem objeto de arrendamento não constitui garantia real do contrato de arrendamento.

Perdas em Operações de Arrendamento Mercantil - Ano-base 2009 (Item 3.3.8 e anexo 6 do TVF)

Neste item, em relação às perdas em operações de leasing de valor inferior a R$ 30.000,00, alega que além dos mesmos argumentos utilizados no item acima em relação ao ano de 2010, alegou a fiscalização que em relação a duas perdas com valores superiores a R$ 30.000,00 a baixa ocorreu exatamente 24 meses após o vencimento e não em prazo superior a dois anos. Alega que a DRJ não se pronunciou acerca dos argumentos apresentados na impugnação, nem a fiscalização nem a DRJ se pronunciaram quanto ao fato de haver procedimento judicial de cobrança nos dois casos. Assim, reitera as alegações do item antecedente e pede que com relação a estes dois valores superiores a R$ 30.000,00 seja igualmente desconsiderada a glosa também em razão da baixa ter sido realizada no prazo legal.

Com relação a este ponto, tendo em vista que no ponto anterior já nos pronunciamos acerca da improcedência da glosa das perdas em contratos de arrendamento mercantil, apenas remetemos ao já apresentado no item anterior, quando já entendemos pela improcedência total destas glosas. Assim, as alegações relativas aos dois contratos em valores

superiores a R$ 30.000,00 deixam de ter efeito, tendo em vista que nosso entendimento é pela possibilidade de dedução das perdas em arrendamentos sem o enquadramento no inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96.

Descabimento do método de imputação proporcional no cálculo da postergação

Alega que no cálculo da postergação a fiscalização fez incidir multa, em contradição ao que determinam as normas do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que determinam apenas a incidência de correção monetária e juros de mora isolados.

Alega que as normas do decreto são normas específicas para o caso e, assim, estas deve nortear a ação da fiscalização. Alega, ainda, que a Lei nº 9.430/96 autorizou a hipótese de lançamento de juros de forma isolada o que reforçaria a possibilidade de aplicação separada de juros ou de multa.

Apresenta acórdão da CSRF entendendo pelo descabimento do método de imputação proporcional ao caso e que não deveriam incidir juros e multa. Apresenta inúmeros acórdãos a justificar seu entendimento e, ao final pleiteia a nulidade dos lançamentos que utilizaram a aplicação do método de imputação proporcional.

Com relação à imputação proporcional, recorremos a uma análise dos fatos por si próprios, devemos considerar que na postergação do pagamento por incorreta indicação do período de apuração, no presente caso em razão da glosa de despesas que foram deduzidas em um período e deveriam tê-lo sido em períodos subsequentes, ocorre um adiamento no pagamento dos tributos devidos no ano anterior e que somente foram pagos em período futuro.

Assim, em verdade o contribuinte descumpre sua obrigação tributária num ano para cumpri-la em período subsequente. A leitura do contribuinte, baseada nas normas do Decreto nº 1.598/77 segue no sentido de que descabe a realização de imputação proporcional e que tal fato foi reforçado a partir da edição das normas da Lei nº 9.430/96 que autorizou o lançamento de multas e juros isolados. No entanto, *a prioi* não posso concordar com esse entendimento sob pena de jogar o Princípio da Competência por terra.

A prevalecer o entendimento do recorrente a empresa pode deduzir o que quiser no momento que bem entender (ágio, despesas, depreciação) sem considerar as normas tributárias limitadoras e, recolhendo posteriormente,em outra competência os tributos que deixaram de ser recolhidos no período correto, estaria isenta de penalidades, levando clara vantagem sobre a concorrência que cumpriu as normas e manteve o regular pagamento dos tributos.

Essa lógica não encontra amparo nos princípios básicos de justiça fiscais e, mais ainda, quando afronta um dos princípios contábeis mais fortes, o da competência.

Por isso, já demonstrando que não sou concorde com a tese apresentada pelo recorrente neste ponto, apresento substancioso voto, com o qual concordo do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, no acórdão nº 1402-002.201, de 07 de junho de 2016, do qual apresento os fundamentos abaixo dos quais concordo.

> .....
> De plano, rechaço o argumento desenvolvido pelo contribuinte em seu recurso, e para tanto, e por oportuno, transcrevo as razoes do voto do relator da DRJ nos itens "da apuração do imposto postergado" e da correspondente "multa de mora", o qual acompanho, *in verbis*:
>
> **"Da apuração do imposto postergado**
> O interessado alega que os cálculos utilizados pela Fiscalização para a apuração do imposto postergado estariam equivocados.
>
> Afirma que o cálculo equivocado da Fiscalização teria resultado na cobrança de valores a título de principal em montantes superiores às diferenças não recolhidas ou, em outros termos, na cobrança de parte dos tributos já pagos.
>
> Defende que, em razão do equívoco cometido pela Fiscalização, no presente caso estariam sendo exigidos, sem previsão legal, (i) taxa de juros Selic de dezembro de 2012 (49,42%) calculada sobre parte dos tributos pagos em 2008 e 2009, (ii) multa de ofício de 75% sobre a mesma parcela de tributos, nos montantes de R$ 795.199,01 e R$ 477.119,40 (diferenças entre R$ 3.205.149,57 e R$ 2.409.950,56 IRPJ e R$ 1.923.089,74 e R$ 1.445.970,34 CSLL), que já haviam sido pagas em 2008 e 2009, antes do início da fiscalização.
>
> Entende que o procedimento correto para cálculo da postergação, nos termos dos artigos 222 e 230 do RIR/99, seria o seguinte: (i) calcular o IRPJ e a CSLL supostamente incidentes sobre as bases de cálculo de R$ 10.924.528,41, R$ 521.497,18 e R$ 1.374.572,73; (ii) subtrair dos tributos apurados os montantes de R$ 2.731.132,10, R$ 130.374,29, R$ 343.643,18 (IRPJ) e R$ 1.638.679,26, R$ 78.224,57 e R$ 206.185,91 (CSLL), que já haviam sido pagos; (iii) exigir juros isolados de 11,89%, 15,61% e 21,39% sobre os valores pagos de forma postergada; e, (iv) calcular multa de ofício de 75% e juros de 49,42% apenas sobre as diferenças de tributos que não foram recolhidas.
>
> Assevera que não haveria dúvidas de que o cálculo elaborado pela Fiscalização no presente caso seria equivocado e ilegal, e, portanto, não se poderia olvidar que os autos de infração de IRPJ e de CSLL lavrados padeceriam de iliquidez e incerteza e deveriam ser integralmente cancelados.
>
> De início, cabe esclarecer que se houvesse algum erro de cálculo na autuação, o mesmo seria passível de ajuste e não de cancelamento como defende o interessado.
>
> Todavia, analisando os autos, verifica-se que não há qualquer erro no cálculo da postergação efetuado pela fiscalização, senão vejamos.

As argumentações do interessado vão na direção da aplicação do método comumente chamado de "sistema de amortização linear", o qual, em apertada síntese, não há imputação proporcional do pagamento efetuado. Isto porque o pagamento com atraso do valor principal amortizaria o próprio principal, cobrando-se multa e juros isolados (o interessado, *in casu,* entende ainda que não deveria incidir multa de mora, em razão do art. 138 do CTN, mas apenas juros de mora).

Contudo, não há previsão legal para a aplicação desse sistema de amortização linear, mormente após a nova redação do art. 44, I, da Lei n° 9.430/1996, dada pelo art. 14 da Lei n° 11.488/2007, que deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

Impende registrar que o Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estipulou a regra geral a ser aplicada para os casos de inobservância do regime de competência:

"Art. 6° Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)
§ 4°. Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5 ° . A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6°. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4o.

7°. ***O disposto nos §§ 4o e 6o não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora*** *pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."* **(grifei)**

No presente caso, o interessado contabilizou em 2007 perdas em operações de crédito, as quais somente seriam dedutíveis em 2008 e 2009. Ou seja, antecipou despesas. Tais valores reduziram indevidamente o lucro líquido do ano-calendário de 2007.

Logo, em relação ao tributo que deixou de ser apurado e recolhido em 2007, incidem juros e multa de mora, haja vista o disposto no art. 61 da Lei n° 9.430/1996, abaixo reproduzido:

*"Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal,** cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1° de janeiro de 1997, **não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora,** calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

*§ 3 ° **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3° do art. 5°, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."* **(grifei)**

Portanto, face ao dispositivo supracitado, devem ser acrescidos juros e Multa de mora ao tributo devido em 2007 (em razão da antecipação de despesas), visto que os pagamentos foram efetuados somente nos períodos-base de 2008 e 2009, ou seja, após o vencimento.

Ainda de acordo com o §6° do art. 6° do Decreto-lei n° 1.598/1977, o lançamento de diferença de imposto, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, deve ser feito pelo valor líquido, ou seja, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do §4° desse mesmo artigo.

Em razão da incidência dos acréscimos moratórios (multa de mora e juros de mora), os valores pagos pelo interessado foram insuficientes para quitar integralmente o débito de 2007.

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

Nota Cosit n° 106/2004: "
(...)
5.Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6.Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7.Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I- em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;
II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;
III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;
IV - na ordem decrescente dos montantes.'

8.Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda , poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico

tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9.Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

'Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.
(...)'
10.A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R$100,00 de tributo, R$20,00 de multa moratória e R$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R$80,00 a título de tributo, R$50,00 a título de multa moratória e R$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R$150,00 a título de tributo, R$10,00 a título de multa moratória e R$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?
(...)
14.Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

Neste mesmo sentido, cita- se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA N° 1.936/2005:

"26 Ante o exposto, tendo em vista que ***a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada,*** *que o* ***"sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit n° 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido*** *e que os créditos*

tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." **(grifei)**

Com este mesmo entendimento, citam-se trechos do PARECER PGFN CAT N° 74/2012:

143. Chamava-se linear essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das linhas do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode- se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) sem incluir, portanto, o valor da multa de mora , e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na linha do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era insta dizê-lo com todas as letras condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/N° 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei n° 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, restou suprimida, do inciso I do caput do artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, a expressão "pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória". Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1° do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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

a) na forma do art. 8° da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

§ 1° 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 n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado)
II (revogado)
[...].
149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei n° 9.430, de 1996, pela Lei n° 11.488, de 2007, veio viabilizar a imputação proporcional de pagamento na hipótese nela versada — deixando-se de lado a chamada "imputação linear". **(grifei)**

Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.

In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei n° 9.430/1996, com redação dada pela Lei n° 11.488, de 15 de junho de 2007:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei n° 11.488, de 15 de junho 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 n° 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe- se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei n° 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada

no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

A respeito da matéria, traz-se à colação, em contraponto aos acórdãos mencionados na impugnação, decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

16327.004099/2002-46
Recurso n° 148.714 Especial do Procurador Acórdão n° 910100.426
12Turma Sessão de 03 de novembro de 2009 Matéria IRPJ E OUTRO (...)
Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica Ano-calendário:
1998 1 FALTA DE ADIÇÃO DE PERDAS NA REAVALIAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. As perdas de bens do ativo permanente só podiam ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando da realização do bem. Até lá, o procedimento correto deveria ser a constituição de uma provisão para perdas, a qual, ao teor do art. 13, inciso I, da Lei n° 9.249/95, são indedutíveis. As disposições da SUSEP não podem se sobrepor à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.
POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO TRIBUTO. Acata-se a alegação de postergação do pagamento do tributo quando o sujeito passivo demonstra que levou à tributação a base de cálculo objeto do lançamento de ofício e recolheu o tributo em períodos posteriores. O efeito desse reconhecimento dá-se pelo ajuste nos valores lançados, no sentido de se deduzir do tributo lançado, aquele que foi efetivamente pago a posteriori, ***adotando-se, para tanto, o método da imputação proporcional*** *(destacouse).*

É de se notar, portanto, pelos demonstrativos de IRPJ e de CSLL dos autos de infração, que a autoridade fiscal observou de forma escorreita a norma legal, não havendo erro na apuração do tributo postergado.

Pelas razões acima, que adoto como fundamento para decidir, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto mantendo o cálculo da postergação pela sistemática da imputação proporcional conforme realizado pela fiscalização no auto de infração e conforme já apresentado por este relator em diversos outros julgados.

Descabimento da Exigência de Multa de Mora de 20% sobre pagamento de tributo postergado.

Neste ponto apenas reforça o fato de não ser possível a aplicação da multa de mora nos casos de postergação invocando a falta de previsão legal para tanto. Apresenta outros acórdãos a demonstrar que não á aplicável a multa de mora mesmo que a imputação proporcional pudesse ser aplicada. Adota o modo de interpretação literal para adotar esse posicionamento pela falta de expressa autorização legal para incidência da multa moratória na postergação.

Em relação à alegação de impossibilidade da aplicação de multa de mora no cálculo da imputação trago novamente o acórdão do já acima citado do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, no acórdão nº 1402-002.201, de 07 de junho de 2016 que bem analisou o tema.

> **Da multa de mora**
>
> O interessado entende que não seria cabível a cobrança de multa de ofício nem de multa de mora nos casos de pagamento postergado, em razão da aplicação do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.
>
> Defende que, mesmo que não se aplicasse o instituto da denúncia espontânea ao presente caso (o que se alega *ad argumentandum),* também não seria devida a cobrança de multa, em razão da inexistência de previsão legal para sua cobrança.
>
> Argumenta que, de acordo com a redação do § 2° do artigo 273 do RIR/99, poder-se-ia entender que na postergação de imposto seria devida a multa de mora. Contudo, a cobrança da multa de mora não encontraria respaldo em dispositivo legal, pois na redação do § 7° do art. 6° do Decreto-lei n° 1.598/77, existiria apenas a previsão para a cobrança da correção monetária e os juros de mora.
>
> Tais alegações não têm fundamento.
>
> O § 2° do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/1999) é taxativo, e de observância obrigatória por este julgador, *verbis:*
>
> *" Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6°, §5°):*
>
> *I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*
>
> *II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*
>
> *§ 1º 0 lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver*

direito em decorrência da aplicação do disposto no §2°do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6, §6°).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no §2do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, ***multa de mora*** *e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6, §7, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)."* **(grifei)**

Portanto, há previsão legal para a cobrança de multa de mora no caso de postergação de pagamento tributo.

Quanto à alegação do interessado, de que não caberia a aplicação de multa de mora, pois estaria albergado pelo instituto da denúncia espontânea, de que trata o art. 138 do CTN, cabe esclarecer o seguinte.

O artigo 138 do CTN, que introduziu o instituto da denúncia espontânea no âmbito das obrigações tributárias, obsta, apenas, a imposição da *multa punitiva,* a saber, a *multa de ofício,* no recolhimento intempestivo do tributo, sob a condição, porém, de o interessado proceder ao pagamento do principal acrescido dos encargos moratórios e antes de qualquer procedimento administrativo. Note-se que o referido dispositivo está inserido na Seção IV 'Responsabilidade por infrações' do Código Tributário Nacional (CTN) e deve ser interpretado sistematicamente com os demais dispositivos legais desta Seção e do CTN.

A multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento, dispensando-se o lançamento para sua exigibilidade. A multa moratória devida, em face do atraso, não pode ser afastada em razão de denúncia espontânea. Não se pode confundir pagamento atrasado com denúncia espontânea. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência no art. 134, parágrafo único.

O Parecer Normativo CST n° 61, de 26/10/1979, no item 4.3, expõe o entendimento da Administração a respeito do tema:

"A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. ***Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios".*** **(grifei)**

Admitir a denúncia espontânea para afastar o ônus do atraso, como pretende o interessado, significa negar a obrigatoriedade do adimplemento da obrigação de fazer ou não fazer, isto porque a sanção decorrente poderia ser afastada a qualquer tempo a partir da realização daquela ação originalmente

> com prazo certo. Assim, a melhor prática fiscal pelo interessado passaria a ser a seguinte: efetuar o pagamento quando melhor lhe aprouvesse, sendo, em princípio, irrelevante o marco temporal legal, porque a quitação depois do prazo seria denúncia espontânea e afastaria a multa, única conseqüência indenizatória da intempestividade, posto que os juros destinam-se tão somente a recompor o valor devido. Tal raciocínio não pode prevalecer.
>
> Portanto, por todo o exposto, nos pagamentos intempestivos as multas moratórias são sempre devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei (art. 61, §§ 1° e 2°, da Lei n° 9.430/1996)."

Diante destes fundamentados argumentos, dos quais acolho e utilizo como razões de decidir este ponto, nego provimento ao recurso neste particular.

Lançamento Mal Elaborado

Alega que as afirmações da Decisão de Piso no que toca à existência de pedidos de restituição relativos ao ano de 2010 que não foram considerados pela fiscalização e, ainda, em razão da não recomposição dos valores devidos do IRPJ e CSLL não se sustentam.

Informa que apesar de ter informado valores de IRPJ e CSLL devidos na DIPJ/2011 em junho/2011, a recorrente realizou recolhimentos a maior anteriormente, em março/2011. Assim, estes recolhimentos a maior foram objeto dos pedidos de restituição aos quais a empresa solicitou que fossem utilizados para o abatimento dos valores devidos na autuação.

Alega que os valores dos pedidos de restituição não poderiam ser desconsiderados pois, desde a impugnação, a recorrente já informou de sua existência e de que deveriam ser utilizados no abatimento dos créditos tributários acaso apurados.

Conclui alegando que o lançamento não poderia prosperar pois, para a sua realização, mesmo considerando-se a manutenção das glosas, deveriam ter sido utilizados os pagamentos realizados a maior para a redução ou completa absorção dos valores devidos, não restando valores a serem lançados.

Em relação ao ano-calendário de 2009

Houve a recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSSL. Não procedem portanto as alegações do recorrente em relação a este ano-calendário.

Com relação ao valor pago a maior em relação ao IRPJ e à CSLL do ano de 2010 não podem ser utilizados como dedução dos valores devidos do ano de 2009 em razão de não pertencerem ao referido período de competência.

Em relação ao ano-calendário de 2010

Com relação às alegações relativas ao ano de 2010 há de se reconhecer assistir razão ao recorrente.

Conforme se demonstra dos documentos acostados às fls. 1300/1317, o recorrente efetivamente realizou recolhimentos a maior do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual em 31/03/2011, ou seja, bem antes do início da fiscalização e antes mesmo da apresentação da DIPJ/2011.

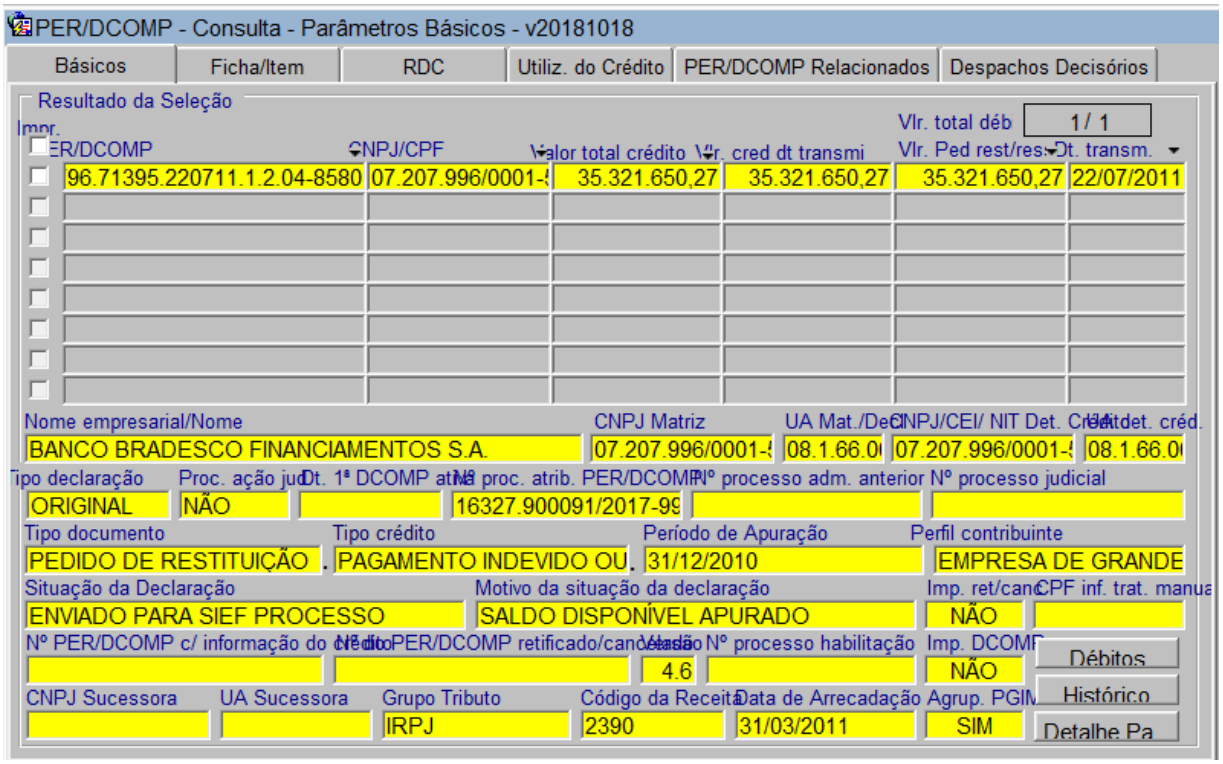
Assim, tendo recolhido IRPJ e CSLL em valores maiores do que os apurados na DIPJ/2011 entregue em junho/2011, a empresa de pronto apresentou em julho/2011 pedidos de restituição dos valores pagos a maior.

O recorrente também comprovou ter pedido do sobrestamento da análise dos pedidos de restituição em função da lavratura dos autos de infração a fim de que os valores não fossem restituídos à empresa antes.

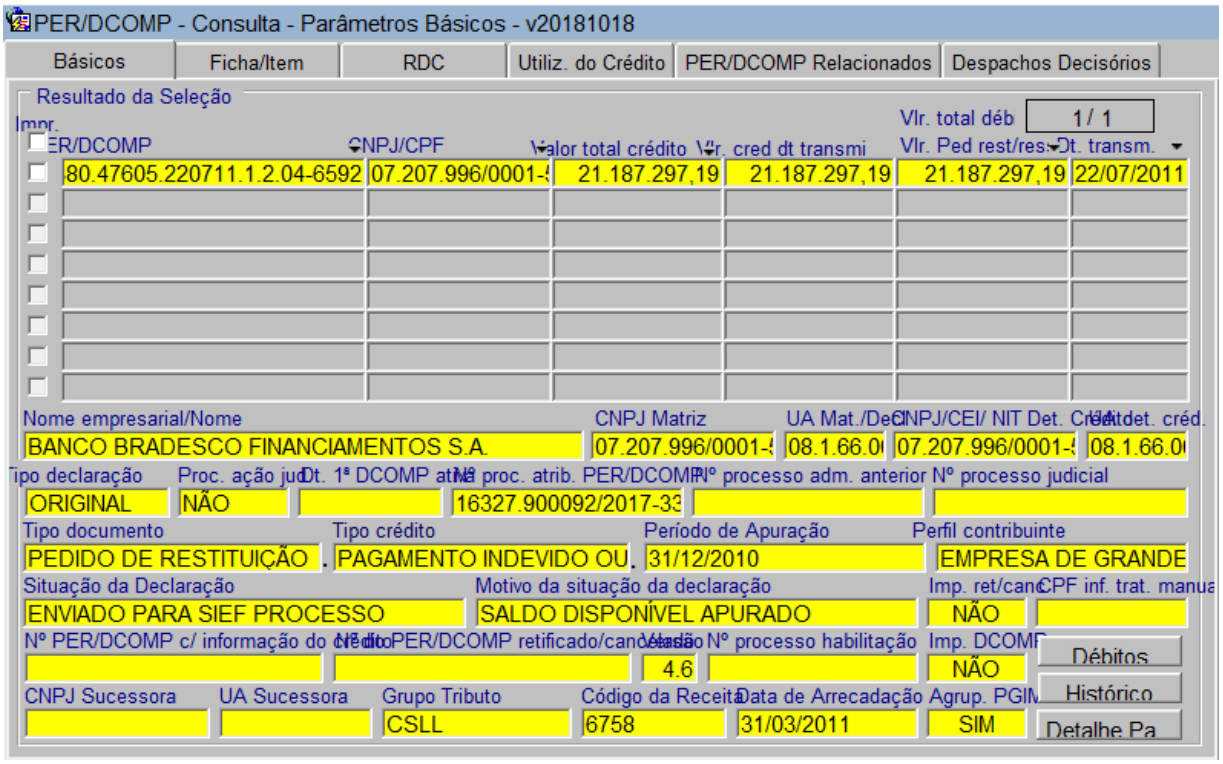
Analisando o processamento destes pedidos de restituição, conforme telas de sistema abaixo acostadas, verifico que os valores dos pagamentos a maior de IRPJ e CSLL já foram deferidos pelos sistemas informatizados e não foram objeto de utilização por parte da empresa estando, até o momento, os valores disponíveis para utilização.

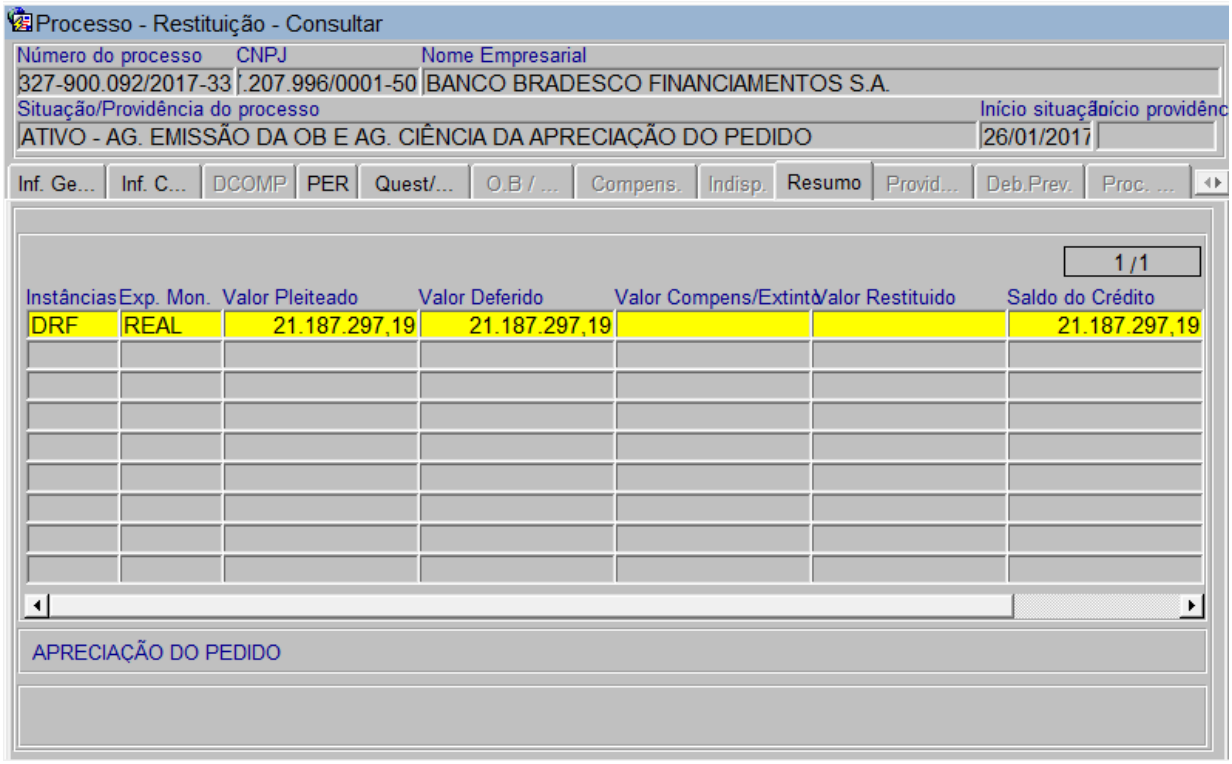
Assim, entendo que como estes valores de pagamentos de IRPJ e CSLL são, em verdade pagamentos do IRPJ e CSLL devidos do mesmo exercício em que foi lavrado o auto de infração, devem estes valores ser utilizados para a redução do auto lançado, posto que constituem pagamentos do imposto e contribuição realizados anteriormente à lavratura da infração.

De mais há de se salientar que a empresa cuidou de imediatamente ao tomar conhecimento das infrações cometidas, em solicitar o sobrestamento do pedido de restituição para possibilitar a dedução deste do valor lançado.


PER/DCOMP - Consulta - Parâmetros Básicos - v20181018
Básicos
Ficha/Item
RDC
Utiliz. do Crédito
PER/DCOMP Relacionados
Despachos Decisórios
Resultado da Seleção
Vlr. total déb
1 / 1
PER/DCOMP
CNPJ/CPF
Valor total crédito
Vlr. cred dt transmi
Vlr. Ped rest/res
Dt. transm.
96.71395.220711.1.2.04-8580
07.207.996/0001-
35.321.650,27
35.321.650,27
35.321.650,27
22/07/2011
Nome empresarial/Nome
CNPJ Matriz
UA Mat./Dec
CNPJ/CEI/ NIT Det. Cré
UA det. créd.
BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A.
07.207.996/0001-
08.1.66.0
07.207.996/0001-
08.1.66.0
Tipo declaração
Proc. ação jud
Dt. 1ª DCOMP at
Nº proc. atrib. PER/DCOMP
Nº processo adm. anterior
Nº processo judicial
ORIGINAL
NÃO
16327.900091/2017-99
Tipo documento
Tipo crédito
Período de Apuração
Perfil contribuinte
PEDIDO DE RESTITUIÇÃO
PAGAMENTO INDEVIDO OU
31/12/2010
EMPRESA DE GRANDE
Situação da Declaração
Motivo da situação da declaração
Imp. ret/can
CPF inf. trat. manu
ENVIADO PARA SIEF PROCESSO
SALDO DISPONÍVEL APURADO
NÃO
Nº PER/DCOMP c/ informação do crédito
Nº do PER/DCOMP retificado/can
Versão
Nº processo habilitação
Imp. DCOMP
4.6
NÃO
Débitos
Histórico
CNPJ Sucessora
UA Sucessora
Grupo Tributo
Código da Receita
Data de Arrecadação
Agrup. PGI
IRPJ
2390
31/03/2011
SIM
Detalhe Pa


Processo - Restituição - Consultar
Número do processo
CNPJ
Nome Empresarial
327-900.091/2017-99
.207.996/0001-50
BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A.
Situação/Providência do processo
Início situação
Início providênc
ATIVO - AG. EMISSÃO DA OB E AG. CIÊNCIA DA APRECIAÇÃO DO PEDIDO
26/01/2017
Inf. Ge...
Inf. C...
DCOMP
PER
Quest/...
O.B / ...
Compens.
Indisp.
Resumo
Provid...
Deb.Prev.
Proc. ...
1 /1
Instâncias
Exp. Mon.
Valor Pleiteado
Valor Deferido
Valor Compens/Extinto
Valor Restituido
Saldo do Crédito
DRF
REAL
35.321.650,27
35.321.650,27
35.321.650,27
APRECIAÇÃO DO PEDIDO





Temos então que, analisando todas estas peças e as planilhas elaboradas pela fiscalização verificamos o seguinte:

1) Apuração realizada pela fiscalização na recomposição dos valores devidos. Nesta apuração, de acordo com as informações do próprio auto de infração, a fiscalização realizou a recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL encontrando os novos valores devidos. No entanto, quando da informação das deduções, a fiscalização considerou como deduções apenas os valores apurados como devidos na DIPJ e não os pagamentos efetivos realizados pela empresa. Veja-se que não constam outras deduções além das constantes na DIPJ na apuração pela fiscalização.

IMPOSTO DEVIDO APÓS AS DEDUÇÕES

Multa	Imposto Antes das Deduções	Deduções	Imposto Devido
75,00%	47.232.169,56	13.917.871,97	33.314.297,59

DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES

Multa	Incentivos Fiscais	Saldo Negativo	Imposto Postergado	Outras Deduções	Total
75,00%	0,00	0,00	0,00	13.917.871,97	13.917.871,97

Não se pode afirmar se a fiscalização deixou de considerar o pagamento integral realizado pela empresa em razão dos pedidos de restituição pois não consta esta informação no TVF. No entanto, ocorrendo os pagamentos relativos ao período de apuração autuado, deveria a fiscalização ter utilizado este pagamento na dedução dos valores lançados e, realizando esta utilização, ter apresentado esta utilização ao setor competente para a análise dos PER/DCOMP para que não realizasse a restituição integral.

Ocorre que assim não cuidou a fiscalização e, desta forma, não há como considerar simplesmente que o fato de a empresa ter apresentado pedido de restituição impossibilite a utilização dos pagamentos. Isto somente seria verdade se a empresa já tivesse compensado os valores do pedido de restituição pois, assim, já os teria utilizado.

Como não compensou antes, estes poderiam e deveriam ter sido utilizados pela fiscalização em obediência ao princípio da competência, da informalidade e da verdade material.

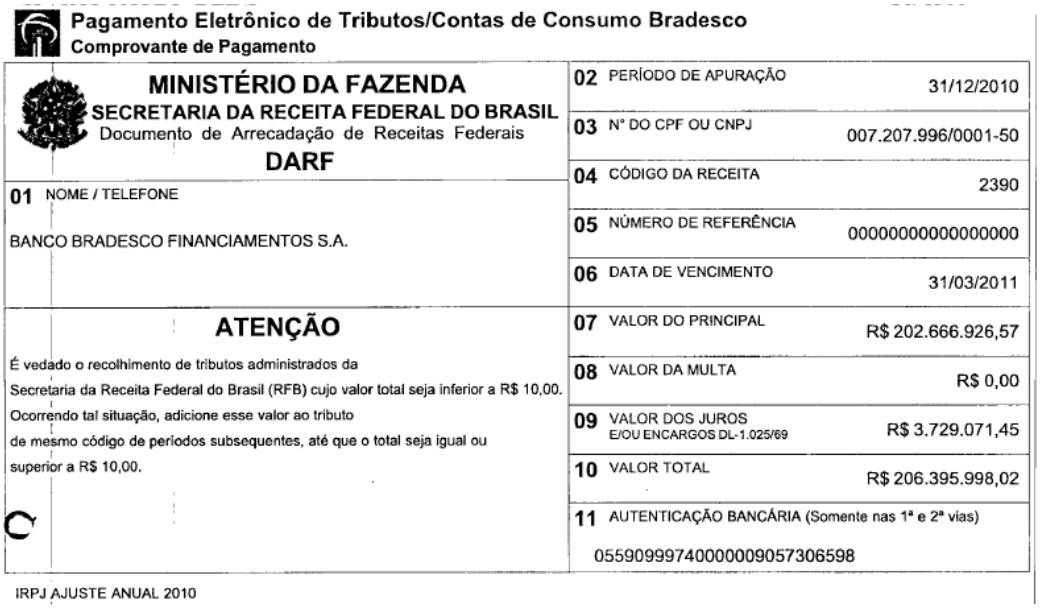
Veja-se que a existência do pagamento a maior do IRPJ e da CSLL é evidente quando se compara os valores apurados na DIPJ, abaixo transcritos, com os DARFs recolhidos do ajuste do ano de 2010.

Valores apurados na DIPJ/2011 - AC/2010

Ficha 12B - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ Comp. Sist. Fin. e Soc. Seg., de Capit. ou Ent. Aberta de Prev. Compl.

Discriminação	Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01.À Alíquota de 15%	155.653.774,51
02.Adicional	103.745.183,01
DEDUÇÕES	
03.(-)Operações de Caráter Cultural e Artístico	4.383.300,00
04.(-)Programa de Alimentação do Trabalhador	563.205,61
05.(-)Atividade Audiovisual	0,00
06.(-)Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	597.000,00
07.(-)Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	
08.(-)Atividades de Caráter Desportivo	1.158.340,00
09.(-)Valor Remuneração da Prorrogação Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008)	23.406,48
10.(-)Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
11.(-)Imp. de Renda Ret. na Fonte	29.296,82
12.(-)IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Federais (Lei nº 9.430/1996)	0,00
13.(-)IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n° 10.833/2003)	0,00
14.(-)Imp. Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
15.(-)Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	84.660.956,38
16.(-)Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
17.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	167.983.452,23
18.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
19.IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00
65.BASE DE CÁLC. ANTES DA COMP. DE BC NEG. DE PER. ANTERIORES	1.501.687.221,83
66.(-)Base de Cálc. Neg. da CSLL de Per. Ant.- Ativ. em Geral	0,00
67.(-)Base de Cálc. Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. Rural	0,00
68.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	1.501.687.221,83
69.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	225.253.083,27
70.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	0,00
71.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	225.253.083,27
DEDUÇÕES	
72.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)	0,00
73.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	0,00
74.(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni	0,00
75.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	0,00
76.(-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
77.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
78.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei n° 10.833/2003)	0,00
79.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei n° 10.833/2003)	0,00
80.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.	0,00
81.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	135.897.897,46
82.(-)Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálc. Estimada	0,00
83.CSLL A PAGAR	89.355.185,81
84.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00
85.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
86.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

DARFs recolhidos no ajuste de 2010.

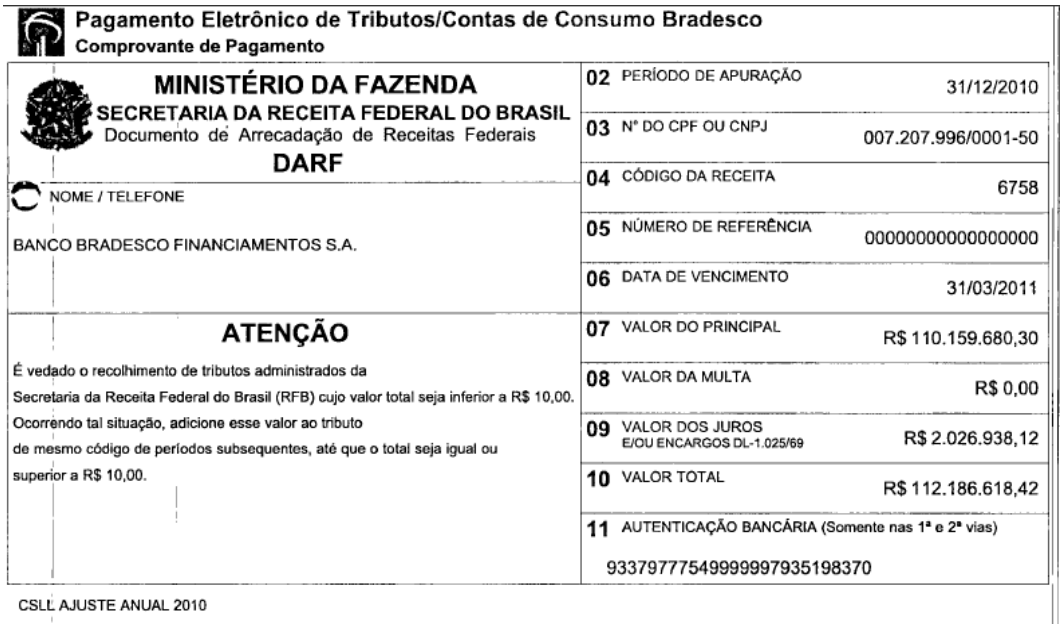


Pagamento Eletrônico de Tributos/Contas de Consumo Bradesco
Comprovante de Pagamento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DARF

01 NOME / TELEFONE BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A.	
	02 PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/12/2010
	03 Nº DO CPF OU CNPJ: 007.207.996/0001-50
	04 CÓDIGO DA RECEITA: 2390
	05 NÚMERO DE REFERÊNCIA: 00000000000000000
	06 DATA DE VENCIMENTO: 31/03/2011
ATENÇÃO É vedado o recolhimento de tributos administrados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) cujo valor total seja inferior a R$ 10,00. Ocorrendo tal situação, adicione esse valor ao tributo de mesmo código de períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R$ 10,00.	**07** VALOR DO PRINCIPAL: R$ 202.666.926,57
	08 VALOR DA MULTA: R$ 0,00
	09 VALOR DOS JUROS E/OU ENCARGOS DL-1.025/69: R$ 3.729.071,45
	10 VALOR TOTAL: R$ 206.395.998,02
	11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias) 05590999740000009057306598

IRPJ AJUSTE ANUAL 2010



Pagamento Eletrônico de Tributos/Contas de Consumo Bradesco
Comprovante de Pagamento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DARF

NOME / TELEFONE BANCO BRADESCO FINANCIAMENTOS S.A.	
	02 PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/12/2010
	03 Nº DO CPF OU CNPJ: 007.207.996/0001-50
	04 CÓDIGO DA RECEITA: 6758
	05 NÚMERO DE REFERÊNCIA: 00000000000000000
	06 DATA DE VENCIMENTO: 31/03/2011
ATENÇÃO É vedado o recolhimento de tributos administrados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) cujo valor total seja inferior a R$ 10,00. Ocorrendo tal situação, adicione esse valor ao tributo de mesmo código de períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior a R$ 10,00.	**07** VALOR DO PRINCIPAL: R$ 110.159.680,30
	08 VALOR DA MULTA: R$ 0,00
	09 VALOR DOS JUROS E/OU ENCARGOS DL-1.025/69: R$ 2.026.938,12
	10 VALOR TOTAL: R$ 112.186.618,42
	11 AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA (Somente nas 1ª e 2ª vias) 93379777549999997935198370

CSLL AJUSTE ANUAL 2010

Com base nestas constatações e utilizando a mesma planilha elaborada pela fiscalização para a apuração dos valores devidos na autuação, efetuamos apenas a alteração do valor pago de IRPJ e CSLL, obtendo os resultados abaixo indicados:

Planilhas de apuração do auto de infração do IRPJ e CSLL com a inclusão do valor integral do pagamento realizado relativo ao ano de 2010.

Resumo da Apuração do	Ajuste Anual
AC 2010	Fiscalização
Valor Glosado Mensal	
Valor Glosado Acumulado	10.552.852,13
Base de Cálculo	1.048.244.682,19
IR - 15%	157.236.702,33
IR - adicional	104.800.468,21
Incent. fiscais	(6.701.845,61)
Licensa maternidade	(23.406,48)
IR meses anteriores	-
IR fonte	(29.296,82)
IR pago estimativa	(84.660.956,35)
IRPJ a pagar	170.621.665,28
Quitação - Fiscalização	
Pagamento	202.666.926,57
Diferença IRPJ	(32.045.261,29)

Resumo da Apuração da	Ajuste Anual
AC 2010	Fiscalização
Valor Glosado Mensal	
Valor Glosado Acumulado	10.552.852,13
Base de Cálculo	1.512.240.073,96
CSLL (*)	226.836.011,09
Recup. crédito CSLL	-
CSLL meses anteriores	-
CSLL fonte	-
CSLL paga estimativa	(135.897.897,46)
CSLL a pagar	90.938.113,63
Quitação - Fiscalização	
Pagamento	110.159.680,30
Diferença CSLL	(19.221.566,67)

Assim, mesmo que fossem mantidas todas as autuações contra a empresa, o que não foi o caso, em se utilizando os valores efetivamente pagos pela empresa para a dedução dos valores apurados na autuação restaria pela inexistência de diferenças a lançar tanto do IRPJ quanto da CSLL do ano de 2010.

Por tais razões, neste ponto voto no sentido de considerar procedentes as alegações do recorrente para, utilizando os valores dos pagamentos realizados pelo recorrente em seu valor integral, cancelar integralmente as exigências relativas ao ajuste do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2010, tendo em vista que não restou saldo de tributos a serem lançados quando do confronto entre os valores do IRPJ e CSLL apurados pela fiscalização e os valores dos pagamentos dos mesmos tributos no ajuste anual. Ressalve-se, ainda, que o saldo de créditos relativos a estes pagamentos que não for utilizado no abatimento dos valores lançados, pode ser objeto de restituição ao contribuinte por meio dos processos já existentes.

Do Não Cabimento da Multa Isolada Concomitantemente com a Multa de Ofício

Contesta a aplicação da cumulação das multas isolada e de ofício conjuntamente. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve à de menor gravidade.

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, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de nº 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

"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. 3°:

Art. 3" - 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, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

Data venia o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)

Segundo Miguel Reale Júnior:

Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validez de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege*

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, ***instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada****.*

.....

Art. 9º ***É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios****:*

I - ***instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça****, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

.....

Art. 97. ***Somente a lei*** *pode estabelecer:*

.....

V ***- a cominação de penalidades*** *para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

Princípio da Anterioridade: ***Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia;***

Art. 104. ***Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte*** *àquele em que ocorra a sua publicação* ***os dispositivos de lei****, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

Princípio da Retroatividade Benigna

Art. 106. A ***lei aplica-se a ato ou fato pretérito****:*

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) ***quando deixe de defini-lo como infração;***

b) ***quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo****;*

c) ***quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática****.*

Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena

Art. 112. ***A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado****, em caso de dúvida quanto:*

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt.

O princípio da intervenção mínima*, também conhecido como* ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a* criminalização *de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a* ultima ratio*, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)*

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da gradação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção *quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de* minus *e* plus*, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração9. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio* major absorbet minorem*10. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma* consuntiva *exclui a aplicação da norma* consunta*, por abranger o delito definido por esta11. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.*

Não convence o argumento de que é impossível a absorção *quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos* crimes contra o sistema financeiro *(Lei*

n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86[12]. *Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da* Súmula 17 *do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o* estelionato *pode absorver a* falsificação de documento. *Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art.297*é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. *Não se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente.(BITTENCOURT, in http://www.cezarbitencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67)*

Além dessa positivação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção da inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se 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.

Vejamos um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma penar maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma *ratio*, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

1.1.1.1 Processo

*AgRg no **REsp** 1576289 / RS*
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

1.1.1.2 Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

1.1.1.3 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.4 Data do Julgamento

19/04/2016

1.1.1.5 Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

1.1.1.6 Ementa

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no ***REsp*** *1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015;* ***REsp*** *1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.*

1.1.1.7 Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

1.1.1.8 Processo

REsp 1496354 / PR

RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

1.1.1.9 Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

1.1.1.10 Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

1.1.1.11 Data do Julgamento

17/03/2015

1.1.1.12 Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

1.1.1.13 Ementa

PROCESSUAL CIVIL. ***TRIBUTÁRIO.*** *VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA*

PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8° da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2° desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da ***consunção****.*

Recurso especial improvido.

1.1.1.14 Acórdão

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta?

por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito.

Assim, com relação à aplicação do Princípio da Consunção na análise da aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício entendo da seguinte forma:

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;

2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.

3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

Assim, verificando duas ações, aplica duas sanções, uma de 50% pelo não recolhimento da estimativa e outra de 75% pelo não recolhimento da contribuição anual apurada.

Ora a aplicação do Princípio da Consunção decorre do fato de que a primeira conduta é parte integrante da segunda conduta. Não existe um tributo denominado CSLL por estimativa e outro tributo denominado CSLL da apuração anual. O que se recolhe por estimativa são pedaços da CSLL que, por conveniência da administração tributária tem de ser recolhidas de forma antecipada, mesmo sem haver o conhecimento do lucro tributável.

Veja-se, se a fiscalização chega ao contribuinte durante o exercício e aí aplica a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa devida é um fato. Se a fiscalização chega ao contribuinte após o encerramento do exercício não pode nem mesmo lançar a estimativa devida, mas apenas o tributo devido ao final do exercício, como poderia então lançar a multa isolada pelo não recolhimento de partes deste tributo, quando a empresa já está sendo penalizada com a multa de 75% incidente sobre todo o imposto devido.

O ato que está sendo punido pela fiscalização é um só. O de não recolher o tributo devido. Por isso, nos casos em que o valor lançado relativamente à multa de ofício excede o valor lançado em relação à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas a multa mais grave absorve a multa menos grave a, assim, aplica-se a consunção.

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

Parece estranho, mas não é. Como a estimativa é uma antecipação do imposto, ocorrem casos em que, na apuração anual a empresa verifica a existência de exclusões do lucro real que não são utilizadas no cálculo das estimativas e, assim, o tributo apurado ao final do exercício termina por ser inferior à soma dos tributos devidos por estimativas.

Nestes casos a consunção se aplica parcialmente e mantém-se a parcela da multa de 50% que superou o montante da multa de ofício.

Acrescente-se a tudo isso que a novel interpretação instituída por meio do Parecer Normativo nº 02, de 03 de dezembro de 2018, analisando o tema relativo às estimativas e o valor do tributo devido, conclui que:

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se:

a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário;

(iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

g) a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim, reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, percebe-se que tendo sido aplicada multa isolada apenas em relação ao ano-calendário 2010 e, conforme dito mais acima, após a utilização dos valores pagos de IRPJ e CSLL resultou não haver mais tributo a ser lançado, apesar de se aplicar o princípio da consunção, este não vai resultar em nenhum benefício ao contribuinte.

Isto decorre de, havendo a exclusão da autuação de IRPJ e CSLL devidos no ajuste do ano 2010 apenas em função da existência de pagamentos que extinguem integralmente o possível crédito tributário que seria lançado, deixa de existir a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo no ajuste. Assim, na verdade resta inexistente multa de ofício capaz e absorver as multas isoladas lançadas.

Por esta razão, entendo que mesmo aplicando-se o princípio da consunção quando da cumulação de lançamentos de multas isoladas e de ofício, no presente, em não restando multa de ofício a ser cobrada no ano de 2010, nenhum valor da multa isolada foi absorvido, razão pela qual entendo que deve ser mantida a exigência da multa isolada que resultar quando da apuração dos valores remanescentes após a exclusões determinadas neste voto.

Resta apenas à autoridade de origem realizar o recálculo dos valores da multa isolada em razão das exonerações determinadas neste acórdão.

Não Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Neste ponto apresenta extensa argumentação, por demais conhecida, acompanhada de alguns precedentes e doutrina no sentido de não ser possível a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por bastante elucidativa a argumentação apresentada em voto proferido pela DRJ/Florianópolis no acórdão nº 07-38.069 - 3ª Turma da DRJ/FNS relativo ao assunto. Por isso transcrevo a parte do mesmo o adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

> De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:
>
> > *"JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)*
>
> A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:
>
> > *"Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."(negritamos)*
> >
> > *"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.*
> >
> > *§ 1º **A obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

> *"Art. 139. O **crédito tributário** decorre da **obrigação principal e tem a mesma natureza desta**".* **(grifei)**

Enquanto o art. 3° exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1°, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

> *"Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento **é acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."(negritamos)*

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão *"sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis"* apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

> *"Art. 61. **Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."* (**grifei**)

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

> *"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora**, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."* (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

> *"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:*
>
> *a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*
> *b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."*

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Corroboram este entendimento os seguintes precedentes do CARF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. ***(Acórdão 9101-003.009, de 08 de agosto de 2017)***

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. ***(Acórdão 9101-002.957, de 03 de julho de 2017)***

JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. CÁLCULO INDIRETO. POSSIBILIDADE. A multa de oficio incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida. ***(Acórdão 3302-004.496, de 25 de julho de 2017)***

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora. ***(Acórdão 1401-001.903, de 20 de junho de 2017)***

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Por todo o exposto, e de acordo com o acima relatado voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para:

1) Considerar improcedentes as glosas das despesas relativas a perdas em operações de arrendamento mercantil, dos anos-calendário 2009 e 2010, em face de não se enquadrarem na hipótese do inciso III, do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430/96, tendo em vista que o bem objeto de arrendamento não constitui garantia real do contrato de arrendamento. Destaque-se, neste ponto, que, em relação ao ano de 2009 onde houve o cálculo da postergação e foi aceita a exoneração do leasing que seja refeito o cálculo da postergação com as exclusões das glosas determinadas neste acórdão.

2) Reconhecer a possibilidade de utilização dos valores dos pagamentos realizados a título de ajuste do IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010 na dedução dos valores apurados no lançamento, excluindo-se integralmente a autuação e determinando que a parte dos valores pagos a maior já reconhecidos nos sistemas de controle que supere o necessário à dedução integral dos valores lançados de IRPJ e CSLL seja passível de restituição ao contribuinte ou em compensações voluntárias ou de ofício, de acordo com as normas pertinentes às compensações.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator