



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

**Processo n°** 10670.720090/2013-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-001.219 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Encargos financeiros indedutíveis  
**Recorrente** ITALMAGNÉSIO NORDESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008, 2009

ENCARGOS FINANCEIROS. DÍVIDA EXECUTADA JUDICIALMENTE. INDEDUTIBILIDADE. A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

MULTA PROPORCIONAL. QUALIFICAÇÃO. Deve ser afastada a duplicação do percentual da multa de ofício proporcional se as evidências reunidas pela Fiscalização não são suficientes para afastar a mera possibilidade de erro na apresentação da DIPJ e da Escrituração Contábil Digital.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. Definidos em lei, o percentual de 75% aplicado em lançamento de ofício, bem como a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, não se sujeitam a discussão no contencioso administrativo fiscal (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos; 2) por unanimidade de votos, **REJEITAR** a arguição de nulidade do lançamento relativo à multa qualificada; 3) por unanimidade de votos, **DAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário

relativamente à qualificação da penalidade; 4) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Reynaldo Becari e Marcos Vinícius Barros Ottoni; 5) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao efeito confiscatório da penalidade; e 6) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

## Relatório

ITALMAGNÉSIO NORDESTE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 15/01/2013, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 61.784.995,04.

O lançamento decorre da adição ao lucro tributável de juros e encargos decorrentes de empréstimos contraídos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Social – BNDES que, nos termos do art. 342, §3º do RIR/99, seria indedutíveis pela pessoa jurídica devedora *a partir da citação inicial para o pagamento do débito*. Os empréstimos teriam sido objeto de ações de execução, cujas citações ocorreram em 12/01/1994 e antes de 11/04/1995, de modo que os encargos apropriados nos anos-calendário 2008 (R\$ 50.985.020,40) e 2009 (R\$ 18.567.343,52) deveriam ter sido adicionados ao lucro tributável.

No Relatório Fiscal de fls. 33/55, a autoridade lançadora descreve as investigações realizadas, demonstra a recomposição do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL nos períodos autuados, bem como a apuração das estimativas não recolhidas, em razão das quais exigiu multa isolada no percentual de 50%.

Aos créditos tributários apurados no ajuste anual de 2008 e 2009 foi aplicada multa qualificada. Para justificá-la, a autoridade fiscal inicialmente discorre sobre a apresentação de DIPJ com *valores zerados/não preenchidos*, e a transmissão, ao SPED, de escrituração contábil digital com descompasso significativo no saldo contábil de lucro/prejuízo do exercício entre as datas de 31/12/2008 e 01/01/2009, ambas retificadas no curso do procedimento fiscal, sendo que a retificação da escrituração contábil digital somente foi possível pela pendência de falta de recolhimento da taxa estadual correspondente, cuja exigência a contribuinte alegou ter obtido a informação de que não seria necessária. A autoridade lançadora menciona a devolução de Livros Diário à contribuinte para autenticação e a falta de apresentação dos livros autenticados, diz que se procedidas as adições a contribuinte não apresentaria prejuízos fiscais, observa que na primeira escrituração digital transmitida ao SPED havia inconsistências nos saldos de passivos (inclusive aquele que recebeu os encargos passíveis de adição) e de lucro, e descreve as intimações lavradas para identificar os valores escriturados nos passivos questionados em razão de obscuridade nos históricos contábeis. Conclui, assim, que tais expedientes *implicaram em ação/omissão do contribuinte com o objetivo de não cumprir suas obrigações para com o fisco, revelando o evidente intuito de fraude*, bem como crime contra a ordem tributária tipificado na Lei nº 8.137/90. Transcreveu o art. 44 da Lei nº 9.430/96 e os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 para afirmar que *a fraude fiscal pode ser constatada em razão de uma ação ou omissão, de simulação ou ocultação, e pressupõe a intenção de causar dano à Fazenda Pública, com propósito de eximir-se, no todo ou em parte, de uma obrigação tributária*. Assim, como os expedientes adotados pelo fiscalizado, antes relatados, *implicaram no propósito de eximir-se das obrigações tributárias, estaria caracterizado o intuito de fraude/sonegação*.

Impugnando a exigência, a contribuinte argüiu a nulidade do lançamento por falta de caracterização da infração e de fundamentação para a qualificação da penalidade. No

mérito, observou que não foi executada judicialmente por outro credor (CEMIG) e, de toda sorte, a execução promovida pelo BNDES não impede a dedução autorizada no art. 374 do RIR/99, especialmente quando a ação de execução encontra-se devidamente garantida. Discordou da exigência de multa isolada, inclusive porque concomitante com a multa qualificada, e destacou a apresentação de todas as informações fiscais relativas ao período em análise, bem como as retificações promovidas, para desqualificar a acusação de fraude. Argüiu o caráter confiscatório das penalidades e discordou da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

A Turma julgadora rejeitou as preliminares de nulidade, observou que a acusação fiscal não tem em conta obrigações da contribuinte perante CEMIG, destacou que a legislação fiscal não faz qualquer ressalva em razão de garantias apresentadas em execução, e observou que as circunstâncias apontadas pela Fiscalização, quando analisadas em conjunto, são suficientes para caracterizar o dolo, com vistas a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, e seus efeitos não se desfazem pela retificação promovida depois do início do procedimento fiscal. Afirmou também a validade da exigência de multa isolada e da utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/03/2013 (fls. 3559/3560), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 19/04/2013 (fls. 3561/3602).

Inicialmente anota que as adições exigidas pela Fiscalização se refeririam a financiamentos que lhe foram concedidos pelo BNDES, Banco do Brasil, Banco do Nordeste do Brasil e CEMIG. Na seqüência, em preliminar afirma a nulidade dos lançamentos em razão da aplicação de multa qualificada sem a caracterização da infração, cerceando-lhe o direito de defesa. Discorre sobre os requisitos do lançamento reportando-se a doutrina e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, menciona a *ausência de fatores que determinem, com clareza e coerência, o direito creditório invocado pelo Fisco*, diz que a *imputação sequer foi discriminada* e que a *ausência de capitulação da infração* prejudicou sua defesa. Transcreve ementas de julgados administrativos e afirma que houve *erro formal relativamente à capitulação da multa qualificada imputada*, pois *ao imputar à Impugnante a multa de ofício com a majoração da penalidade prevista no §1º do inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, o Ilmo. Auditor Fiscal deixou de fundamentar a razão da qualificação da multa guerreada, limitando-se a duplicar o percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”*. Desta forma, *não sabe a Recorrente se foi a ela imputado o crime de sonegação, fraude ou conluio*, e a interpretação da autoridade julgadora no sentido de que houve fraude não se sustenta, porque não houve enquadramento no art. 72 da Lei nº 4.502/64. Invoca julgado administrativo que reconheceu a nulidade do lançamento em razão de erro material na capitulação legal da multa aplicada.

No mérito, infere da acusação fiscal referências a execução promovida por CEMIG e nega tal fato. Quanto às execuções promovidas pelo BNDES, argumenta que o art. 374 do RIR/99 autoriza a dedução de juros pagos ou incorridos, observa que a lei autoriza a exclusão do lucro líquido dos encargos incidentes sobre crédito contraído perante instituições financeiras, menciona o acréscimo determinado pelo art. 342, §3º do RIR/99, mas observa que se a obrigação está garantida, a empresa *não está tendo nenhum encargo relativo ao crédito contraído perante a instituição financeira*. Entende que a obrigação será adimplida pelo bem ofertado como garantia, sendo irrelevante, para a dedução dos juros, se ela for paga antes da ação de execução, ou ao final dela. Ademais, *como a obrigação encontra-se garantida, por decorrência lógica, ela gerará receita, de modo que ocorreria uma bitributação se tanto a*

*credora com a devedora incluisse no seu lucro líquido os juros incorridos por meio deste crédito.* Ressalta que, com tais argumentos, não questiona a constitucionalidade da lei tributária, mas apenas defende interpretação que não incorra em bitributação.

Reitera que a ação de execução nº 94.0001924-6 encontra-se integralmente garantida por penhora de imóvel de sua propriedade, diz que não é razoável impedir a dedução dos encargos, e acrescenta que como o débito será quita em dinheiro ou pelo bem ofertado em garantia, os juros devem ser dedutíveis. Por tais razões, também, a multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas também não pode subsistir.

Quanto à qualificação da penalidade, diz inexistir *qualquer sustentáculo fático que comprove* a acusação fiscal, destaca sua boa fé porque *em momento algum se absteve de prestar as informações exigidas durante a fiscalização, tentando, na medida do possível, atender todas as solicitações recebidas.* Observa que o procedimento fiscal estendeu-se por quase um ano, sendo-lhe requisitados documentos que poderiam ser obtidos pelo Fisco junto a seus sistemas de informação, os quais ainda assim foram apresentados, juntamente com extratos bancários, livros contábeis e fiscais, notas fiscais e DIPJ. Ao final, a quantidade de solicitações não atendidas foi muito baixa, foram apresentados documentos em substituição às exigências que não puderam ser atendidas, e não houve qualquer obstáculo ao procedimento fiscal.

Acrescenta que a Fiscalização não esclarece porque as DIPJ não estariam condizentes com a realidade dos fatos, afirma que houve erro na transmissão das DIPJ originais, sanado por meio de retificação. Também houve equívocos na transmissão da escrituração contábil digital ao SPED e na demora na autenticação dos livros digitais, da mesma forma já sanados. Esclarece que o erro na indicação dos saldos de contas na escrituração transmitida ao SPED não se verifica nos Livros Razão, corretamente escriturados e exibidos ao Fisco, e que a escrituração digital já foi retificada. Discorre sobre o atraso na autenticação dos livros digitais e observa que os impedimentos foram levados ao conhecimento da Fiscalização. E, quanto à demora na apresentação de informações contabilizadas, diz que o interregno de pouco mais de um mês é insignificante frente à quantidade de informações exigidas pelo agente fiscal, e que apresentou requerimento de prazo suplementar para seu atendimento, juntando aos extratos contábeis planilhas e demonstrativos informativos.

Argumenta, também, que a imposição da multa qualificada, além de dependente da indicação de uma das três situações previstas na Lei nº 4.502/64, exige a caracterização de dolo por parte do agente, comprovando-se o resultado atingido por meio da conduta dolosa, ou no mínimo prova desta conduta. Reitera sua boa-fé no curso do procedimento fiscal e o volume de informações exigidas pela Fiscalização, e entende que não deve prevalecer a multa qualificada sem *prova concreta do alegado*, na forma da jurisprudência que cita. Ressalta que o acórdão recorrido reportou-se à hipótese de fraude/sonegação, inferindo a ocorrência de sonegação.

Afirma a impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada com a multa qualificada, sobre a mesma base de cálculo, destacando que a exigência total é *desproporcional e desarrazoada ao suposto prejuízo causado aos cofres públicos.* Cita julgados administrativos contrários à aplicação concomitante das multas em referência.

Discorre sobre efeito confiscatório da penalidade aplicada, observando que a autoridade administrativa não está vinculada à penalidade prevista em lei, e nos termos do art.

Processo nº 10670.720090/2013-42  
Acórdão n.º **1101-001.219**

**S1-C1T1**  
Fl. 7

---

142 do CTN pode ou não aplicar penalidade. No caso, as multas aplicadas afrontam os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, não podendo prevalecer.

Opõe-se à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, em razão de seu caráter remuneratório. Afirma também que houve capitalização dos juros, resultando em incidência demasiadamente onerosa.

CÓPIA

## Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi, em preliminar, a nulidade do lançamento, por cerceamento ao seu direito de defesa, reportando-se especialmente a deficiências na motivação apresentada para qualificação da penalidade. Considerando que o principal exigido está validamente motivado, a abordagem acerca dos motivos que ensejam a qualificação da penalidade será feita depois da análise da revisão das bases de cálculo promovidas pela autoridade lançadora.

No mérito, a recorrente argumenta que a dedução de juros pagos ou incorridos é autorizada pelo seguinte dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

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

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

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

*Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).*

Porém, a glosa promovida pela autoridade lançadora tem fundamento em restrição específica instituída pelo art. 11 da Lei nº 9.430/96, assim consolidada do RIR/99:

*Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11).*

*§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas " a " e " b " do inciso II do § 1º do art. 340, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 1º).*

*§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 2º).*

*§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os*

***encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 3º).***

*§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma (Lei nº 9.430, de 1996, art. 11, § 4º). (negrejou-se)*

Defende a recorrente que esta limitação não teria lugar quando a obrigação está garantida, pois seu adimplemento está assegurado pelo bem ofertado ao juízo, sendo irrelevante, para a dedução dos juros, se ela for paga antes da ação de execução, ou ao final dela.

A lei tributária, porém, não admite a dedução de encargos financeiros decorrentes de dívida relativamente à qual a pessoa jurídica devedora já foi citada para pagamento do débito. Nenhuma ressalva foi feita para os casos de a execução ter sido garantida. A contrário, o §4º do art. 342 do RIR/99 estabelece que a dedutibilidade dos encargos somente será restabelecida quando o débito for quitado *por qualquer forma*. Significa dizer que, mesmo se garantida a execução, e ainda que ela não seja questionada em embargos, os encargos financeiros da dívida somente voltarão a ser dedutíveis quando a garantia for substituída por pagamento, ou adjudicada ao credor, extinguindo o principal devido, acompanhado dos correspondentes acréscimos.

A recorrente também aduz que, *como a obrigação encontra-se garantida, por decorrência lógica, ela gerará receita, de modo que ocorreria uma bitributação se tanto a credora com a devedora incluisse no seu lucro líquido os juros incorridos por meio deste crédito*. Contudo, além de este argumento ter natureza econômica e derivar a discussão para o âmbito da constitucionalidade da lei, cumpre observar que o *caput* do próprio art. 342 do RIR/99 autoriza o credor a excluir da base tributável os encargos financeiros contabilizados como receitas após dois meses do vencimento do crédito, desde que adotadas *as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito*, ou seja, desde que promova a ação de execução, citando o devedor. Nestes termos, a tributação da receita auferida pelo credor, da mesma forma que a dedução da despesa incorrida pelo devedor, somente se verificarão quando houver a quitação do débito, mediante disponibilização do valor devido ao credor.

Esclareça-se, por fim, que a autoridade lançadora detalha a origem dos valores glosados, demonstrando que as despesas de juros foram contabilizadas em contrapartida à conta de passivo representativa de empréstimos contraídos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Social – BNDES, sem alcançar encargos de dívidas com os outros credores mencionados na defesa. A acusação fiscal também reúne provas consistentes no sentido de que a contribuinte foi citada na ação de execução judicial daqueles créditos em 12/01/94, bem como de que embargou a execução em 11/04/95. A recorrente, por sua vez, apenas alega que a ação de execução nº 94.0001924-6 encontra-se integralmente garantida por penhora de imóvel de sua propriedade, evidenciando ainda não ter se verificado a liquidação da obrigação discutida judicialmente.

Portanto, nada há que macule a glosa destas despesas na apuração dos lucros tributáveis dos anos-calendário 2008 e 2009, motivo pelo qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos principais exigidos.

Quanto à penalidades aplicadas, inicialmente a recorrente arguiu a nulidade do lançamento relativamente à qualificação da penalidade que lhe foi imputada, na medida em que a autoridade lançadora não expôs com clareza os motivos da autuação, deixando de capitular a infração em um dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Complementa que a decisão de 1ª instância estaria equivocada em vincular ao art. 72 da Lei nº 4.502/64 o motivo da qualificação da penalidade, dado que a autoridade lançadora assim não o fez.

O exame da acusação fiscal, porém, não revela nenhum prejuízo à defesa da autuada. A autoridade fiscal, depois de discorrer sobre a conduta do sujeito passivo e suas consequências tributárias, reproduziu o art. 44 da Lei nº 9.430/96, destacando a necessária duplicação do percentual da multa de ofício nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, e depois de transcrever o conteúdo destes dispositivos legais concluiu que:

*A fraude fiscal pode ser constatada em razão de uma ação ou omissão, de simulação ou ocultação, e pressupõe a intenção de causar dano à Fazenda Pública, com propósito de eximir-se, no todo ou em parte, de uma obrigação tributária.*

*Os expedientes adotados pelo fiscalizado, já relatados neste tópico, implicaram no propósito de eximir-se das obrigações tributárias, caracterizando o intuito de fraude/sonegação.*

A autoridade lançadora vislumbrou na conduta da contribuinte traços que se amoldam ao intuito de fraude presente, genericamente, nos três casos previstos na Lei nº 4.502/64, mas arrematou a acusação indicando que o presente caso estaria enquadrado na hipótese de sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64).

E, uma vez exposta a motivação para qualificação da penalidade, permitindo a defesa do sujeito passivo, o lançamento é válido, devendo ser apreciado em seu mérito. Por tais razões, deve ser REJEITADA a arguição de nulidade.

Ocorre que, no mérito, a acusação fiscal não pode prosperar. Como bem sintetizado na decisão recorrida, a penalidade foi duplicada em razão das seguintes constatações:

*Os seguintes pontos estão claramente especificados no item IX do Relatório Fiscal (DA MULTA QUALIFICADA):*

- Foram apresentadas declarações originais relativas aos períodos fiscalizados com os valores zerados/não preenchidos. Após o início do procedimento, sendo intimado a justificar a apresentação das referidas declarações com informações não condizentes com a realidade, a contribuinte apresentou justificativa de ocorrência de falha na sua área contábil, quando entregou declarações retificadoras;*
- Houve transmissão ao SPED, em 30/12/2011, escrituração contábil digital (ECD), contendo livro Diário resumido nº 76, bem como cinco livros auxiliares com diferença de saldo credor, apurada na conta 27716001 – Lucro (Prejuízo) do exercício no valor de R\$ 66.385.881,86. A contribuinte apresentou, em 13/03/2012, retificação da ECD, relativa ao ano-calendário 2009, após intimada a justificar essa diferença. Ambas ECDs, original e retificadora, não se encontram autenticadas;*
- Na apuração do lucro tributável dos anos-calendário 2008 e 2009, o contribuinte deveria ter adicionado os valores dos encargos (juros/variações monetárias) incidentes sobre os débitos vencidos e não pagos ao BNDES, que foram deduzidos*

*como despesas na apuração do lucro líquido contábil de tais períodos. Em função da falta dessas adições apurou prejuízo fiscal para os períodos fiscalizados;*

• *Impossibilidade de identificar a origem dos valores creditados na conta contábil 23161002 –QUIROGRAFÁRIOS MOEDA NACIONAL, relativos aos empréstimos efetuados junto ao BNDES, já vencidos e não pagos pela fiscalizada.*

*Ao final do item IX, com o título “Da Multa Qualificada”, do Relatório Fiscal consta que:*

*(...) Os expedientes adotados pelo fiscalizado, tais como: apresentação de declarações (DIPJ's) dos anos calendário 2008 e 2009, contendo informações não condizentes com a realidade dos fatos; transmissão ao SPED de escrituração contábil digital (ECD) do ano-calendário 2009, contendo saldos iniciais com vultosas diferenças em relação aos saldos finais do período anterior; utilização de históricos, que não permitiam identificar a origem dos significativos valores creditados em conta do passivo e debitados em contas de despesas; e, por fim, a longa demora em esclarecer a que se referiam os valores escriturados a crédito da conta contábil 23161002, após diversas intimações para fazê-lo, implicaram em ação/omissão do contribuinte com o objetivo de não cumprir suas obrigações para com o fisco, revelando o evidente intuito de fraude.*

*(...) Os expedientes adotados pelo fiscalizado, já relatados neste tópico, implicaram no propósito de eximir-se das obrigações tributárias, caracterizando o intuito de fraude/sonegação.*

Inicialmente cumpre observar que a adoção da Escrituração Contábil Digital – ECD tornou-se obrigatória a partir de 01/01/2008, e apenas para as sociedades empresárias sujeitas a acompanhamento econômico-tributário diferenciado. Somente a partir de 01/01/2009 alcançou todas as sociedades empresárias tributadas pelo lucro real. Logo, os questionados procedimentos adotados pelo sujeito passivo verificaram-se no primeiro ano em que esteve obrigado à apresentação da ECD, ou seja, 2009.

A autoridade fiscal infere que a contribuinte, ao transmitir sua ECD do ano-calendário 2009 antes do início da ação fiscal, mas em forma resumida e acompanhada apenas de registros auxiliares de faturamento, caixa e bancos, contas a receber, contas a pagar e estoques, sem neles considerar a *atualização monetária do endividamento do exercício de 2008*, estaria agindo de forma fraudulenta para deixar de recolher os tributos lançados. Acrescenta, ainda, que as DIPJ relativas aos períodos fiscalizados foram entregues sem preenchimento.

Em princípio, é razoável crer que a pessoa jurídica enfrentou dificuldades para se adequar às obrigações acessórias que lhe foram exigidas a partir do ano-calendário 2009, mantendo-se omissa até meados de 2011, quando apresentou escrituração resumida à Junta Comercial, alegando desconhecer a necessidade de pagamento de taxas para o registro da escrituração. Não é possível afirmar de forma segura que a contribuinte deliberadamente deixou de promover o pagamento da referida taxa para posteriormente poder retificar a ECD, como se infere da acusação fiscal.

É certo que desde o ano-calendário 2008 já se verificavam problemas no cumprimento da obrigação acessória correspondente à apresentação da DIPJ, muito embora neste caso, a contribuinte tenha informado, durante o procedimento fiscal, que:

*Foi verificado que quando do envio dos Arquivos das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) dos Exercícios de 2009 ano Calendário 2008 e 2010 ano calendário 2009 foram transmitidos os Arquivos das Declarações onde*

*constavam somente as informações referente a Pasta IPI. Como o preenchimento da pasta do IPI é de responsabilidade da Área Fiscal, primeiramente fazia-se a pasta do IPI e depois era copiado o respectivo Arquivo para um Computador da Área Contábil que por sua vez finalizava o Preenchimento das Declarações.*

*Quando do envio dos Arquivos das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), serviço este realizado pela área fiscal, Não foi observado que o Arquivo transmitido continha somente as informações refere à pasta do IPI.*

De toda sorte, desde 16/10/2009 a Receita Federal já dispunha da DIPJ apresentada para o ano-calendário 2008, cujo preenchimento, em verdade, foi apenas deficiente, dado que além das informações referentes ao IPI, também foi transcrito o balanço do ano anterior, o quadro societário, as vendas a comercial exportadora, e a receita bruta para pagamento do parcelamento no âmbito do REFIS (fls. 1156/1199).

Assim, especificamente em relação ao ano-calendário 2008, o intuito de fraude restaria caracterizado, apenas, pela DIPJ assim apresentada, sem o preenchimento das fichas correspondentes à apuração do lucro.

No ano-calendário 2009, a DIPJ apresentada em 30/06/2010, foi entregue sem preenchimento (fls. 1244/1279), seguindo-se a entrega deficiente da ECD em 30/11/2011, na qual, aliás, não teriam sido considerados os efeitos da *atualização monetária do endividamento do exercício de 2008*, de modo que a conta representativa de lucro do exercício apresentaria saldo inicial em 01/01/2009 de R\$ 66.521.698,00, diversamente do seu saldo final em 31/12/2008, no valor de R\$ 135.816,14. A autoridade fiscal não menciona se os registros daquela natureza, pertinentes ao ano-calendário 2009, foram considerados na escrituração apresentada em 30/11/2011.

De toda sorte, os elementos assim reunidos não permitem distinguir se as condutas mencionadas decorrem de erro ou da intenção de enganar ou ocultar do Fisco a existência de despesas que deveriam ter sido adicionadas ao lucro tributável. Não é possível afirmar que no ano-calendário 2008 a contribuinte tenha apresentado a DIPJ sem o preenchimento das fichas correspondentes à apuração do resultado para impedir que o Fisco tivesse conhecimento da necessidade daquelas adições, assim como não é possível concluir que as ações pertinentes ao ano-calendário 2009 revelem intuito de fraude dirigido à sonegação dos tributos devidos naquele período de apuração.

Em circunstâncias específicas, a apresentação de DIPJ sem informações pode se prestar como meio de fraude, por apresentar ao Fisco um contexto de baixa ou nenhuma atividade, cuja confirmação pelas autoridades fiscais seria desnecessária, ocultando os tributos que seriam devidos. Mas, no presente caso, a conduta do sujeito passivo, considerando a apresentação de DIPJ parcialmente preenchida no ano-calendário 2008, e a entrega da ECD referente ao ano-calendário 2009, mesmo com deficiências, antes do início do procedimento fiscal, não produziram necessariamente aqueles efeitos. Ao menos não é possível afirmar, com relativa segurança, que o sujeito passivo, por meio das informações prestadas, pretendia produzir aqueles efeitos.

Para além disso, a acusação fiscal apenas se reporta à falta de registro dos livros Diários pertinentes ao ano-calendário 2008, aos montantes de lucros tributáveis que seriam apurados caso promovidas as adições omitidas, e aos históricos adotados para registros dos encargos financeiros, em razão dos quais *tornou-se impossível identificar qual a origem dos valores creditados na conta de passivo “Quirografários Moeda Nacional” e debitados nas*

contas de despesas representativas de juros e variações monetárias. Contudo, a contribuinte apresentou os arquivos digitais de sua escrituração contábil, e a partir deles a autoridade lançadora exigiu informações complementares que lhe foram prestadas, assim identificando a matéria tributável. Ainda que o sujeito passivo tenha requerido prorrogação de prazo, e retardado a apresentação destes esclarecimentos, por meio deles a autoridade fiscal logrou distinguir os encargos correspondentes à dívida executada judicialmente, e concluiu o procedimento fiscal vários meses antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da ocorrência do primeiro fato gerador (31/12/2008).

Por fim, ainda que as bases tributáveis se apresentem em montantes significativos, não se pode olvidar que os juros representavam despesas incorridas, que poderiam ter reduzido o lucro contábil, situando a infração cometida na escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, mediante omissão do registro da adição correspondente. Assim, para afirmar a presença do intuito de fraude, seria necessária relativa certeza de que o inadequado preenchimento das DIPJ e a apresentação irregular da ECD antes do início do procedimento fiscal não decorreram de erro, hipótese que não restou afastada, nos termos antes expostos.

E isto porque o CTN estabelece que:

*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.*

Por tais razões, apesar de REJEITAR a argüição de nulidade do lançamento pertinente à qualificação da penalidade, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar a duplicação da multa de ofício promovida pela autoridade lançadora.

A recorrente também discorda da aplicação concomitante da multa isolada com a multa qualificada, sobre a mesma base de cálculo, destacando que a exigência total é *desproporcional e desarrazoada ao suposto prejuízo causado aos cofres públicos*. Cita julgados administrativos contrários à aplicação concomitante das multas em referência.

A irresignação subsistirá porque a falta de prova do intuito de fraude resultou apenas no afastamento da duplicação da multa de ofício, subsistindo a exigência do percentual básico de 75% aplicado sobre os tributos devidos no ajuste anual, concomitantemente com o a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

[...]

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

[...]

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

[...]

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

*Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:*

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

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

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

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

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

*I - (revogado);*

*II - (revogado);*

*III- (revogado);*

*IV - (revogado);*

*V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.*

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: o ilícito que enseja a aplicação da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e ilícito punido pela multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

Ressalte-se que as infrações aqui veiculadas são posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/2007, não se verificando as condições nas quais este Colegiado, por maioria de votos, tem exonerado as exigências de multa isolada, em razão do posicionamento ressaltado pelo Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão nos seguintes termos consignados em declaração de voto no Acórdão nº 1101-001.136:

*[...] São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado cum grum salis, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código tributário Nacional. Como bem colocado na ementa do Ac. 1802-001.876:*

2. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

*Aliás, interpretar-se de outra forma, teria o efeito de transformar não só em opção pela apuração anual do IRPJ/CSLL, mas também tornar opcional o pagamento das estimativas mensais, já que não seriam devidas multas se não adimplidas, bastando que no encerramento do exercício se faça a apuração de prejuízo e bases negativas, ou se adimpla o tributo devido, se for o caso. Ocorre que, embora a apuração anual seja uma opção, o recolhimento das estimativas mensais é*

*obrigatório, e, portanto, se descumprido deve ter uma sanção aplicável, ou então não seria obrigação legal, mas tão somente moral.*

*Do exposto, meu voto seria por negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, para manter a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais. Porém, a 1ª Turma da CSRF, órgão competente para uniformizar a jurisprudência administrativa no âmbito do CARF, tem reiteradamente afastado a aplicação do que se tem denominado "multa concomitante", tendo se consolidado essa jurisprudência, sendo a minha posição vencida reiterada e exaustivamente. Veja-se, por exemplo, Acórdãos. ns. 9101-001.693, (de 16/07/2013, que cita outras decisões), 9101-001.820, 9101-001.788 . Posição que vem sendo cada vez mais hialina na jurisprudência desta Colenda 1ª Turma, além do que as turmas ordinárias da 1ª Seção têm adotado de maneira preponderante o mesmo entendimento (e.g., Acs. ns. 1402001.505, 1103-000.934,, 1202001.011, 1103-000.945, 1102000.867) sendo que as poucas decisões em sentido contrário, mais recentes, são tomadas por voto de qualidade.*

*Parece-me, que estamos em um ponto em que teremos que aderir à conclusão, mas não aos fundamentos, de que não cabe a multa in casu, por questões de economia processual e também pela aplicação do princípio da colegialidade em seu sentido amplo, com a perspectiva de suas consequências, tratando-se, portanto, também de uma decisão calcada no consequencialismo. Não que me curve aos argumentos em sentido contrário aos meus, mas à imposição do colegiado em sua forma de garantir suas conclusões.*

*Destaque-se que esta posição só prevalece para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória n.º 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria, eu cuja jurisprudência administrativa ainda não se consolidou, mas que parece tender para a manutenção da multa isolada.*

*Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte no que diz respeito ao afastamento da multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL, o faço, porém, com as todas ressalvas e observações acima transcritas.*

Assim, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às multas isoladas aqui exigidas.

Quanto ao efeito confiscatório da penalidade aplicada, embora o art. 142 do CTN, de fato, permita que a autoridade fiscal aplique ou não penalidade ao formalizar o lançamento, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 determina que assim se faça nos casos de falta de recolhimento e de declaração dos tributos devidos, como no presente caso. Assim, a apreciação de descompassos entre os percentuais definidos em lei e os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco remeteria a questão para a compatibilidade entre a lei e a Constituição Federal, sendo certo que nos termos da Súmula CARF nº 2, *o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às multas de ofício remanescentes.

Por fim, a recorrente questiona a utilizada da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, em razão de seu caráter remuneratório, e afirma que houve capitalização dos juros, resultando em incidência demasiadamente onerosa.

No que tange à capitalização, bastaria à contribuinte verificar as taxas de juros definidas para cada mês entre o vencimento do tributo e a formalização da exigência para constatar o percentual ali aplicado resulta de sua soma, em juros simples, e não compostos. No mais, a utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora é matéria pacificada neste Conselho:

***Súmula CARFnº 4:** A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Assim, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora aqui exigidos.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para afastar a duplicação da multa de ofício.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora