



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.722408/2018-88
ACÓRDÃO	1301-007.741 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MARCHESAN IMPLEMENTOS E MAQUINAS AGRICOLAS TATU S A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA.

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DESPESA DE JUROS. ACORDO JUDICIAL. MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA INCORRIDA.

É permitida a dedução de despesa de juros passivos no mês da celebração de acordo judicial em processo de execução, correspondente à diferença entre o valor total a pagar pactuado no acordo judicial, ainda que venha a ser paga em várias parcelas, e o saldo devedor da dívida que constava da contabilidade. Neste momento, considera-se que a despesa foi incorrida e se tornou líquida e certa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DOLO. NÃO COMPROVADO

A conduta apontada pela fiscalização não foi devidamente comprovada, tanto em relação ao lançamento de omissão de receita baseada em depósitos bancários não justificados, devendo, assim, ser reduzida a multa aplicada para o patamar de 75%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito

passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

No caso em tela, deve-se ratificar a exclusão da responsabilidade atribuída ao Sr. José Luiz Alberto Marchesan por se entender inexistir prova de que ele seria administrador de fato e de direito da companhia.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Não havendo contencioso específico acerca do lançamento de ofício dos tributos reflexos, mantida no julgamento a tributação principal, deve ser mantida também, por via de consequência, a tributação reflexa a ela vinculada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em conhecer parcialmente o Recurso de Ofício, em relação ao solidário José Luiz Alberto Marchesan; e (ii) em relação à parte conhecida, em lhe negar provimento. Quanto ao Recursos Voluntários, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Quanto ao mérito destes, acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial aos recursos, (i) por unanimidade de votos, para acolher a decadência dos débitos de Contribuição ao PIS/Pasep de janeiro a setembro de 2013 e cancelar a qualificação da multa de ofício em relação à infração “omissão de receitas por presunção legal”, reduzindo-a a seu percentual ordinário; (ii) por maioria de votos, em relação à infração “dedução indevida de juros não comprovados”, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (Relator), que lhe negava provimento; e (iii) por voto de

qualidade, para admitir a concomitância de multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento no ponto para não admitir a concomitância, cancelando as isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário e de ofício interpostos em face de acórdão nº 16-88.445 da Turma da 19ª DRJ/SPO, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido, com a exclusão de JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN do polo passivo da relação jurídico tributária, na qualidade de responsável solidário.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Contra o sujeito passivo acima identificado foram lavrados os autos de infração de fl. 3464/3551, em 27/10/2018, relativos ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ); à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); à contribuição social para o Programa de Integração Social (PIS); e à contribuição social para o financiamento da seguridade social (Cofins) do exercício 2014, ano-calendário 2013, nos quais se exige crédito tributário total no valor de R\$ 93.881.499,61, incluindo principal, multa de ofício, multa exigida isoladamente e acréscimos legais previstos na legislação de regência, como segue:

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO	MULTA ISOLADA	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	18.297.756,74	9.247.686,25	27.446.635,11	13.363.282,48	68.355.360,58
CSLL	6.644.928,21	3.358.346,71	9.967.392,31	---	19.970.667,23
PIS	324.884,01	178.765,83	487.325,98	---	990.975,82
COFINS	1.496.435,75	823.406,63	2.244.653,60	---	4.564.495,98
				Total	93.881.499,61

Foram arrolados como sujeitos passivos solidários Jose Luiz Alberto Marchesan (CPF 744.464.448-91); Luiz Paulo Marchesan Álvares (CPF 108.862.688-26); e João Carlos Marchesan (CPF 483.675.838-68), sócios gerentes da interessada e da Enterprice New Apoio Administrativo Ltda (Luiz Paulo), com base tanto nos art. 124, inciso I, 134, inciso VII, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 3508/3579), a ação fiscal, objeto do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) nº 08.1.28.00-2018-00130-3, resultou dos trabalhos desenvolvidos na fiscalização da empresa Enterprice New Apoio Administrativo Ltda (CNPJ: 14.468.491/0001-04), e de diligência prévia em face da própria interessada (TDPF nº 08.1.28.00-2017-00122-9), nos quais foram obtidos vários dos elementos de prova que instruem estes autos. O lançamento de ofício decorreu da apuração de infrações que foram assim descritas no auto de infração principal, relativo ao IRPJ:

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL

INFRAÇÃO: Infração 01-DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de receita operacional caracterizada pela falta de comprovação da origem de créditos existentes em contas correntes bancárias de sua titularidade, conforme Termo de Verificação em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	6.158.446,65	150,00
28/02/2013	957.709,53	150,00
31/03/2013	563.800,99	150,00
30/04/2013	965.121,58	150,00
31/05/2013	605.256,31	150,00
30/06/2013	1.693.459,70	150,00
31/07/2013	709.501,66	150,00
31/08/2013	908.501,66	150,00
30/09/2013	1.108.608,32	150,00
31/10/2013	2.251.647,23	150,00
30/11/2013	2.184.137,74	150,00
31/12/2013	1.583.753,65	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280, 287 e 288 do RIR/99

RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

INFRAÇÃO: *Infração 04-OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS-Aplicações em contas da Enterprice*

Omissão de receita financeira caracterizada pelo não oferecimento à tributação das receitas auferidas em aplicações efetuadas em contas corrente de titularidade da Enterprice, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme Termo de Verificação em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/01/2013	4.390,90	150,00
28/02/2013	5.701,33	150,00
31/03/2013	3.349,26	150,00
30/04/2013	9.374,66	150,00
31/05/2013	74.507,28	150,00
30/06/2013	512.340,00	150,00
31/07/2013	1.257,18	150,00
31/08/2013	7.297,98	150,00
30/09/2013	24.884,98	150,00
31/10/2013	31.448,71	150,00
30/11/2013	42.012,90	150,00
31/12/2013	12.911,87	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 288 e 373 do RIR/99

DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

INFRAÇÃO: *Infração 03-DESPESAS FINANCEIRAS-JUROS NÃO COMPROVADOS*

Lançamento de Despesa de Juros, referente a uma dívida constante de processo de execução pelo Banco do Brasil (em anexo), para a qual não foi comprovada se tratar de despesa que pudesse ser alocada prorata tempore ao mês de maio de 2013, sendo portanto indedutível neste período, conforme Termo de Verificação em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/05/2013	61.622.000,00	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99

RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS

INFRAÇÃO: *Infração 02- OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS-Alienação*

Fazenda Primavera

Omissão de receitas não operacionais caracterizada pela insuficiência de oferecimento à tributação da receita auferida na alienação da Fazenda Primavera, conforme consta de Termo de Verificação em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/12/2013	23.433.628,99	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Art. 247, 248, 249, inciso II, 251, 278 e 288 do RIR/99

*MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA-FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada com base em balanços de suspensão ou redução conforme Termo de Verificação em anexo.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>
31/01/2013	4.390,90
28/02/2013	0,00
31/03/2013	88.623,84
30/04/2013	246.211,01
31/05/2013	286.879,73
30/06/2013	869.883,58
31/07/2013	813.876,27
31/08/2013	1.110.136,52
30/09/2013	186.691,04
31/10/2013	1.356.054,79
30/11/2013	515.346,09
31/12/2013	2.785.481,93

*Enquadramento Legal**Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:**Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07**MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA-FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.*

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>
31/01/2013	209.678,37
28/02/2013	49.431,18
31/03/2013	38.161,82
30/04/2013	253.705,86
31/05/2013	475.027,41
30/06/2013	444.477,97
31/07/2013	606.074,47
31/08/2013	102.376,00
30/09/2013	740.211,70
31/10/2013	281.643,32
30/11/2013	1.519.899,23
31/12/2013	2.785.481,93

*Enquadramento Legal**Fatos geradores ocorridos entre Entre 01/01/2013 e 31/12/2013:**Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07*

O lançamento exige multa de ofício qualificada sobre os tributos exigidos, nos termos do art. 44, inciso I, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990; e art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.

Foi dada a ciência do lançamento à interessada em 18/09/2012 (fl. 3551), e aos sujeitos passivos por solidariedade em 01/11/2018, conforme avisos de recebimento (AR) às fl. 3571/3573. Os sujeitos passivos impugnaram conjuntamente o lançamento, mediante o instrumento de fl. 3579/3627, apresentado por procuradores regularmente constituídos (procuração às fl. 3630). A defesa baseia-se, em síntese, nas seguintes razões:

Matéria não impugnada

a) Aproveitando os benefícios concedidos pelo artigo 6º da Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pelo artigo 28 da Lei 11.941, de 2009, que concede redução de 50% das multas para pagamento ou compensação no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do auto de infração, interessada realizou o pagamento da infração nº 4, qual seja, o não oferecimento à tributação da receita financeira auferida em aplicações financeiras realizadas em contas correntes de titularidade da Enterprice, mas que movimentavam recursos da Marchesan;

b) a empresa realizou manualmente o cálculo relativo ao valor devido da infração nº 4, chegando ao valor de R\$ 288.610,29 para o IRPJ e R\$ 103.899,70 para a CSLL; desse modo, caso haja alguma divergência relativa ao valor efetivamente devido, já com as reduções previstas em lei, a defesa requer que a empresa seja intimada para proceder à eventual regularização;

Responsabilidade dos sócios

c) seria indevida a atribuição de responsabilidade solidária pelos créditos tributários a João Carlos Marchesan, Luiz Paulo Marchesan Alvares e José Luiz Alberto Marchesan, com base nos artigos 124, inciso I, 134, inciso VII, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, sendo nulo os lançamentos em relação a eles;

d) a defesa alega que legislação prevê expressamente as condições para atribuir a responsabilidade pelos créditos tributários a terceiros pessoas e que, fora das hipóteses prevista na legislação, não seria lícito ao aplicador da lei ignorar ou desconsiderar o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiros;

e) o Código Tributário Nacional prevê apenas duas hipóteses de responsabilização dos sócios e administradores; a primeira, no artigo 134 do CTN, que admite a responsabilidade solidária do sócio nos casos de dissolução irregular de sociedade, o que não ocorreu no caso em comento;

f) porém, ainda que dissolvida a sociedade de maneira irregular, o sócio responde apenas subsidiariamente pelo cumprimento da obrigação principal, e isso pelos atos em que intervir ou pelas omissões de que for responsável, e não solidariamente como ocorreu no presente caso;

g) tendo em vista que o artigo 134 do CTN trata, na verdade, de responsabilidade subsidiária, havendo falta de tecnicidade legislativa quando o dispositivo usa o termo solidário, fica evidente a necessidade do benefício de ordem, ou seja, apenas na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pela interessada, devidamente comprovada, é que poderá o fisco exigir o tributo dos responsáveis taxativamente indicados na legislação;

h) a segunda hipótese legal para atribuir responsabilidade pelos créditos tributários a terceiros está prevista no artigo 135, inciso III, do CTN, que dispõe que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;

i) a autoridade fiscal, contudo, jamais teria comprovado que os sócios administradores agiram com excesso de poder, ou infração à lei ou contrato social; não apontou um ato sequer que tenha sido praticado pelos sócios-administradores e, muito menos, um ato que ostente as características da ilegalidade ou de infração ao contrato social;

j) ademais, a simples falta de recolhimento do tributo não implica em infração da lei passível de atribuir responsabilidade aos sócios como pretende o autuante, conforme Súmula 430 do STJ; assim, não existindo atos ilícitos praticados pelos sócios e administradores, a responsabilidade é toda da empresa;

k) o fato de João Carlos Marchesan e Luiz Paulo Marchesan Alvares serem diretores responsáveis pela empresa no ano de 2013, conforme constava nas atas de assembleia, não é pressuposto para atribuir-lhes a responsabilidade solidária;

l) da mesma forma, o fato de o sócio José Luiz Alberto Marchesan ser presidente do conselho de administração e assinar documentos não comprova que agiu com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; nesse caso, inclusive, não é inaplicável o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN, porque membro do conselho de administração de sociedade anônima não realiza atos de execução ou de representação da empresa, integrando órgão deliberativo da companhia;

m) resta incontroverso, pois, na legislação e na doutrina, que o sócio, seja ele diretor ou presidente do conselho de administração, não pode ser considerado responsável solidário pela obrigação que é de única e exclusiva responsabilidade da pessoa jurídica responsável pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 121 do CTN;

n) igualmente, a autoridade fiscal não comprovou a relação pessoal e direta exigida para a subsunção da hipótese do art. 124, inciso I, do CTN, ou seja, não demonstrou que os sócios anuíram com as ocorrências catalisadoras das exigências tributárias cobradas na autuação;

Nulidade do auto de infração

o) o auto de infração seria nulo, pois violou flagrantemente os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, na medida em que não guarda qualquer tipo de precisão

ou clareza, de modo que não há como se aferir ao certo quais foram as condutas infracionais praticadas pela empresa autuada;

p) a fiscalização não logrou êxito em lavrar o auto de infração com todas as informações necessárias e previstas em lei, e cometeu diversos equívocos na materialização das infrações, o que ensejaria a nulidade absoluta da autuação;

q) em dezembro de 2013, a empresa possuía prejuízo acumulado de R\$ 571.004,22 que não foi considerado pela fiscalização para apurar o IRPJ e CSLL devidos; caso houvesse utilizado a base correta, de R\$ 104.904.183,64, chegaria a uma diferença de R\$ 300.316,81 relativos ao valor devido de IRPJ e de R\$ 108.114,05 de CSLL;

r) quando a demonstração dos cálculos não é suficiente para a certeza absoluta de sua ocorrência, nos termos do art. 142 do CTN, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso, em razão de ser carente do elemento material necessário para gerar obrigação tributária;

s) da leitura do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, depreende-se que, na determinação da matéria tributável, a descrição dos fatos e o cálculo do montante do tributo devem estar perfeitamente explicitados no auto de infração, com vista a assegurar o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que não aconteceu no caso presente;

t) no auto de infração, não há qualquer explicação de como o levantamento fiscal foi realizado, nem de como a autoridade administrativa concluiu pela não utilização do prejuízo acumulado em dezembro de 2013;

u) a defesa entende que seria evidente o vício de nulidade da autuação, visto não oferecer ao contribuinte os elementos básicos necessários para (i) compreender a infração que lhe está sendo imputada e (ii) entender a metodologia do cálculo do tributo cobrado, sendo, portanto, flagrante o cerceamento de defesa;

v) a defesa destaca, como exemplo da imprecisão e do descuido da fiscalização com a lavratura do auto de infração, que a autoridade fiscal lançou a multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada no auto de infração relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, conforme se verifica às folhas 3469/3470 do processo;

w) do mesmo modo, a fiscalização equivocou-se em relação aos valores devidos na estimativa, reduzido do montante devido nos meses anteriores (a fiscalização aduziu que o IRPJ devido em abril era de R\$ 492.422,02 e em maio de R\$ 573.759,45, todavia, o valor correto seria de R\$ 137.926,66 e R\$ 928.254,80, respectivamente), o que demonstra, mais uma vez, a nulidade absoluta do auto de infração;

x) tais erros demonstram a falta de elementos suficientes para a lavratura do auto de infração, de modo que o contribuinte ficou impossibilitado de se defender, uma vez que não consegue sequer entender quais são as premissas utilizadas pela fiscalização para a exigência; o que caracteriza uma afronta aos direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório, que devem ser assegurados a todos os contribuintes, nos termos da Constituição Federal;

Decadência dos débitos relativos ao PIS

y) a interessada foi notificada do auto de infração somente no dia 30/10/2018, logo, os débitos de PIS relativos a janeiro a outubro de 2003 encontrar-se-iam decaídos;

z) os débitos relativos a janeiro a outubro de 2003, relativos ao PIS, encontravam decaídos por ocasião do lançamento;

aa) a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) é tributo sujeito à lançamento por homologação, cujo prazo decadencial começa na data da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude, ou simulação, e será de cinco anos, consoante determina artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional;

ab) a autuação refere-se ao período de janeiro a dezembro de 2013, porém a notificação deu-se somente em 30/10/2018, depois do prazo de cinco anos estipulado pelo artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional para a constituição dos créditos tributários do PIS, referentes ao período de janeiro a outubro de 2013; ou seja, só podem ser autuadas as operações pretensamente irregulares ocorridas a partir de 1º de novembro de 2013;

ac) além disso, a empresa autuada procedeu os pagamento de PIS, mediante compensação em PER/DCOMP, conforme documento 11 anexo à impugnação; o fisco tinha o que homologar, o que implica a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional;

ad) ademais, a interessada em nenhum momento agiu com dolo, fraude ou simulação, sendo essas as únicas ações que permitiriam o fisco a realização da contagem decadencial com base no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que determina que o prazo é de cinco anos contados do primeiro dia do ano/exercício seguinte;

ae) o referido dispositivo não deixa dúvidas quanto ao fato de que o lançado será por homologação, para todos os fins de direito, quanto à exações para as quais o legislador tenha previsto, abstratamente, a obrigação de recolhimento prévio;

af) uma vez estatuída tal obrigação em lei, passa o tributo a encerrar natureza homologatória indissociável, sob qualquer condição, ainda que, eventualmente, o contribuinte deixe de efetuar, total ou parcialmente, os recolhimentos adiantados que lhe incumbem, ou trata-se de descumprimento de obrigação acessória ligada ao tributo em comento;

ag) o artigo 173, inciso I, do CTN se restringe, portanto, apenas à cobrança daqueles tributos, ou seus consectários, que, desde o início, por expressa previsão legal, estejam vinculados às demais modalidades de lançamento fiscal – lançamento de ofício e lançamento por declaração, nos termos, respectivamente, dos artigos 147 e 149 do código;

ah) assim, considerando que a decadência extingue o crédito tributário, devem ser declarados extintos todos os débitos de janeiro a outubro de 2013 relativos à exigência de PIS, conforme prescreve o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,;

Omissão de receitas - movimentação financeira sem origem identificada

ai) no que tange à demonstração da origem dos depósitos questionados pela fiscalização, a defesa junta aos autos a demonstração cabal, por meio de planilha (Doc.03), na qual há um cotejo entre os documentos anexos com os valores constantes na autuação, com indicação do período autuado, descrição e valor;

aj) na quase totalidade dos casos, os valores correspondem a: recebimento de clientes, cujas notas fiscais estão acostadas à presente impugnação (Doc. 04); transferências entre a Enterprice e interessada, comprovadas por meio de extratos bancários (Doc. 05); transferências entre contas de titularidade da própria Marchesan (Doc. 6); créditos decorrentes de cheque devolvidos ou estornos (Doc. 07); e transferência entre Civemasa e a impugnante, comprovadas por meio de extratos bancários (Doc. 08);

ak) a interessada protesta desde logo pela juntada posterior da documentação comprobatória da origem dos depósitos de outras operações autuadas, em estrita conformidade com a alínea “a” do art. 16 do Decreto n. 70.235, de 1972; Contabilização de despesa de juros sobre obrigações a longo prazo

al) em relação à contabilização de despesa de juros sobre obrigações a longo prazo, a defesa informa que a interessada, como exportadora, celebrou com o Banco do Brasil S.A contratos de câmbio ao longo do ano de 1998, pelos quais vendeu a esta instituição financeira o valor de US\$ 18.040.000,00;

am) nesse contrato, o Banco do Brasil S.A realizou o denominado “Adiantamento de Contrato de Câmbio” (ACC) das divisas vendidas pela

interessada, sendo que em 1998 a taxa de câmbio era de US\$1,00/R\$1,00, de modo que no contrato restou consignado o valor de venda das dívidas de R\$ 18.040.000,00;

an) na impossibilidade de a interessada liquidar os ACC contratados com o Banco do Brasil, credora e devedora celebraram, em 15/06/1999, escritura pública (Doc. 09) com o fim de constituir garantias reais ao referido contrato de compra de câmbio;

ao) o valor de US\$ 18.040.000,00 encontrava-se pendente de liquidação; e o montante devido foi definido como limite para concessão de adiantamento de câmbio à interessada; dessa forma, as garantias permitiriam, caso houvesse a liquidação das operações vencidas, a concessão de novas operações de compra de câmbio – divisas de exportação – à interessada, Banco do Brasil;

ap) em 04/02/2000, foi formalizada nova escritura pública (Doc.10) em razão dos pagamentos realizados pela interessada, com redução do limite para US\$ 15.953.997,17 e oferecimento de outras garantias em favor do Banco do Brasil;

aq) a interessada fez diversas tentativas de realizar o pagamento da dívida; todavia, em 2003, o Banco do Brasil só admitiu prosseguir com a renegociação da dívida caso o valor estivesse em moeda nacional, quando o dólar estava com a taxa próxima de R\$ 4,00/US\$ 1,00;

ar) assim, em 03/10/2003, o Banco do Brasil consolidou o débito da interessada em moeda nacional pelo montante de R\$ 67.503.278,61, equivalentes a US\$ 18.384.623,71 (US\$1,00/R\$3,67); visando sua regularidade perante os órgãos financeiros, a interessada concordou com o acordo proposto, não obstante à onerosidade excessiva que lhe impôs referido banco; houve homologação judicial do acordo;

at) o acordo nos autos do processo da ação de execução perpetrada pelo Banco do Brasil em 2005 ratifica que, até então, o débito existente entre as partes continuava sob o regime dos contratos de adiantamento de câmbio, portanto referenciados ao faturamento da devedora;

au) foi precisamente no acordo judicial que se deu a novação, pois, como os próprios termos da peça processual registram, o Banco do Brasil propôs o valor de R\$ 156.000.000,00, sem qualquer memória de cálculo, dando-o como o que considerava financeiramente compensador;

av) a forma de pagamento e expressamente os encargos são totalmente diversos do quanto estava previsto nas escrituras de que a dívida confessada é proveniente; ou seja, a confissão não é da dívida então exequenda, mas de um valor dela proveniente;

ax) por isso inexistente o parâmetro para passagem de uma situação de débito: operações de comércio exterior; para outra: acordo judicial amparado na situação processual das partes; em flagrante violação aos parâmetros negociais originários;

ay) o acréscimo suportado pela interessada decorrente da novação se impõe como dispêndio de encargos para continuar sua operação empresarial, não restando alternativa à empresa atuada;

aw) o acréscimo de R\$ 61.622.000,00 (ou seja, US\$ 32.364.315,11), por si só representou, em dólares norte-americanos, praticamente o dobro dos negócios cambiais contratados pelo Banco do Brasil com a interessada, correspondeu, força reconhecer, à previsão da Lei 4.506/64, artigo 47;

az) verifica-se, dessa maneira, dois efeitos decorrentes do acordo judicial: (ii) a inevitável novação da dívida, eis que incompatíveis os valores, forma de pagamento e ônus impostos pelo banco credor, relativamente ao débito originário (operações de comércio exterior); e (ii) a assunção pela interessada, devedora, do ônus correspondente ao acréscimo de R\$ 61.622.000,00 cobrados, sem sequer fundamentar em memória de cálculo, pelo Banco do Brasil;

ba) as operações de comércio exterior, de natureza diversa do simples empréstimo em moeda nacional, restaram substituídas por um “valor” para acordo e uma forma de pagamento totalmente diferente da situação própria do endividamento das empresas exportadoras;

bb) daí que o acréscimo aceito pela interessada representa ônus que se justifica como necessário para manter sua unidade produtora de bens, assegurando empregos e disputando o mercado internacional com produtos de alto valor agregado;

bd) as vicissitudes inerentes ao processo judicial, no bojo do qual a parte busca o melhor resultado, recomendou que esse valor fosse assim mantido em vista do provável sucesso que a executada entendia como provável, mas que ao final não se verificou;

be) com essa decisão, deixou a interessada de registrar prejuízos fiscais (IRPJ) e crédito pela base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos exercícios que se seguiram, o que representou a não constituição de créditos em face do fisco de expressiva magnitude, tomado o período em que a autuação considera (2005/2013), ou seja:

(i) se atualizado o saldo com base na taxa de 1% a.m. capitalizada, 12,68% a.a., como previsto no acordo exequendo (taxa de mercado), o montante do débito se situa abaixo do valor “aceito” como do desconto concedido (R\$ 156.000.000,00), isto é, o débito totalizaria R\$ 116.000.000,00; e o incremento em relação ao valor histórico registrado

dos R\$ 94.378.364,62 teria representado a constituição de prejuízo fiscal no IRPJ e crédito pela base negativa da CSLL, pelo valor da diferença; a atualização implicaria um incremento de 159,93% no valor total;

(ii) considerando o montante estabelecido pelo Banco do Brasil de R\$ 304.000.000,00 (dívida sem o “desconto”), a atualização, pela definição do banco credor, teria que ter sido feita pela taxa capitalizada de 1,73% a.m, ou 22,78\$ a.a., que, no período, teria significado o reconhecimento de despesas dedutíveis da ordem de 416,49%; de montante equivalente teriam sido os prejuízos fiscais e o crédito da base negativa da CSLL;

bf) esse raciocínio demonstraria que a interessada não se valeu dos benefícios que, em contrapartida, onerariam o fisco em qualquer medida, e que:

(i) se houve com prudência, inclusive não se valendo da geração de créditos em face do fisco, nem os relativos aos cálculos baseados nas taxas contratuais que ficariam, ainda assim, aquém do que seria o resultado pró-empresa se tivesse sido aplicada a atualização imposta pelo Banco do Brasil;

(ii) corretamente escriturou a novação que restou perpetrada pelo acordo judicial, até porque o critério pelo qual o Banco do Brasil impôs o valor de R\$ 156.000.000,00 como o necessário para a composição judicial não está baseado no ajuste que ensejou a execução, eis que sequer a taxa de atualização a ele se adequa, pois que muito superior ao 1% a.m. capitalizada;

bg) assim, caso seja mantida a autuação, haverá confisco em desfavor da contribuinte que, em razão da situação judicial da execução do crédito, deixou de “criar” crédito com base exclusivamente contábil e matemática em face do fisco, para escriturar corretamente os ônus que suportou para dar continuidade a sua operação empresarial;

Da multa qualificada

bh) a defesa questiona a aplicação de multa de ofício qualificada de 150% do valor do tributo devido, sob a alegação de que a autoridade fiscal não teria demonstrado a ocorrência dos pressupostos legais exigidos para tanto;

bi) os fundamentos utilizados para a qualificação da multa são absolutamente os mesmos de que a autoridade fiscal lançou mão para a cobrança dos tributos encerrados neste processo, não tendo a autoridade fiscal se desincumbido do ônus de demonstrar que o sujeito passivo tenha dolosamente buscado impedir o conhecimento da ocorrência de fatos geradores, ônus é de quem acusa;

bj) a primeira infração apontada consubstancia infração apurada por meio de presunção legal de omissão de receita, o que já é um sinal muito contundente de que a qualificação da penalidade corresponde a um excesso por parte da autoridade fiscal;

bk) a simples apuração de omissão de receita ou de rendimento, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, conforme determina o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nas Súmulas 14 e 25:

bl) essa vedação também se aplica à infração nº 2, que imputou omissão de receita de venda da Fazenda Primavera, em decorrência de lançamento de constituição de provisão para contingência; aqui, a autoridade fiscal incorreu em manifesto vício lógico de petição de princípio, pois admite como premissa algo que carece de demonstração;

bm) na infração 3 – Contabilização de Despesa de Juros sobre obrigações em longo prazo a qual se mostrou incomprovada – a qualificação da penalidade mostra-se ainda mais descabida, onde a conduta imputada se constituiria, no máximo, apenas em erro de contabilidade; Da concomitância da multa de ofício e da multa isolada

bn) por fim, a defesa contesta a cobrança concomitante da multa de ofício por omissão de receitas no ajuste anual com e a multa isolada falta de recolhimento de estimativas, com base na Súmula Carf nº 105.

Ao final, com base nas razões apresentadas, a defesa requereu fosse dado o provimento da impugnação, a fim de que:

a) seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

b) seja reconhecido o pagamento relativo à infração nº 4, e a consequente extinção do débito correspondente;

c) seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos diretores JOÃO CARLOS MARCHESAN e LUIZ PAULO MARCHESAN, bem como o presidente do conselho de administração, JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN, e, consequentemente, declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores;

d) ainda em sede de preliminar, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão do flagrante cerceamento de defesa, tendo em vista a imprecisão do aspecto quantitativo;

e) seja reconhecida a decadência dos débitos de PIS, relativos aos períodos de janeiro a outubro de 2013;

f) na remota hipótese de não serem acolhidas as preliminares acima apontadas, requer seja dado provimento à presente impugnação, para

no mérito julgar improcedente o auto de infração, pelas razões acima expostas;

g) subsidiariamente, caso não atendidos os pedidos anteriores, requer a desqualificação das multas de ofício e a exclusão da multa exigida isoladamente, em razão de sua concomitância com a multa de ofício.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora julgou procedente em parte a impugnação, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2014

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO SEM ORIGEM COMPROVADA.

Caracterizam-se omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

JUROS PASSIVOS. DEDUÇÃO.

É indevida a dedução integral de despesas de juros passivos no mês da celebração de acordo judicial em processo de execução, correspondente à diferença entre o valor total a pagar pactuado no acordo judicial, a ser pago em várias parcelas, e o saldo devedor da dívida que constava da contabilidade, ainda mais quando o sujeito passivo não comprova ademais, documentalmente a composição dos juros deduzidos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

Nos casos de lançamento de ofício, é devida a aplicada de multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição decorrente de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata, devendo esse percentual ser duplicado nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO COMUTATIVIDADE.

É procedente a exigência concomitante da multa isolada decorrente da falta de recolhimento ou do recolhimento insuficiente da estimativa e a multa de ofício incidente sobre a falta de recolhimento do imposto devido no ajuste anual, já que se tratam de infrações distintas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2014

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria não contestada expressamente na impugnação, tornando-se a exigência incontroversa e definitiva, sem direito a recurso na esfera administrativa.

IMPUGNAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO.

Nos termos da legislação que rege o processo administrativo fiscal, a impugnação ao lançamento deve ser formalizada por escrito e vir instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. A mera alegação genérica de que a defesa questiona a omissão de receitas apurada no lançamento, sem a indicação dos fatos, razões e provas em que se funda a impugnação, não atende aos requisitos impostos pela legislação de regência, pelo que também não tem o condão de estabelecer o contencioso em relação à exigência do crédito tributário lançado, que assim fica definitivamente constituído na esfera administrativa.

PENALIDADE ISOLADA EXIGIDA EM AUTO DE INFRAÇÃO RELATIVO A TRIBUTO COM NATUREZA DISTINTA. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

Nos termos da legislação do processo administrativo fiscal, a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada devem ser formalizados em autos de infração distintos para cada tributo ou penalidade, instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, os quais poderão ser objeto de um único processo, quando formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. O lançamento de penalidade isolada em auto de infração de tributo com natureza distinta da que deu origem a multa implica em nulidade parcial do lançamento por vício formal, em relação à penalidade isolada.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE PARCIAL. EFEITOS.

O lançamento de ofício que contempla a exigência tributária decorrente de múltiplas infrações é passível de nulidade parcial, desde que os vícios que implicaram nessa nulidade contaminem apenas parte das irregularidades tributadas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não implicam em nulidade do lançamento e podem ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. LIQUIDAÇÃO DE SOCIEDADE DE PESSOAS.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário, assim como os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Não havendo contencioso específico acerca do lançamento de ofício dos tributos reflexos, mantida no julgamento a tributação principal, deve ser mantida também, por via de consequência, a tributação reflexa a ela vinculada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a fiscalizada e os coobrigados indicados apresentaram, tempestivamente, Recurso Voluntário, sem juntada de prova adicional, pugnando por seu provimento.

Além disso, foi interposto Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decerto nº 70.235, de 1972, c/c a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União, em 10 de fevereiro de 2017.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Síntese dos Fatos

Como relatado, trata-se de Autos de Infração, com exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, do ano-calendário de 2013, no montante de R\$ 93.881.499,61, incluindo principal, multa de ofício qualificada de 150%, multa exigida isoladamente e acréscimos legais previstos em legislação, conforme discriminado a seguir:

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO	MULTA ISOLADA	CRÉDITO TRIBUTÁRIO
IRPJ	18.297.756,74	9.247.686,25	27.446.635,11	13.363.282,48	68.355.360,58
CSLL	6.644.928,21	3.358.346,71	9.967.392,31	---	19.970.667,23
PIS	324.884,01	178.765,83	487.325,98	---	990.975,82
COFINS	1.496.435,75	823.406,63	2.244.653,60	---	4.564.495,98
				Total	93.881.499,61

Foram arrolados como sujeitos passivos solidários Jose Luiz Alberto Marchesan (CPF 744.464.448-91); Luiz Paulo Marchesan Álvares (CPF 108.862.688-26); e João Carlos Marchesan (CPF 483.675.838-68), sócios gerentes da interessada e da Enterprice New Apoio Administrativo Ltda (Luiz Paulo), com base tanto nos art. 124, inciso I, 134, inciso VII, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 3508 e ss,, o lançamento decorreu da apuração das seguintes infrações:

i) OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. INFRAÇÃO: Infração 01-DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA;

ii) RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS. INFRAÇÃO: Infração 02- OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS-Alienação Fazenda Primavera

iii) DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS. INFRAÇÃO: Infração 03-DESPESAS FINANCEIRAS-JUROS NÃO COMPROVADOS;

iv) RECEITAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. INFRAÇÃO: Infração 04-OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS-Aplicações em contas da Enterprice

v) MULTA OU JUROS ISOLADOS. INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA-FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

vi) MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: MULTA ISOLADA-FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Inconformado, o Contribuinte e os responsáveis apresentaram, em peça única, Impugnação ao lançamento, alegando, em síntese: (i) o pagamento parcial do débito, em relação à infração 04; (ii) a impossibilidade de direcionamento à pessoa física dos sócios e administradores; (iii) a nulidade do auto de infração em razão da imprecisão e clareza dos cálculos relativos às infrações 1,2 e 3; (iv) a decadência dos débitos relativos a PIS; (v) a inexistência de omissão de receitas; (vi) a correta contabilização de despesas de juros sobre obrigações a longo prazo; (vii) a inaplicabilidade da multa qualificada; e (viii) a ilegalidade na concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

Sobreveio a decisão da DRJ, onde os membros daquele Colegiado, julgaram parcialmente procedente a Impugnação apresentada, mantendo em parte o crédito tributário exigido e determinando a exclusão do Sr. José Luiz Alberto Marchesan na qualidade de sujeito passivo solidário.

Uma vez mais inconformado, a fiscalizada e os responsáveis apresentaram o Recurso Voluntário, onde repisam suas razões antes apresentadas e pugnam pelo provimento do Recurso, a fim de reformar parcialmente o Acórdão da DRJ.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Inicialmente, a ênfase da defesa reside no pagamento efetuado, relativamente à infração 4, com vistas de aproveitamento dos benefícios concedidos pelo artigo 6º da Lei n 8.218/91, com redação dada pelo artigo 28 da Lei 11.941/2009, o qual concede redução de 50% das multas se for efetuado o pagamento ou compensação no prazo de 30 (tinta) dias, contado da ciência do Auto de Infração. Na oportunidade fez juntada de comprovante e pugnou pela subtração dos valores pagos.

Não há nada a decidir nesta instância. O pagamento efetuado deve ser objeto de liquidação parcial do débito exigido nestes autos, de competência a Delegacia da Receita Federal do Brasil, da jurisdição do estabelecimento do Contribuinte. Eventual pleito de subtração dos valores pagos deve ser feito naquela repartição.

Das Preliminares de Nulidade e Mérito

Quanto às alegações de Recurso, verifico que elas são repetições daquelas consignadas na Impugnação apresentada, inclusive, inexistente prova adicional, no Recurso apresentado. Por concordar com os termos da decisão recorrida, que analisou os argumentos e provas trazidos pela defesa, faço uso do permissivo normativo, para adotar seus fundamentos como razões de decidir deste voto, transcrevendo-os a seguir:

Da Preliminar de Nulidade

Sob a alegação de que o auto de infração conteria erros – tais como que a empresa possuiria prejuízo acumulado em dezembro/2013 que não foi considerado pela fiscalização para apurar o IRPJ e CSLL devidos; que a multa isolada por falta de recolhimento da CSLL estimada foi lançada no auto de infração relativo ao IRPJ; e que a fiscalização teria se equivocado em relação aos valores devidos na estimativa, reduzido do montante devido nos meses abril e maio –, a defesa suscita a nulidade do lançamento.

Sustenta que houve flagrante violação aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa e do contraditório, na medida em que a falta de precisão ou clareza impediria o sujeito passivo de aferir ao certo as infrações que lhes são imputadas. Além disso, de acordo com a defesa, o lançamento não cumpriria o que dispõe o 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 10, inc. III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

No que tange à preliminar suscitada, cabe esclarecer que, em matéria de processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade caso não se encontrem

presentes as circunstâncias previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Pelo texto transcrito, observa-se que, no caso de lançamento, há nulidade somente nos caso de lavratura por pessoa incompetente, pois, por preterição de direito de defesa, apenas despachos e decisões a ensejariam.

Por outro lado, as irregularidades, incorreções ou omissões diferentes das previstas no art. 59 não implicam em nulidade da notificação de lançamento e poderão ser sanadas, se o sujeito passivo restar prejudicado, como determina o art. 60 do mesmo decreto:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Dessa forma, tendo sido o auto de infração lavrado por autoridade administrativa competente, do qual foi dada ciência ao sujeito passivo com abertura de prazo para apresentação de impugnação, e não se encontrando presente pressuposto algum dos dispostos no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

Se as infrações se acham devidamente descritas e se o montante dos tributos devidos foi corretamente apurado no lançamento são questões de mérito a serem enfrentadas no julgamento, cuja análise poderá resultar, eventualmente, na retificação ou mesmo no cancelamento integral da exigência; e não causa de nulidade, como quer a defesa.

Não obstante, deve-se também afastar a alegação de cerceamento do direito de defesa. É que o procedimento fiscal é a fase em que, mediante aplicação do direito tributário material, desenvolve-se a fiscalização, da qual poderá resultar ou não a formalização da exigência fiscal. No processo administrativo, o litígio só vem a ser instaurado a partir da impugnação tempestiva da eventual exigência, na chamada fase contenciosa (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972), não se podendo cogitar de preterição do direito de defesa antes de materializada a própria exigência fiscal por intermédio de auto de infração ou notificação do lançamento.

O procedimento fiscal tem natureza inquisitória, cabendo aos particulares colaborar e respeitar os poderes legais dos quais a autoridade administrativa está investida. Não se formou, ainda, a relação jurídica processual, o que somente se concretiza com o ato de lançamento e a respectiva impugnação. Assim, durante a

fase preparatória que antecedeu à conclusão dos trabalhos e à efetiva constituição do lançamento de ofício, inexistente a figura do processo administrativo.

Com a apresentação da impugnação, o procedimento se torna processo, estabelecendo-se o conflito de interesses: de um lado, o fisco, que acusa a existência de débito tributário, fundando sua pretensão de recebê-lo; e, de outro, o contribuinte, que opõe resistência por meio da apresentação de impugnação.

É a partir desse momento que, iniciada a fase processual, passa a vigorar na esfera administrativa o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal, no qual está compreendido o respeito à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

No presente caso, a descrição das infrações e as bases de cálculo sobre as quais se exigem os tributos lançados estão perfeitamente descritas nos autos de infração e no Termo de Verificação que é deles parte integrante. A defesa pode discordar da exigência ou alegar que há erro no montante devido apurado de ofício no lançamento – direito que lhe é constitucionalmente assegurado –, mas o cerceamento do direito de defesa de que se fala na impugnação não se materializou.

A afirmação da defesa no sentido de que o contribuinte teria ficado impossibilitado de se defender, por não conseguir sequer entender quais seriam as premissas utilizadas pela fiscalização para a exigência fiscal, é infirmada pelo fato de o sujeito passivo ter impugnado o lançamento por intermédio de procuradores, que apresentaram uma peça de impugnação contendo várias dezenas de laudas, apontando diversos “erros” nos lançamentos e questionando minuciosamente cada uma das infrações, à exceção daquela com a qual a empresa concordou em pagar, demonstrando ter entendido exatamente as infrações que lhes foram imputadas.

[...]

Da Responsabilidade de Terceiros Pelo Crédito Tributário

Início a análise da atribuição de responsabilidade a JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN, JOÃO CARLOS MARCHESAN e LUIZ PAULO MARCHESAN ALVARES observando que, originalmente, a administração tributária abriu procedimento fiscal exclusivamente na empresa Enterprice, o qual, entretanto, foi posteriormente estendido a Marchesan na forma de diligência, que mais tarde ainda seria transformada em fiscalização, em face dos indícios e provas colhidos nas duas empresas.

Pois bem, no curso desses procedimentos, a autoridade fiscal constatou que a Marchesan se valeu de interposta pessoa – a Enterprice – para efetuar sua movimentação financeira, incluindo caixa e bancos.

O fato de que a Marchesan movimentou seus recursos financeiros nas contas bancárias de titularidade da Enterprice é fato incontroverso nestes autos, visto

constar de suas contabilidades e ter sido confirmado por ambas as empresas, inclusive com a apresentação de Contrato de Prestação de serviços de Gestão de Caixa para justificar uma possível regularidade das operações (fl. 3515).

Não obstante, a fiscalização também constatou que a Enterprice era uma empresa inexistente de fato, constituída exclusivamente para realizar operações de terceiros, com o intuito de acobertar os reais beneficiários, conforme excerto extraído do Termo de Verificação Fiscal, como segue:

1.16) Da conclusão de ter sido a Enterprice uma interposta pessoa inexistente de fato No curso da ação fiscal, foram constatados os seguintes fatos relativos a Enterprice, ocorrido à época do período objeto da ação fiscal:

- a) não dispunha de patrimônio (seu capital era de apenas R\$ 1.000);*
- b) não dispunha de capacidade operacional, não tendo funcionários para realizar seu objeto social;*
- c) não possuía intuito de lucro, apenas era utilizada como caixa, recebendo recursos da Marchesan e os devolvendo quando esta empresa julgava necessário;*
- d) subsidiariamente, não estava localizada em endereço próprio, permanecendo, enquanto ativa nos nossos cadastros, como domiciliada em um local onde restavam também domiciliadas mais de 30 empresas, demonstrando que ali não havia estrutura para funcionamento de uma empresa com movimentação financeira de tão grande monta.*
- e) não contabilizava nenhuma receita advinda de seus trabalhos, alegadamente de “gestora de recursos da Marchesan”, nem ao menos a possível cobrança do diminuto valor da prestação (R\$ 1.000/mês), conforme se depreende de Balancete referente ao ano 2013 (em anexo)*
- f) trabalhava em confusão patrimonial com a Marchesan, facilmente caracterizada quando não cobrava taxas, juros, IOF e outras despesas que lhes eram cobradas pelas instituições financeiras, as quais perfaziam montante maior do que a suposta receita auferida no contrato de gestão e também quando a Marchesan não reconhecia a receita financeira dos valores aplicados nas contas da Enterprice, em registro no seu ativo a receber desta empresa;*
- g) tinha, além da confusão patrimonial, confusão administrativa com a Marchesan, uma vez que o sócio administrador da Enterprice, Sr. Luiz Paulo Marchesan Alvares, era também administrador e membro do conselho administrativo da Marchesan, ficando comprovado que esta pessoa física atuava assinando como representante não só da Enterprice quanto da Marchesan;*

[...]

Nesse caso, o fato de a Marchesan se valer de interposição fraudulenta de pessoa justifica a responsabilização pessoal de JOÃO CARLOS MARCHESAN e LUIZ PAULO

MARCHESAN ALVARES, diretores responsáveis pela administração da pessoa jurídica à época fatos, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, porquanto o caso não se trata de ato isolado, mas de decisão que necessariamente precisou ser pensada, planejada e executada pela direção da empresa, demandando uma série de atos complexos para a sua consecução, tais como a criação e formalização da pessoa jurídica interposta (Enterprice) junto aos órgãos competentes, a abertura e movimentação de contas bancárias em nome da interposta pessoa junto às instituições financeiras, a elaboração e assinatura do contrato de serviço simulado etc.

Aliás, o sócio e diretor da Marchesan LUIZ PAULO MARCHESAN ALVARES não somente tinha conhecimento e participou da ação fraudulenta como também assumiu a posição de sócio responsável pela interposta pessoa (fl. 3511). Assim, na qualidade de administrador, também foi corretamente identificado como responsável solidário pelo cumprimento da obrigação tributária, com base no art. 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Isso porque a Enterprice seria responsável solidária em face do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal nestes autos (art. 124, inc. I, do CTN), tanto econômico como jurídico, mas não é possível cobrar-lhe o cumprimento da obrigação principal, já que houve a liquidação e baixa forma da empresa. Nesse caso, LUIZ PAULO MARCHESAN ALVARES, na qualidade de sócio e administrador, responde pelo crédito tributário (art. 134, inc. VII).

[...]

Dos Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Como se disse, o contribuinte é acusado de omissão de receita, caracterizada pela falta de comprovação da origem dos depósitos/créditos efetuados em suas contas bancária, tendo por base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam -se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O referido dispositivo, inclusive, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento sujeito à repercussão geral:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITA. LEI 9.430/1996, ART. 42. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. Trata-se de Recurso Extraordinário, submetido à sistemática da repercussão geral (Tema 842), em que se discute a Incidência de Imposto de Renda sobre os depósitos bancários considerados como omissão de receita ou de rendimento, em

face da previsão contida no art. 42 da Lei 9.430/1996. Sustenta o recorrente que o art. 42 da Lei 9.430/1996 teria usurpado a norma contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional, ampliando o fato gerador da obrigação tributária.

2. O artigo 42 da Lei 9.430/1996 estabelece que caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

3. Consoante o art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência do Imposto de Renda é a aquisição ou disponibilidade de renda ou acréscimos patrimoniais.

4. Diversamente do apontado pelo recorrente, o artigo 42 da Lei 9.430/1996 não ampliou o fato gerador do tributo; ao contrário, trouxe apenas a possibilidade de se impor a exação quando o contribuinte, embora intimado, não conseguir comprovar a origem de seus rendimentos.

5. Para se furtar da obrigação de pagar o tributo e impedir que o Fisco procedesse ao lançamento tributário, bastaria que o contribuinte fizesse mera alegação de que os depósitos efetuados em sua conta corrente pertencem a terceiros, sem se desincumbir do ônus de comprovar a veracidade de sua declaração. Isso impediria a tributação de rendas auferidas, cuja origem não foi comprovada, na contramão de todo o sistema tributário nacional, em violação, ainda, aos princípios da igualdade e da isonomia.

6. A omissão de receita resulta na dificuldade de o Fisco auferir a origem dos depósitos efetuados na conta corrente do contribuinte, bem como o valor exato das receitas/rendimentos tributáveis, o que também justifica atribuir o ônus da prova ao correntista omissor. Dessa forma, é constitucional a tributação de todas as receitas depositadas em conta, cuja origem não foi comprovada pelo titular.

7. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

Tema 842, fixada a seguinte tese de repercussão geral: "O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional". (RE 855649, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 03/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-091 DIVULG 12-05-2021 PUBLIC 13-05-2021)

Tal dispositivo legal estabeleceu uma presunção de omissão de receitas, autorizando a exigência de imposto de renda e de contribuições correspondentes, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento.

Há de se esclarecer que não se está tributando o depósito bancário ou que este seja o fato gerador do imposto de renda. O que se está tributando é uma importância financeira de propriedade da fiscalizada que, pelo fato de não estar justificada, deve ser considerada receita

omitida, segundo a legislação acima reproduzida, presumindo-se que este montante na verdade se origina de receita tributável auferida.

No caso em tela, o contribuinte foi intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados/creditados nas suas contas corrente, e logou êxito em comprovar a maior parte das operações de crédito em suas contas. As operações de crédito para as quais a origem dos recursos não foi comprovada, foi alvo de lançamento, com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Em recurso, o Contribuinte volta a apresentar os mesmos argumentos fáticos de impugnação, já apreciados pela decisão recorrida, dividindo, porém, em partes. Como concordo com sua análise, reproduzo os trechos a seguir, a fim de acrescentá-los às razões de decidir deste voto, *in verbis*:

Créditos para os quais a defesa não apresentou comprovantes

Na impugnação, entre os elementos de prova apresentados, consta a Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03) a que se refere o termo de anexação de arquivo não paginável de fl. 3645. Nas linhas dessa planilha a defesa discriminou os créditos questionados no lançamento, acrescentando a coluna STATUS NOVO, na qual informou a origem alegada dos recursos utilizados nas referidas operações de crédito.

Da análise dessa planilha, constato, de pronto, que a impugnação deixou de apresentar qualquer justificativa para a parcela de R\$ 6.718.715,49 do total de R\$ 19.690.081,82 de créditos questionados no lançamento, conforme somatórios parciais constantes do demonstrativo abaixo, que consta da própria planilha da defesa, e cuja linha denominada (vazio) apresenta o total de créditos para os quais não foi informada qualquer origem na coluna STATUS NOVO, que permanecem, assim, sem origem comprovada:

STATUS NOVO	
CIVEMASA	184.112,38
ENTERPRICE	2.280.400,00
OUTRAS	851.980,21
REC. CLIENTES	8.661.034,11
TRANSFERÊNCIA	993.839,62
(vazio)	6.718.715,49
Total Resultado	19.690.081,81

Deverá, pois, ser mantida a omissão de receitas em relação aos créditos para os quais a defesa não apresentou comprovantes da origem dos recursos na impugnação, no valor de R\$ 6.718.715,49.

Créditos cuja origem a defesa alega ser recebimento de clientes

Para comprovação dos 557 créditos em conta, no valor total de R\$ 8.661.034,11, para os quais a defesa alegou os recebimentos dos clientes da interessada como origem dos recursos na Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03), foram apresentadas as 1376 notas fiscais eletrônicas (NF-e) acostadas às fl. 3646/5022 (Doc. 4).

[...]

Em relação aos demais créditos (R\$ 8.661.034,11 - R\$ 1.371.141,91 = R\$ 7.289.892,20 [anotação do Relator, tendo em vista que a DRJ considerou comprovada a origem do valor de R\$ 1.371.141,91]), porém, não foi possível estabelecer tal vinculação apenas da simples análise desses documentos fiscais. Algumas vezes, os valores das NF-e e dos faturamentos parciais nelas registrados não coincidiram com o crédito. Outras, apesar de o valor do crédito corresponder ao da nota fiscal ou ao dos faturamentos, as datas indicadas no documento fiscal não permitiram concluir tratar-se da mesma operação. Houve casos em que tanto os valores como as datas não autorizaram a vinculação com o crédito em questão. Nesses casos, as NF-e indicadas pela defesa não foram aceitas como prova da origem dos recursos.

Tomo aqui, apenas como exemplo, as NF-e de fl. 3647/3666, 3668, 3671/ 3672, 3683/3685, 3689/3690, 3693/3694, 3697 e 3717, as quais têm datas de emissão e de faturamento todas no ano-calendário de 2012, não se prestando, em princípio, para justificar créditos em conta efetuados no ano-calendário 2013, objeto do lançamento. As NF-e de fl. 5007 a 5022, por outro lado, foram todas emitidas e faturadas no ano-calendário 2014, não podendo, de igual modo, justificar créditos bancários ocorridos no ano anterior.

O caso da NF-e 5022, aliás, é de especial interesse para demonstrar o quanto aqui se afirma, porquanto, apesar de ter sido emitida em 26/11/2014 pelo valor total de R\$ 26.363,50 e indicar faturamento de R\$ 3.325,07 na data de 27/11/2014, a defesa a aponta como prova da origem de operação de crédito de R\$ 3.340,00 na data de 06/02/2013.

As NF-e de fl. 4965, 4969/4970, 4972, 4974/4978, 4980/4981, 4493/4496 e 4498/5001 foram emitidas em 2013, mas os valores das vendas foram faturados integralmente em 2014, não se vislumbrando também, em um primeiro momento, como poderiam justificar créditos bancários em 2013.

Esses são casos em que os documentos fiscais apontam datas de emissão e/ou de faturamento fora do ano-calendário 2013. Não obstante, mesmo quando todas as datas diziam respeito ao referido ano, muitas vezes não foi possível relacionar com segurança as NF-e com o crédito que, supostamente, elas comprovariam.

Cito, sempre e apenas a título de exemplo, o crédito de R\$ 42.900,00 na data de 01/04/2013. A planilha da defesa apresenta como prova da origem dos recursos:

- a) a NF-e 148.017, emitida em 01/07/2013 no valor de R\$ 158.000,00, faturados em 02/07/2013 (R\$ 15.800,00 e R\$ 71.100,00) e 30/08/2013 (R\$ 71.100,00); e*
- b) as NF-e 149.886 e 149.887, emitidas ambas em 15/07/2013 pelo valor de R\$ 135.500,00 cada uma, faturados igualmente em 16/07/2013 (R\$ 13.550,00 e R\$ 60.975,00) e 13/09/2013 (R\$ 60.975,00).*

Como se vê, nesse caso a defesa informa que a origem do crédito efetuado em 01/04/2013 seria o pagamento de duas parcelas de R\$ 13.550,00 vencidas em 16/07/2013 e a parcela de R\$ 15.800,00 vencida em 02/07/2013. Pode até ser

que seja mesmo; porém, os documentos fiscais apresentados, emitidos mais de três meses após a operação bancária, não permitem, por si só, confirmar com segurança a origem apontada pela defesa.

Além disso, é razoável questionar por que motivo o destinatário não incluiu no valor do depósito bancário o pagamento das parcelas de R\$ 71.000,00 e R\$ 60.975,00 vencidas, respectivamente, naquelas mesmas datas.

Para o crédito de R\$ 15.400,00 na data de 08/04/2013, a defesa vinculou as NF-e 130.204 e 130.205, emitidas ambas em 13/03/2013 pelos valores de R\$ 37.000,00 e R\$ 40.000,00, respectivamente, faturados integralmente na data de 28/03/2013. A planilha da defesa consignou apenas: “-63.910,00; 38.110,00 – NF 130204; 41.200,00 – NF 130.205” ao lado do crédito questionado pela fiscalização, sem apresentar qualquer documento que pudesse comprovar a diferença entre o montante das notas fiscais (R\$ 77.000,00) e o valor do crédito na conta bancária.

Tome-se ainda os créditos relacionados às posições 3705 a 3762 da coluna SEQ da Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03). Para comprovar a origem dessas 58 operações de crédito nas contas da impugnante, ocorridas de 16/08/2013 a 30/12/2013, a defesa indicou 300 NF-e, emitidas em várias datas entre 30/07/2013 a 18/12/2013, em diferentes valores que não coincidem nem podem ser relacionados individualmente com os créditos questionados no lançamento.

Não se afirma, aqui, que a origem dos recursos utilizados nessas operações de crédito não possam ser os recebimentos de clientes da interessada decorrentes das vendas a que se referem essas – e todas as outras – NF-e. O que é relevante para o julgamento da questão, porém, é que, nos casos em que não há coincidência entre as datas e valores das notas fiscais e os dos créditos, outros elementos de prova adicionais necessitariam ter sido apresentados para comprovar a vinculação entre estes e aquelas. Apenas observações do tipo - 63.910,00” na planilha da defesa não são suficientes para formar a convicção nesses casos.

Por fim, pontuo que a defesa não apresentou comprovantes bancários identificando as pessoas físicas ou jurídicas responsáveis pelas operações de crédito, apenas as NF-e. Por isso mesmo, embora esses documentos fiscais possam ser aceitos como prova da origem das operações, é fundamental haver coincidência de valores e datas (com alguma tolerância para essas). Não havendo, é necessária comprovação adicional. Descontos concedidos, por exemplo, poderiam ser comprovados com os lançamentos correspondentes no Livro Razão, o qual, não obstante, não instrui a impugnação.

Dessa feita, para aqueles casos em que a defesa não demonstrou a vinculação das notas fiscais eletrônicas apresentadas junto com a impugnação com o crédito em conta bancária específico questionado como receita omitida do qual, supostamente, elas comprovariam a origem, pela coincidência de datas e valores; e nos quais também não foi possível encontrar tal vinculação no julgamento,

entendo que deva ser mantida a parcela da omissão de receitas cuja origem a defesa alega ser recebimentos de clientes, no valor total de R\$ 7.289.892,20.

Créditos cuja origem a defesa alega ser transferências da Enterprice

Para comprovação dos créditos no montante de R\$ 2.280.400,00 nas contas bancárias da interessada cuja origem dos recursos a defesa indica transferências realizadas pela Enterprice na Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03), foram apresentadas as cópias de extratos de movimentação bancária das duas empresas às fl. 5027, 5032, 5036, 5040, 5052, 5061, 5067, 5103, 5108, 5113, 5120, 5126, 5161, 5166, 5169, 5183 e 5187 (Doc. 05), que registram transferências a débito desta e a crédito daquela, coincidentes em datas e valores com os créditos questionados no lançamento, como segue:

Data	Histórico	Valor
14/01/2013	TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 52	230.000,00
14/01/2013	911 Depósito bloquead.1d	10.000,00
24/01/2013	729 Transferencia	6.000,00
26/02/2013	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DE: 01	400.000,00
13/03/2013	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DE: 01	70.000,00
10/04/2013	900 Movimento do Dia	7.300,00
10/04/2013	900 Movimento do Dia	74.100,00
02/09/2013	729 Transferencia	493.000,00
16/10/2013	729 Transferencia	495.000,00
16/10/2013	729 Transferencia	495.000,00
14/01/2013	TED DIFERENTE TITULARIDADE CIP 52	230.000,00
14/01/2013	911 Depósito bloquead.1d	10.000,00

Não obstante, tais extratos de movimentação bancária vieram desacompanhados de qualquer documentação que pudesse comprovar a que título tais transferências de recursos foram realizadas, sendo ineptos, por si só, para afastar a presunção legal de omissão de receitas.

Durante procedimento fiscal na Enterprice, a fiscalização constatara movimentação de recursos das contas bancárias da Marchesan para a fiscalizada e vice-versa, tendo sido apresentados os extratos de movimentação bancária das duas empresas.

Na verdade, foi justamente a falta de comprovação da origem dos recursos e da motivação dessas transferências de uma empresa para a outra que resultou na abertura de fiscalização na interessada, já que o procedimento fiscal foi aberto, originalmente, apenas em face da Enterprice (fl. 3515/3516):

Encontram-se em anexo os extratos com a movimentação financeira realizada nas contas correntes da Enterprice em 2013, apresentados pelo contribuinte.

Sendo importante desde já consignar que, apesar de informar que os recursos movimentados em suas contas eram de propriedade da Marchesan, e fornecer a esta ação fiscal os extratos bancários de contas do Banco do Brasil, Santander e posteriormente do Banco Credicitrus, através dos quais comprovava que os recursos recebidos pela Enterprice vinham da Marchesan e para esta voltavam, a Enterprice não conseguia identificar a origem de tais recursos através de uma vinculação una entre tais recursos e notas fiscais de emissão da Marchesan, isto porque

informava que os recursos recebidos representavam saldos de caixa da Marchesan: (resposta recebida em 14/05/2018 e datada de 11/05/2018 em anexo)

Então, face à constatação obtida na análise dos extratos bancários da Enterprice, mormente os do banco Santander, de que os recursos movimentados pela Enterprice tinham por origem a Marchesan e por destino também aquela empresa, mas sem que fosse possível obter da Enterprice, ou da Marchesan, a informação que unisse de forma indiscutível a origem destes recursos movimentados na Enterprice a notas fiscais da Marchesan, de forma a comprovar se foram os mesmos ali oferecidos a tributação; em meados de maio de 2017, solicitou-se a emissão de TDPF (Termo de Procedimento de Diligência Fiscal) em face desta empresa Marchesan, o qual recebeu número 0812800-2017-00122-9 (em anexo), de modo a permitir à coleta de informações e documentos destinados a subsidiar a fiscalização em curso na Enterprice.

Porém, após várias intimações e respostas da Marchesan ao longo do procedimento fiscal, nem todas as transferências realizadas pela Enterprice tiveram a origem dos recursos comprovada pela empresa. De fato, a fiscalização identificou cerca de R\$ 235.282.657,35 em créditos nas contas da interessada oriundos de transferências bancárias realizadas pela Enterprice para os quais considerou ter sido comprovada a origem dos recursos, conforme relacionado no arquivo a que se refere o termo de anexação de arquivo não paginável de fl. 1925, que serviu de base para o lançamento do crédito tributário, na aba Vindo da Enterprice.

Os créditos ora questionados pela defesa, entretanto, permaneceram sem comprovação. Quer dizer, durante a fiscalização das duas empresas, já havia sido por elas comprovadas as transferências das contas de uma para as da outra, as quais, inclusive, estavam escrituradas nas respectivas contabilidades, conforme concluiu a fiscalização. O que não se comprovou documentalmente foi a origem dos recursos transferidos ou que eles tiveram origem nas atividades da empresa e que foram devidamente oferecidos à tributação, segundo sua natureza (o parágrafo inteiro está em negrito no original):

Esta fiscalização procedeu então nova análise das informações prestadas pelo contribuinte em resposta fornecida a esta ação fiscal, via notes em 03/10/2018, a qual foi reproduzida em SVA em 08/10/2018 em anexo, elaborando então planilha “CONSOLIDAÇÃO FINAL DA MOVIM A CREDITO DOS BANCOS DA MARCHESAN” na qual se relaciona os créditos recebidos pela Marchesan em 2013 e se identifica as origens informadas pelo contribuinte e aceitas peia ação fiscal. Observando-se que em alguns casos a informação de origem prestada pelo contribuinte não foi aceita pela fiscalização por não ter sido confirmada documentalmente.

Por oportuno, especificamente em relação aos R\$ 493.000,00 transferidos em 02/09/2013, destaco que, embora a fiscalização não tenha conseguido identificar essa operação nos extratos da Enterprice, e a defesa a comprove à fl. 5040, com débito em 30/08/2013, o referido valor integra a diferença entre o saldo do conta-corrente a receber da Enterprice, registrado na Marchesan, e do conta-corrente a pagar a Marchesan, registrado na Enterprice (fl. 3524), constatada no curso do procedimento fiscal. Essa diferença inclui, também, o crédito em conta de R\$ 4.962.170,51 em 08/01/2013, para o qual a interessada sequer apresentou comprovação documental (fl. 3522 – original em negrito):

Ou seja, em seus esclarecimentos (item I e II acima), o contribuinte se limitou a informar que apesar de ter realizado seus maiores esforços não tinha sido possível o levantamento das informações solicitadas, ou seja, não logrou sucesso o contribuinte em atender à solicitação de identificar a origem do recurso de R\$ 4.962.170,51.

Então, a mera alegação de que os créditos se referem a transferências da Enterprice com base nos extratos das duas empresas, sem a comprovação documental da origem dos recursos, como se fez na fiscalização e agora, na impugnação, não socorre a impugnante nem tem o condão de afastar a omissão de receitas lançada com base no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 1996.

Créditos cuja origem seriam transferências da Civemasa e Enterprice

Em relação aos créditos que a Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03) indica como origem dos recursos as transferências da empresa Civemasa, no total somatório de R\$ 184.112,38, tomo como razão de decidir os mesmos argumentos apresentados no item anterior deste voto – ao quais remeto por economia processual –, tendo em vista que os únicos documentos apresentados pela defesa foram os extratos de movimentação bancária da Civemasa e da interessada, relativos às contas de débito e crédito, respectivamente (Doc. 08, fl. 7824/8000).

Crédito oriundo de transferências entre contas de mesma titularidade

A defesa aponta ainda que parte dos valores considerados como receita omitida, no total de R\$ 993.839,62, referir-se-ia a operações de transferências entre contas de titularidade da interessada. Foram apresentados os extratos de fl. 5485/5883 (Doc. 6) para comprovação do alegado. A análise desses documentos resultou na comprovação de transferências entre contas de mesma titularidade, no total de R\$ 107.423,90 [nota do Relator: valor reconhecido pela DRJ] , como segue:

Data do Crédito	Valor (R\$)	Instituição Financeira	Folha e-Proc	
			Débito	Crédito
07/02/2013	1.048,00	SOFISA	5789	5786
Fev/2013	1.048,00			
26/03/2013	1.859,71	BRADESCO	5784	5781
Mar/2013	1.859,71			
12/07/2013	27.500,00	BB	5495	
25/07/2013	241,21	SOFISA	5836	5834
Jul/2013	27.741,21			
16/08/2013	16,24	SOFISA	5848	5847
27/08/2013	322,00	BRADESCO	5832	5829
Ago/2013	338,24			
02/09/2013	2,40	SOFISA	5853	5849
05/09/2013	9.610,00	FIBRA	5623	5600
17/09/2013	27.051,00	FIBRA	5528	5515
Set/2013	36.663,40			
01/10/2013	6.113,00	FIBRA	5704	5676
10/10/2013	2,40	SOFISA	5862	5857
11/10/2013	2,40	SOFISA	5872	5867

18/10/2013	150,00	BRADESCO	5839	5837
21/10/2013	5.589,00	FIBRA	5736	5724
22/10/2013	15.768,00	SANTANDER	5565	5538
Out/2013	27.624,80			
01/11/2013	2,40	SOFISA	5880	5876
04/11/2013	450,00	BRADESCO	5825	5822
04/11/2013	2.180,00	FIBRA	5777	5740
25/11/2013	139,14	SOFISA	5846	5843
Nov/2013	2.771,54			
03/12/2013	725,00	BRADESCO	5819	
04/12/2013	8.652,00	BANCO DAYCOVAL	5672	5635
Dez/13	9.377,00			
Total	107.423,90			

Para os restantes dos créditos alegados pela defesa, no montante de R\$ 886.415,72, não foi possível comprovar o débito correspondente nos extratos que instruem a impugnação, como segue:

Data do Crédito	Valor (R\$)	Instituição Financeira
07/01/2013	684.391,32	BANCO FIBRA S/A
08/02/2013	46.430,00	BCO BRADESCO S/A
08/04/2013	4.370,00	BANCO DAYCOVAL S/A
04/09/2013	922,00	BANCO DAYCOVAL S/A
18/10/2013	120.000,00	BANCO SOFISA AS
28/10/2013	21.200,00	BANCO SOFISA SA
01/11/2013	2,40	BANCO SOFISA SA
19/11/2013	9.100,00	BANCO SOFISA SA
Total	886.415,72	

[...]

Créditos para os quais foram alegadas outras origens

A defesa alega que o lançamento considerou como omissão de receitas o valor de operações de crédito em contas bancárias decorrentes de cheque devolvidos ou valores posteriormente estornados, no montante de R\$ 851.980,21, conforme relacionados na planilha OUTRAS do arquivo Planilha Demonstração Infração 1 (Doc 03), que estariam comprovados nos extratos bancários que instruem a impugnação (Doc. 07).

Analisando os documentos bancários apresentados, nos quais a defesa destacou os lançamentos relativos aos créditos questionados, constatou-se que, de fato, alguns créditos incluídos no lançamento se referem a depósitos de cheques devolvidos ou TED e outros créditos posteriormente estornados, o que se comprova pelas devoluções e estornos correspondentes lançados nos extratos. O somatório dessas operações monta a R\$ 504.135,74 [nota do Relator: valor reconhecido pela DRJ, então, não é objeto de recurso voluntário], [...].

Não obstante, as demais operações contestadas pela defesa, no total de R\$ 318.520,72, não permitem concluir que o valor creditado tenha sido posteriormente devolvido ou estornado, seja pela ausência da correspondente operação a débito, seja porque o histórico constante do extrato desautoriza tal conclusão, ou ainda porque a razão alegada pela defesa careceria de comprovação documental, como segue:

Data	Instituição Financeira	Valor (R\$)	Alegação da defesa	Folha
04/01/2013	BRABESCO	6.555,13	DEV. FERIAS LEANDRO ROD. DE OLIVERIA	7774
08/01/2013	SANTANDER	47,54	OUTRAS RECEITAS	6023
14/01/2013	SANTANDER	6.673,02	DEV PAGTO SEGURO SAUDE	6030
15/01/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6030
15/01/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	6031

31/01/2013	SANTANDER	10,00	OUTRAS RECEITAS	6064
13/02/2013	SANTANDER	6.673,02	DEV PAGTO SEGURO SAUDE	6104
15/02/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6106
15/02/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	6108
18/02/2013	SANTANDER	453,96	ESTORNO DE VLR BLOQU NO MESMO DIA	7066
22/02/2013	BRABESCO	1.849,54	ESTORNO DE VLR BLOQU DIA 14/02/13	6796
22/02/2013	BRABESCO	2.394,64	ESTORNO DE VLR BLOQU DIA 15/02/13	6796
12/03/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	6597
14/03/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6599
14/03/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6600
26/03/2013	BANCO DO BRASIL	11.419,69	ESTORNADO CONFORME EXTRATO	6326
10/04/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	7119
10/04/2013	SANTANDER	361,76	ESTORNO DE DOC DO DIA 22/11/13	7245
11/04/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	7120
15/04/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	7122
22/04/2013	SANTANDER	23,77	OUTRAS RECEITAS	6613
23/04/2013	SANTANDER	34,44	OUTRAS RECEITAS	6618
13/05/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	6679
14/05/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6680
15/05/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	6683
10/06/2013	BRABESCO	78.000,00	RESGATE DE APLICAÇÃO	1544
12/06/2013	SANTANDER	6.673,02	REEMBOLSO PLANO DE EVOL THEODORO	894
14/06/2013	SANTANDER	2.724,81	REEMB PLANO DE EVOL (MCGM)	899
17/06/2013	BRABESCO	4.780,88	ESTORNO CONFORME EXTRATO	6774
28/06/2013	CENTRAL CALIFORNIA IMP. CO	29.323,75	LCTO CONTABIL COMIS. DE AGENTE NFS 147717 A 147727	---
28/06/2013	BRABESCO	1.054,47	RECEITA FINANCEIRA	6994
01/07/2013	BANCO DO BRASIL	32.400,00	DEVOLVIDO EM 25/07/13	431
10/07/2013	SANTANDER	268,00	DEVOLUCAO FORNECEDOR 1.52320	5898
12/07/2013	BRABESCO	9.552,52	DEVOLUCAO DE FUNCIONARIO (MATHEUS)	7747
25/07/2013	SOFISA	241,21	SALDO INICIAL SOFISA 108028	7527
31/07/2013	BANCO DO BRASIL	9.998,58	ESTORNO CONFORME EXTRATO	6332
01/08/2013	CAIXA ECON. FED.	63.700,23	ABONO PIS	1618
20/09/2013	BRABESCO	1.478,80	RECEITA FINANCEIRA	6938
27/09/2013	BANCO DO BRASIL	140,00	DEVOLUCAO FORNECEDOR 1.68039	7550
04/10/2013	BANCO DO BRASIL	420,00	ESTORNO DE VLR BLOQU NO MESMO DIA	7170
09/12/2013	BRABESCO	3.583,48	DEV. FERIAS MARCOS ANTONIO DA SILVA	7796
	Total	318.520,72		

[...]

Da Dedução Indevida de Despesas de Juros Não Comprovados

O lançamento apurou dedução indevida de despesas de juros no período de apuração de 05/2013, referente à dívida constante de processo de execução movido pelo Banco do Brasil, tendo em vista que a interessada não teria comprovado se tratar de despesa que pudesse ser alocada, segundo o critério pro rata tempore, ao mês de maio de 2013, tendo sido, portanto, considerada indedutível no referido período pela autoridade lançadora. A despesa, no valor de R\$ 61.622.000,00, foi contabilizada na conta 9600206-7.

A defesa contesta a infração. Afirma, em síntese apertadíssima, que a interessada, na qualidade de exportadora, celebrou contratos de câmbio (ACC) com o Banco do Brasil S.A. ao longo do ano de 1998, por intermédio dos quais vendeu àquela instituição financeira um total de US\$ 18.040.000,00, correspondentes a R\$ 18.040.000,00, já que a taxa de câmbio, à época, era de US\$ 1,00 para R\$ 1,00.

Face à grave crise financeira mundial e acentuada desvalorização cambial do real frente ao dólar em janeiro de 1999, a interessada experimentou expressiva retração nas vendas para o exterior, o que teria resultado na impossibilidade de liquidar os ACC junto ao Banco do Brasil.

Diante disso, em 15/06/1999, em comum acordo, o Banco do Brasil S.A e a interessada teriam providenciado escritura pública (Doc. 09) com o fim de constituir garantias reais aos referidos contratos de compra de câmbio, pois os valores contratados (US\$ 18.040.000,00) encontravam-se pendentes de liquidação. Nessa ocasião, ficou estabelecido entre as partes que o montante devido seria o limite para concessão de adiantamento de câmbio à Marchesan, de tal forma que as garantias fornecidas permitiriam a concessão de novas operações de compra de câmbio da interessada junto ao Banco do Brasil (divisas de exportação), à medida em que houvesse a liquidação das operações vencidas.

Em 04/02/2000, foi formalizada nova escritura pública (Doc.10) em razão dos pagamentos realizados pela interessada. O limite foi reduzido para US\$ 15.953.997,17, e foram adicionadas outras garantias em favor do Banco do Brasil.

A defesa destaca que, em 2003, a despeito de a interessada ter realizado diversas tentativas de efetuar o pagamento do valor devido, o Banco do Brasil somente admitiu prosseguir com a renegociação da dívida, caso o valor estivesse em moeda nacional, isso quando a taxa de câmbio estava próxima a de R\$ 4,00 para US\$ 1,00. Dessa forma, em 03/10/2003, a fim de regularizar sua situação, a interessada concordou com acordo proposto pelo Banco do Brasil S.A., por meio do qual o débito foi consolidado em moeda nacional pelo valor montante de R\$ 67.503.278,61, equivalentes a US\$ 18.384.623,71 (câmbio de R\$ 3,67 para US\$ 1,00), apesar de considerar onerosa a proposta do banco.

Mais tarde, em 09/12/2005, o Banco do Brasil teria ajuizado ação de execução contra a interessada, tomando por base débito de R\$ 73.153.107,52, valendo-se da “opção unilateral” pela taxa de câmbio tomada pelo “pico”, nas palavras da defesa, como assinalado anteriormente.

A defesa se vale dos termos do acordo judicial para sustentar que ocorrera a novação da dívida, por meio da qual o débito proveniente de operações de comércio exterior, que naquela oportunidade já estava em R\$ R\$ 304.000.000,00, foi substituído por outro decorrente exclusivamente do acordo judicial, no montante certo de R\$ 156.000.000,00, sem qualquer memória de cálculo, tão somente porque tal valor teria sido considerado satisfatório pelo credor, com forma de pagamento e encargos totalmente diversos dos que estavam previstos nas escrituras das quais a dívida confessada seria proveniente.

Ou seja, segundo o entendimento da defesa, a confissão que consta do acordo judicial não foi da dívida então exequenda, mas de um valor dela proveniente. Daí que, conforme sustenta a defesa, os dois efeitos decorrentes do acordo judicial seriam:

a) a novação da dívida, à vista de serem incompatíveis os valores, forma de pagamento e ônus impostos pelo banco credor, relativamente ao débito originário (operações de comércio exterior); e

b) a assunção pela interessada, como devedora, do ônus correspondente ao acréscimo de R\$ 61.622.000,00 cobrados, que sequer foi fundamentado em memória de cálculo pelo credor, o Banco do Brasil.

O acréscimo de R\$ 61.622.000,00 assumido pela interessada no acordo judicial teria representado ônus necessário a manter sua unidade produtora de bens, assegurando empregos e disputando o mercado internacional com produtos de alto valor agregado, configurando despesa operacional de que trata a Lei 4.506, de 1964, artigo 47.

Analizando os elementos dos autos, oponho à tese da defesa, primeiramente, que os termos do acordo judicial celebrado entre partes o não ampara a tese da defesa de que teria havido novação da dívida da interessada com o Banco do Brasil.

Ora, novação é a transformação de uma dívida em outra, com extinção da antiga. Desta forma surge uma nova dívida do devedor em relação ao credor, com o desaparecimento da original. Dá-se a novação quando: i) o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior; ii) novo devedor sucede ao antigo, ficando este quite com o credor; ou iii) em virtude de obrigação nova, outro credor é substituído ao antigo, ficando o devedor quite com este (art. 360 do Código Civil de 2002). São requisitos para que ocorra novação a existência de um vínculo jurídico anterior e a conversão da obrigação anterior em uma nova obrigação.

Nada disso ocorreu no caso do acordo judicial invocado pela defesa. De fato, consta do referido acordo (fl. 3167/3181 – o negrito consta do original; o sublinhado foi acrescido para ênfase):

CLÁUSULA 1ª - Os EXECUTADOS, ressalvadas quaisquer outras obrigações aqui não incluídas, são e se confessam devedores do EXEQUENTE da importância incontroversa de R\$ 304.000.000,00 (trezentos e quatro milhões de reais), posição em 02 de maio de 2013, correspondente ao saldo devedor da dívida de responsabilidade dos EXECUTADOS, proveniente da seguinte operação:

Escritura Pública de Outorga de Hipoteca em Garantia do Cumprimento de Obrigações Decorrentes de Operações na Área de Comércio Exterior Realizadas e a Serem Realizadas entre Marchesan Implementos e Máquinas Agrícolas Tatu S.A. e Banco do Brasil S.A. ...

Parágrafo Único - A dívida ora confessada será registrada em uma só conta, meramente gráfica, apenas e tão somente para facilitar o cálculo e possibilitar o esquema de liquidação adiante estabelecido.

CLÁUSULA 2ª - ALTERAÇÃO DO PRAZO DE VENCIMENTO – EXEQUENTE e os EXECUTADOS têm justo e acordado, neste ato, alterar o prazo do instrumento constante da Cláusula 1a, fixando o seu novo vencimento em 10 de dezembro de 2014.

CLÁUSULA 3ª - FORMA DE PAGAMENTO — Para quitação da dívida resultante deste Ajuste, o EXEQUENTE concorda em receber a importância de R\$ 156.000.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões de reais), posição em 02 de maio de 2013, da seguinte maneira: R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais) à vista, sendo que R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) já se encontram depositados em conta vinculada nr. 1.000.0034-8 (Ag, 4957-3) e R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) a serem depositados até o dia 31/05/2013 na mesma conta acima, e o valor remanescente de R\$ 136.000.000,00 (cento e trinta e seis milhões de reais) com os seguintes vencimentos e respectivos valores nominais:

N.º	Data	Valor	N.º	Data	Valor
01	28/06/2013	19.000.000,00	03	23/06/2014	39.000.000,00
02	10/12/2013	39.000.000,00	04	10/12/2014	39.000.000,00

obrigando-se os EXECUTADOS a liquidarem com a última, em 10/12/2014, todas as responsabilidades resultantes deste acordo, observado o disposto nas cláusulas “CONDIÇÃO ESPECIAL” e “INADIMPLEMENTO DO ACORDO”.

Parágrafo Primeiro – Somente para efeito do presente acordo, sem prejuízo da exigibilidade de toda a dívida confessada na Cláusula 1ª, hipótese de descumprimento por parte dos EXECUTADOS, a presente Forma de Pagamento foi proposta pelos EXECUTADOS e foi aceita pelo EXEQUENTE.

(...)

CLÁUSULA 8ª - INADIMPLEMENTO DO ACORDO ...

(...)

Parágrafo Segundo - O estado de insolvência, liquidação ou falência dos EXECUTADOS, ou a suspensão de suas atividades por prazo igual ou superior a 30 (trinta) dias, e, ainda em quaisquer hipóteses dos Artigos 333 e 1.425 do Código Civil, o EXEQUENTE poderá, independentemente de qualquer aviso ou notificação judicial ou extrajudicial, cobrar imediatamente a dívida descrita na Cláusula 1ª, acrescida dos encargos financeiros previstos, inclusive de inadimplemento, honorários advocatícios adiante mencionados e demais; verbas, ficando sem efeito o disposto nas cláusulas “FORMA DE PAGAMENTO” e “ALTERAÇÃO DE ENCARGOS FINANCEIROS” do presente acordo.

Assim, como se vê, todo o acordo se refere ao saldo da dívida da interessada relativa às obrigações decorrentes das operações na área de comércio exterior realizadas entre a interessada e o Banco do Brasil, conforme registrado na Cláusula 1ª.

A dívida confessada não somente não foi extinta, como ainda foi “registrada em uma só conta, meramente gráfica, apenas e tão somente para facilitar o cálculo e possibilitar o esquema de liquidação adiante estabelecido”. Ou seja, os prazos e pagamentos previstos no acordo se referiam à liquidação da dívida confessada.

Dentro das negociações entre as partes ocorridas durante a ação de execução, o exequente aceitou receber apenas R\$ 156.000.000,00 do total de R\$ 304.000.000,00 devidos pela interessada, dentro dos prazos estabelecidos no acordo. Mas o acordo jamais extinguiu a dívida confessada – como ocorreria se houvesse a novação da dívida, como propõe a defesa –, a qual seria exigida integralmente no caso de descumprimento do acordo por parte da interessada e demais executados, conforme parágrafo primeiro da Cláusula 3ª ou na hipótese do parágrafo 2º da Cláusula 8ª acima transcritos.

Aliás, vale notar que o referido parágrafo primeiro contradita a afirmação da defesa na peça de impugnação de que “o Banco do Brasil propôs o valor de R\$ 156.000.000,00, sem qualquer memória de cálculo”, já que o dispositivo registra “a presente Forma de Pagamento foi proposta pelos EXCUTADOS e foi aceita pelo EXEQUENTE”.

Na verdade, o que se depreende dos termos do acordo judicial é a ausência de inequívoco ânimo de novar, seja expresso ou tácito. Nesse caso, antes de extingui-la, o que ocorre é que a segunda obrigação apenas confirmou simplesmente a primeira, nos termos do art. 361 do Código Civil.

Em segundo lugar, pontuo que, ao contrário da tese da defesa, a própria interessada não deu tratamento contábil de novação em relação à dívida com o Banco do Brasil em virtude do acordo judicial. Caso a empresa houvesse entendido que ocorrera a novação, teria procedido a baixa contábil do passivo relativo à dívida original, contabilizando novo passivo pelo valor integral da nova dívida. Em vez disso, a empresa contabilizou a diferença de R\$ 61.622.000,00 entre o valor total a pagar pactuado no acordo judicial (R\$ 156.000.000,00) e o saldo devedor que constava na sua contabilidade (R\$ 94.378.000,00), como juros, deduzindo essa diferença como despesa integralmente no período de 05/2013.

Por fim, as alegações da defesa não procedem, porquanto, mesmo que o acordo judicial celebrado no curso da ação de execução houvesse promovido a novação da dívida, substituindo o saldo devedor das obrigações assumidas em decorrência das operações de câmbio pelo valor líquido e certo de R\$ 156.000.000,00 – e digo isso de forma hipotética, pois a novação alegada não ocorreu –, a interessada jamais poderia ter deduzido as despesas de juros objeto do lançamento.

Primeiro, pois a novação teria implicado na extinção da suposta dívida antiga, sem pagamento, não se justificando o reconhecimento extemporâneo e cumulativo de qualquer despesa de juros a ela vinculada. Ainda que a empresa houvesse deixado de deduzir as despesas dos juros incorridos ao longo do tempo, antes do acordo judicial, não poderia deduzi-las integralmente no período de apuração 05/2013, após a celebração do acordo. Até porque, como corretamente registrou a fiscalização no termo de verificação fiscal, a dedução das despesas financeiras pelos contribuintes é uma faculdade prevista na legislação, enquanto o oferecimento das receitas financeiras à tributação é obrigatório, sob pena de caracterizar omissão de receitas.

Depois, porquanto eventuais despesas relativas à dívida nova somente poderiam ser deduzidas segundo o regime de competência, na medida dos vencimentos previstos no acordo, isto é, R\$ 20.000.000,00 em 05/2013, R\$ 19.000.000,00 em 06/2013, e parcelas iguais de R\$ 39.000.000,00 em 12/2013, 06/2014 e 12/2014, respectivamente.

Assim, ao deduzir integralmente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativos ao período de apuração de 05/2013, como despesas de juros, o montante de R\$ 61.622.000,00 correspondente à diferença entre o valor total a pagar pactuado no acordo judicial (R\$ 156.000.000,00) e o saldo devedor da dívida que constava da sua contabilidade (R\$ 94.378.000,00); sem comprovar, ademais, documentalmente a composição desses juros, como determina a legislação, a interessada reduziu indevidamente a base de cálculo desses tributos, ficando sujeita ao lançamento de ofício do crédito tributário.

O lançamento tem amparo nos elementos de prova dos autos e acha-se formalizado em acordo com a legislação de regência, pelo que não merece qualquer reparo.

Da Multa Qualificada

Quanto ao tema, o contribuinte sustenta a impossibilidade de presunção de fraude ou dolo do qual decorra a aplicação da multa de 150% nos lançamentos tributários, invocando, em seu favor as Súmulas CARF nº 14 e nº 25.

Segundo a fiscalização, o fato do contribuinte se valer de interposta pessoa, utilizar-se de pessoa inexistente de fato para efetuar a movimentação financeira da empresa, enquanto, ao mesmo tempo, realizar diversas operações de crédito em contas bancárias das quais não pode comprovar a origem dos recursos, bem como ocultar parte da receita auferida na alienação da Fazenda Primavera como provisão para contingência, autorizaria a duplicação da multa, de 75% para 150%.

A decisão recorrida manteve a qualificação, enfatizando que *tais práticas não se tratam apenas de simples apuração de omissão ou presunção legal de omissão de receitas*, configurando-se, no sentir da DRJ, elementos de prova que demonstram a ação dolosa e fraudulenta do Contribuinte. Veja-se seus termos:

[...] a interessada se valeu de interposição fraudulenta de pessoa com o fim de ocultar o real beneficiários de suas operações, utilizando pessoa jurídica inexistente de fato para efetuar a movimentação financeira da empresa, enquanto, ao mesmo tempo, realizou diversas operações de crédito em contas bancárias das quais não pode comprovar a origem dos recursos, quando intimada pela fiscalização; deixou de oferecer os juros auferidos nas contas da interposta pessoa à tributação; ocultou parte da receita auferida na alienação da Fazenda Primavera como provisão para contingência; e deduziu integralmente, em um único período de apuração, vultosa quantia a título de despesas de juros cuja composição não pode comprovar documentalmente.

Tais práticas não se tratam apenas de simples apuração de omissão de receita ou presunção legal de omissão de receita. Os elementos de prova demonstram a ação dolosa e fraudulenta da interessada, configurando as hipóteses de sonegação e fraude, nos termos da legislação apontada no lançamento, que determinam a qualificação da penalidade pecuniária aplicada sobre o valor dos tributos que deixaram de ser recolhidos. Entendo que a multa qualificada foi corretamente aplicada e deve ser mantida.

Ocorre que nenhum destes fatos evidenciam o tipo necessário para majorar a multa para o percentual de 150, pois, no frigor dos ovos, estes fatos são absolutamente os mesmos lançados para a cobrança dos tributos encerrados neste processo. E, além disso, não é o caso de interposição fraudulenta.

Penso que a aplicação da qualificação da multa revela-se adequada quando a administração tributária se desincumbe do ônus de demonstrar que o sujeito passivo utilizou-se, conscientemente, de mecanismos ou instrumentos que intencionalmente ocultem fatos jurídicos que geram o dever de pagar o tributo.

Ou seja, para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Trata-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2”), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

No caso concreto, inexistente registro de utilização de qualquer medida fraudulenta por parte do contribuinte.

Diga-se mais, no caso da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, há ainda uma atenuante: quando a autoridade fiscal faz a opção por fiscalizar o contribuinte com base na movimentação bancária, ela impõe a si mesma algumas limitações, e no caso, uma delas diz respeito à multa qualificada, que em tese não se coaduna com presunções, a não ser que ela

desenvolva um esforço probatório extra para demonstrar a ocorrência das causas de qualificação da multa, e aplique o percentual elevado, mas não foi este o caso.

Embora a presunção utilizada para efetuar o lançamento tenha respaldo em lei, ela não serve para provar o intuito doloso do Contribuinte, para a prática infracional. Essa prova tem que ser direta. As peculiaridades descritas no Termo de Verificação, em nada alteram as características da ocorrência do fato gerador, até mesmo porque ele foi presumido.

Em outras palavras, torna-se necessário que a autoridade administrativa faça um esforço adicional, de forma a comprovar que o sujeito passivo agiu de forma deliberada e consciente, na prática do delito sonegação, fraude ou conluio, para que haja aplicação da multa qualificada, o que no caso, como restou evidenciado, não ocorreu.

Portanto, nestes termos, a multa aplicada deve ser reduzida ao percentual de 75%.

Da Decadência do Direito da Fazenda Pública em Relação ao PIS

A defesa alega que, tratando-se a contribuição para o PIS de tributo lançado por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento já havia decaído em relação aos fatos geradores ocorridos de janeiro a outubro de 2013, quando a interessada foi notificada do auto de infração em 27/10/2018, conforme dispõe o parágrafo 4º do citado dispositivo legal.

De fato, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, e a lei não fixando prazo para esta homologação, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, de acordo com art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme dispõe o parágrafo 4º supra.

No presente caso, como se viu, a conduta imputada à Interessada não se configurou dolosa ou fraudulenta, tanto que a multa foi desqualificada, e, além disso, há notícias dos autos de que a empresa autuada procedeu pagamentos de PIS, no período. Assim, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário de ofício é mesmo aquele previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Logo, reconhece-se que parte do crédito tributário relativo à exigência do PIS encontra-se fulminado pela decadência, mais precisamente aqueles cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a setembro de 2013.

Da Multa Isolada Pelo Recolhimento a Menor das Estimativas

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Neste ponto, também assiste razão à Recorrente.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as bases de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois penso que ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido etc. Nessas infrações, devem ser aplicadas apenas a multa de ofício.

Esta multa isolada foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, sem previsão legal.

Além de inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pela hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estar-se-ia a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente

como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confirma-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

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. 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (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.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Assim, afasta-se a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício.

Lançamentos Conexos

O decidido acima aplica-se igualmente aos lançamentos conexos decorrentes do IRPJ, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria ME nº 2, de 17 de janeiro de 2023, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

No caso em tela, a DRJ manteve em parte o crédito tributário, bem como excluiu do polo passivo da relação jurídico tributária, na qualidade de responsável solidário, o Sr. José Luiz Alberto Marchesan.

Somando-se todos os valores exonerados em primeira instância, verifico que não superam o limite, estabelecido pela norma em referência. Em que pese este fato, o sujeito passivo apontado foi desonerado da totalidade do crédito tributário exigido. Portanto, em relação ao solidário José Luiz Alberto Marchesan, o recurso de ofício deve ser conhecido.

Em relação à parte conhecida, a DRJ excluiu sua responsabilidade por entender inexistir prova de que ele seria administrador de fato e de direito da companhia, pois o fato dele ter assinado documentos na qualidade de Presidente do Conselho de administração não possui o condão de qualifica-lo como tal. Veja-se excerto do voto:

No que diz respeito à responsabilidade solidária atribuída ao sócio JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN, em virtude de ter assinado documentos pela Marchesan na qualidade de presidente do conselho de administração da empresa, o que teria levado a fiscalização a considerá-lo como administrador de fato e de direito da companhia, oponho que a função básica de um conselho administrativo é manter

o direcionamento estratégico dos negócios, de acordo com os principais interesses da organização como um todo, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações:

Art. 142. Compete ao conselho de administração:

I - fixar a orientação geral dos negócios da companhia;

II - eleger e destituir os diretores da companhia e fixar-lhes as atribuições, observado o que a respeito dispuser o estatuto;

III - fiscalizar a gestão dos diretores, examinar, a qualquer tempo, os livros e papéis da companhia, solicitar informações sobre contratos celebrados ou em via de celebração, e quaisquer outros atos;

IV - convocar a assembléia-geral quando julgar conveniente, ou no caso do artigo 132;

V - manifestar-se sobre o relatório da administração e as contas da diretoria;

VI - manifestar-se previamente sobre atos ou contratos, quando o estatuto assim o exigir;

VII - deliberar, quando autorizado pelo estatuto, sobre a emissão de ações ou de bônus de subscrição; (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

IX - escolher e destituir os auditores independentes, se houver.

Embora o conselho tenha atribuição de estabelecer diretrizes para um planejamento estratégico e validá-lo junto aos diretores da empresa, é a esses que cabe a representação da companhia e os atos de gestão necessários aos seus funcionamentos, conforme dispõe o artigo 144 da Lei das SA, como é conhecida a Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 144. No silêncio do estatuto e inexistindo deliberação do conselho de administração (artigo 142, n. II e parágrafo único), competirão a qualquer diretor a representação da companhia e a prática dos atos necessários ao seu funcionamento regular.

Dessa feita, o fato de o sócio JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN ter assinado documentos na qualidade de presidente do conselho de administração não autoriza concluir que tenha atuado como administrador de fato e de direito da companhia, como afirmou a autoridade fiscal no lançamento.

Reconheço ser difícil imaginar que os membros do conselho de administração e, principalmente, o seu presidente, não tivessem conhecimento da interposição fraudulenta de que tratam estes autos, dada à magnitude das operações

indispensáveis à operacionalização da fraude, que, como já dito neste voto, envolveu necessariamente múltiplos e complexos procedimentos. Não obstante, o dolo não pode ser presumido, pelo que, assim entendo, o sócio JOSÉ LUIZ ALBERTO MARCHESAN deverá ser retirado do polo passivo da relação tributária, na qualidade de responsável solidário.

Compreendo que esta decisão deve prevalecer por seus próprios fundamentos. Logo, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

CONCLUSÃO

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para acolher a decadência dos débitos de Contribuição ao PIS/Pasep de janeiro a setembro de 2013 e cancelar a qualificação da multa de ofício em relação à infração “omissão de receitas por presunção legal”, reduzindo-a a seu percentual ordinário, bem como afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida apenas a multa de ofício. E, quanto ao Recurso de ofício, voto pelo conhecimento parcial, apenas em relação ao solidário José Luiz Alberto Marchesan e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado

1. No transcorrer dos debates na sessão de julgamento, o Relator foi vencido no que respeita a duas matérias: (i) por maioria de votos, em relação à “**dedução indevida de juros não comprovados**”; e (ii) por maioria qualificada, quanto à **impossibilidade de concomitância de multas de ofício e isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais**.

2. Quanto à **primeira matéria**, com base no voto condutor da DRJ, as razões de decidir foram as seguintes, em síntese:

“(…)

Depois, porquanto eventuais despesas relativas à dívida nova somente poderiam ser deduzidas segundo o regime de competência, na medida dos vencimentos previstos no acordo, isto é, R\$ 20.000.000,00 em 05/2013, R\$ 19.000.000,00 em 06/2013, e parcelas iguais de R\$ 39.000.000,00 em 12/2013, 06/2014 e 12/2014, respectivamente.

Assim, ao deduzir integralmente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL relativos ao período de apuração de 05/2013, como despesas de juros, o montante de R\$ 61.622.000,00 correspondente à diferença entre o valor total a pagar pactuado no

acordo judicial (R\$ 156.000.000,00) e o saldo devedor da dívida que constava da sua contabilidade (R\$ 94.378.000,00); sem comprovar, ademais, documentalmente a composição desses juros, como determina a legislação, a interessada reduziu indevidamente a base de cálculo desses tributos, ficando sujeita ao lançamento de ofício do crédito tributário” (grifou-se).

3. Primeiramente, diga-se que a organização dos argumentos apresentados pela Recorrente e a documentação que lhe estriba foram trazidas aos autos somente em 12/02/2025, a uma semana do julgamento do processo.

4. Posto isto e que a discussão girou em torno de contrato objeto de cobrança judicial em razão do seu inadimplemento, nesta análise se parte da fase de execução de título extrajudicial, sob os autos de nº 0007842-87.2005.8.26.0347 (e-fls. 8477/8491), no valor de R\$ 73.153.107,52, assim atualizado, por convenção das partes, até 09/12/2005 (e-fls. 8493/8502). No ano de 2006, a Interessada apresentou Embargos à Execução, tendo os autos tramitado sob nº 0005318-49.2007.8.26.034 (e-fls. 8504/8525), recebidos com efeito suspensivo no ano de 2007 (e-fls. 8527), quando se deixou de atualizar o valor devido, que montava a R\$ 94.378.000,00. Após a realização de negociações entre as partes, fora firmado acordo (e-fls. 3167/3181), homologado pelo Juízo da Execução, por intermédio do qual a ora Recorrente se comprometeu a pagar R\$ 156.000.000,00 ao Banco do Brasil, em razão do empréstimo realizado em 1998. Desta feita, em 29/05/2013, tornou-se líquida e certa a despesa referente ao montante exigido pelo credor em sede de Execução de Título Extrajudicial, pelo que foi deduzido, em 2013, o valor de R\$ 61.622.000,00 (diferença entre os valores de R\$ 156.000.000,00 e R\$ 94.378.000,00).

5. E a dedução foi realizada em maio de 2013 porque (i) não poderia ter sido feita em momento anterior, pois, desde o ajuizamento dos Embargos, entendia que o montante executado era indevido, não podendo ser objeto de dedução; e (ii) ao contrário do entendimento da DRJ, fosse feita em momento posterior ao acordo, haveria dedução de juros conforme o pagamento das parcelas, regime de caixa, afrontando o art. 347 do RIR/99, que prescreve regime de competência para dedução de despesas operacionais. Assim, a despesa de juros decorrente do acordo judicial foi reconhecida integralmente, incorrida, no momento que se deu a confissão da dívida, a qual, até então, o Contribuinte buscava desconstituir. Essa Turma já se pronunciou nesse sentido, tendo este Redator acompanhado o voto condutor:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2013

(...)

ANISTIA. REDUÇÃO DE MULTA, JUROS E ENCARGOS. EXCLUSÃO.

Para fins de dedutibilidade fiscal, as despesas correspondentes se afiguraram incorridas mediante o encerramento das disputas judiciais, constituindo-se, nesse momento, em definitivo o crédito tributário integral (principal, multa de mora, juros de mora e encargos

legais), refletindo-se na contabilidade e na apuração fiscal” (Ac. nº 1301-007.524, s. 11/09/2024, Rel. Cons. José Eduardo Dornelas Souza, v. u.).

6. Quanto à **segunda matéria**, a posição adotada pelo Relator foi, em síntese, a seguinte:

“Além de inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual, a exigência da multa isolada deve ser afastada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pela hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96)”.

7. Todavia, entendeu a maioria qualificada da Turma que a edição da Súmula se reporta a acórdãos-paradigma proferidos quando o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ainda não tinha sido modificado pela MPv nº 351, de 2007 (em vigor a partir de janeiro deste ano), convertida na Lei nº 11.488, de 2007. A redação do inc. IV do § 1º deste artigo mencionava que as multas nele previstas seria exigidas “isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda [...], na forma do art. 2º [referente às estimativas], que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal [...] no ano-calendário correspondente”, que dava azo à interpretação no sentido de que o valor da base de cálculo da multa isolada estava inserido na base de cálculo da multa de ofício, que levava à vedação à incidência desta concomitância. Lembre-se que o inc. II da redação então vigente se referia a casos de “evidente intuito de fraude”.

7.1. Entretanto, a nova redação dada ao artigo pela referida MPv, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007, afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição dessas penalidades em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse contexto, não há que se falar na aplicação do disposto na Súmula nº 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, como visto.

7.2. Os incs. I e II do referido dispositivo tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, que têm por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo distintas. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário; a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou, ainda, mediante receita bruta acumulada mensalmente. São materialidades independentes, não havendo que se falar em concomitância.

CONCLUSÃO

8. Pelo exposto, quanto ao Recurso de Ofício, voto no sentido de lhe conhecer parcialmente, em relação ao solidário José Luiz Alberto Marchesan; e em relação à parte conhecida, em lhe negar provimento. Quanto ao Recursos Voluntários, rejeito-lhes a preliminar de nulidade. Quanto ao mérito destes, dou-lhes provimento parcial para (i) acolher a preliminar de decadência dos débitos de Contribuição ao PIS/Pasep de janeiro a setembro de 2013; (ii) cancelar a qualificação da multa de ofício em relação à infração “omissão de receitas por presunção legal”, reduzindo-a a seu percentual ordinário; e (iii) cancelar a infração “dedução indevida de juros não comprovados”.

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros