



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720808/2019-33
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-006.970 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado IBM BRASIL-INDÚSTRIA MAQUINAS E SERVIÇOS LIMITADA

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

Ano-calendário: 2014

RECURSO DE OFÍCIO. CRÉDITO EXONERADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 103. LIMITE DE ALÇADA. PORTARIA MF Nº 2/2023. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Nos termos do artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O artigo 1º da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, preceitua que o limite de alçada para fins de cabimento do recurso de ofício é de R\$ 15.000.000,00, de modo que o Recurso deverá ser conhecido nas hipóteses em que a exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa ultrapassar o referido limite de alçada.

REGRAS DE SUBCAPITALIZAÇÃO E REGRAS ESPECIAIS DE INDEDUTIBILIDADE. ARTIGOS 25 E 26 DA LEI 12249/2010. REINO DOS PAÍSES BAIXOS. ANO-CALENDÁRIO 2014. INAPLICABILIDADE CONFORME ADE RFB Nº 10/2010. EFICÁCIA EX NUNC DO ADE RFB 3/2015.

São inaplicáveis, ao ano de 2014, as regras dos artigos 25 e 26 da Lei 12249/2010 às *holding companies* constituídas nos Países Baixos, pois o ADE RFB nº 3/2015, que revogou o ADE RFB nº 10/2010, tem eficácia prospectiva, conforme o parágrafo único do artigo 4º da IN RFB nº 1530/2014, segundo o qual o resultado do pedido de revisão produzirá efeitos a partir da data de publicação, no Diário Oficial da União, do ADE.

MULTA ISOLADA. ERRO DE ESCRITURAÇÃO NA ECD. DESCABIMENTO. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE PRÉVIA INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO PARA SANAR A FALTA.

Deve ser aplicada a aplicação da multa quando todas as informações necessárias para obter uma compreensão precisa do evento econômico estavam claramente apresentadas no lançamento contábil, o qual não deve ser interpretado exclusivamente com base em seu histórico.

O § 1º do artigo 1184 do Código Civil permite a utilização de uma escrituração resumida do Diário, desde que os totais não ultrapassem um período de trinta dias, especialmente para contas com operações numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento.

A regra do inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8218/1991 é suficientemente descritiva, abrangente e decisiva, no sentido de determinar que as multas “serão reduzidas” a 75% se o sujeito passivo cumprir a obrigação no prazo a ser fixado em intimação. A redação do dispositivo legal não deixa margem para dúvidas, pois estabelece, ao mesmo tempo, um direito para o contribuinte e um dever para a fiscalização, dever este concernente à necessidade de intimação para que o sujeito passivo forneça as informações ou corrija a ECD dentro de determinado prazo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Tratam-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03/10) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 11/17) e, ainda, crédito que tem por objeto a imposição da multa regulamentar aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória (fls. 18/20), relativos ao ano-calendário de 2014 e cujas exigências abrangem a cobrança dos tributos (principal) e da multa, a incidência dos juros de mora e, também, a aplicação da multa de ofício de 75% cumulada com a exigência da multa isolada de 50%, conforme se verifica das infrações tributárias abaixo descritas:

(i) Auto de Infração de IRPJ

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	316.387.513,73	75,00

[...]

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

[...]

(ii) Auto de Infração de CSLL

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Valor não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	316.387.513,73	75,00

MULTA OU JUROS ISOLADOS**INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE ESTIMADA**

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

[...]

(iii) Auto de Infração - Multa

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)**INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD) COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS**

O sujeito passivo apresentou Escrituração Contábil Digital (ECD), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, com informações inexatas, incompletas ou omitidas, ensejando a aplicação de multa, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Multa
10/07/2015	83.228.533,77.”

De acordo com o que restou exposto no Termo de Verificação Fiscal de fls. 21/39, a Autoridade fiscal apontou, inicialmente, que, em 2014, a empresa IBM Brasil-Indústria Máquinas e Serviços Ltda. (“IBM Brasil”) apurou o IRPJ e a CSLL com base na sistemática do Lucro Real, sendo que, no transcorrer do procedimento, foi constatada a incorreta apuração dos respectivos tributos em decorrência da falta de adição ao Lucro líquido e à base de cálculo da CSLL de despesa indedutível referente aos juros contratados com empresa constituída em país com regime fiscal privilegiado.

Além disso, a Autoridade dispôs, ainda, que, durante os procedimentos de verificação do Livro Diário, foram verificadas infrações relativas à elaboração de Escrituração Contábil Digital – ECD’s com informações inexatas, incompletas ou omitidas, as quais, a rigor, resultaram na aplicação da multa isolada prevista no artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991, com alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018, por se tratar de penalidade mais benéfica do que aquela prevista no artigo 57 da MP nº 2/158-35/2001. Confira-se:

“2. PRIMEIRA INFRAÇÃO – JUROS INDEDUTÍVEIS EM EMPRÉSTIMO COM EMPRESA SUJEITA A REGIME FISCAL PRIVILEGIADO

2.1. DOS FATOS

I. DO MÚTUO JUNTO A LOTUS DEVELOPMENT HOLDINGS BV

20 De acordo com as informações prestadas pela empresa à fiscalização, ao longo dos anos de 2012 a 2014 a empresa tomou empréstimos junto a sua vinculada “Lotus Development Holdings BV” (doravante chamada de “Lotus Holdings”), situada na Holanda, que repercutiram no ano-calendário de 2014, visando desenvolver suas atividades operacionais relacionadas à distribuição/comercialização de equipamentos de informática e de programas de computador. Além desta motivação, os recursos tomados foram utilizados para fomentar a atividade do Banco IBM S.A., empresa do Grupo IBM.

21 As taxas de remuneração das aplicações feitas no Banco IBM S.A eram superiores àquelas devidas pela fiscalizada junto à vinculada na Holanda, indicando um fluxo lucrativo.

22 O contrato junto à holandesa fornecido pela fiscalizada, o aditivo e as confirmações de empréstimo fornecidos pela empresa em Inglês, bem como a tradução juramentada, se encontram anexados aos autos sob o título “Contrato Mútuo Lotus”.

23 Em 26/04/2019, na planilha Excel “Anexo 4” apresentada juntamente com a 1ª resposta ao TIF1, a empresa informa que o empréstimo tomado junto a Lotus Holdings encontra-se registrado em seu passivo nas contas da tabela abaixo, sendo que apesar do valor da conta 01-02-200-0110-0015 registrar obrigações junto à mutuante holandesa e também junto à mutuante canadense, nesta tabela apenas consta o valor devido à Lotus Holdings:

Código Contábil	Conta Contábil	Saldo 31/12/14
2.01.01.17.04 - MUTUOS - PARTES RELACIONADAS – NO EXTERIOR - CIRCULANTE		
01-02-013-5789-0000	JUROS A PAGAR IBM LOTUS	8.955.522,64
01-02-059-3789-0000	EMPRESTIMO LOTUS	710.940.150,00
01-02-200-0110-0015	WHT LOANS Intercompany	4.234.290,14
2.02.01.11.04 - MUTUOS - PARTES RELACIONADAS – NO EXTERIOR - LONGO PRAZO		
01-02-059-3789-0002	INC D P AO789FINISH MARKS	4.155.101.000,00
01-02-013-5789-0004	INTERCOMPANY INTEREST PAYABLE	27.153.030,51

24 Examinando-se o bloco L da ECF referente ao ano de 2014, recibo 3986A68C3830CF7B8F9E8F4C4B0E450C6613EC0F-6, foi possível constatar que a empresa registrou nas contas referenciais 2.01.01.17.04 e 2.02.01.11.04 a existência de tal **mútuo**.

[...]

25 Intimada, nos termos do TIF2-item 3, a demonstrar a necessidade de captação de tais recursos, em 18/06/2019, a fiscalizada **apenas** informou que tais empréstimos foram efetuados para aumento de seu capital de giro e que tais recursos foram integralmente utilizados em sua operação corrente.

26 Diante de tal resposta, através do TIF8, a fiscalização solicitou que a empresa especificasse as operações correntes nas quais tais recursos foram empregados e esclarecesse a razão de não ter utilizado as vultosas quantias de que dispunha em seu ativo disponível e no realizável a curto prazo. A fiscalizada, porém, não prestou esclarecimentos adicionais.

[...]

III. DA MUTUANTE HOLANDESA

29 No que diz respeito à empresa mutuante, como o artigo 2º, inciso IV da IN RFB nº 1037/2010 informa que as holdings situadas no **Reino dos Países Baixos** que não exerçam atividade econômica substantiva gozam de **regime fiscal privilegiado**, foi solicitado **comprovação** de que a holandesa Lotus Holdings exerceu **atividade econômica substantiva** nos moldes do parágrafo único do artigo 2º desta instrução normativa. Tal solicitação foi efetivada por meio do item 10 do Termo de Início de Fiscalização.

[...]

30 Em resposta a empresa apenas apresentou uma carta da mutuante holandesa que, dentre outras informações, mencionava que a mutuante:

- era uma holding financeira no âmbito do grupo IBM;
- possuía como diretores financeiros o Sr. S. Bomas e o Sr. P.NJ.Snoek; e
- **não** geria folha de empregados própria, isto é, não possui empregados.

31 Dada a **ausência** de comprovação do exercício de atividade econômica substantiva da holding holandesa, pois o único documento apresentado foi emitido pela própria vinculada que afirmava não possuir empregados próprios, decidimos aprofundar as investigações através da emissão do TIF2.

32 Em atenção ao TIF2, a empresa apresentou diversos documentos e esclarecimentos adicionais referentes à mutuante holandesa, dentre os quais consideramos como **elementos de prova** da falta de capacidade operacional da “Lotus Notes” os seguintes documentos anexados aos autos:

- estatuto e escritura de constituição da vinculada holandesa, documento anexado aos autos sob o título “Estatuto Vinculada IBM Lotus Holdings BV;
- registro fornecido pela Câmara de Registro Comerciais dos Países Baixos, mencionando o endereço da empresa e informando que a mesma **não** possui empregados, anexado aos autos sob o título “Extrato Câmara Comércio - Vinculada IBM Lotus”;
- demonstrações financeiras de 2014 que comprovam que a vinculada **apenas** dispõe de ativo financeiro, não dispondo de nenhum outro tipo de ativo físico para o exercício de atividade operacional. No item 8 das notas às demonstrações constou que a mutuante **não** possuía **empregados** e que contratou os serviços de

parte relacionada para fornecer serviços de apoio comercial, anexado aos autos sob o título “Demonstrações Financeiras - Vinculada IBM Lotus”;

- contrato de locação de espaço de escritório no 9º andar do edifício de escritórios IBM HDK, situado em Johan Huizingalaan 765, em Amsterdã, vigente no ano de 2018, anexado aos autos sob o título “Contrato Locação Imóvel – Vinculada IBM Lotus”;
- informou que a mutuante holandesa terceirizava em 2014 suas atividades de *backoffice*, isto é, sua contabilidade, recursos humano e fiscal, necessários às suas atividades operacionais;
- informou que os diretores executivos da empresa holandesa também exerciam atividades em outras empresas do grupo IBM.

[...]

37 Por todas as informações e documentos prestados, restou claro a fiscalização que a fiscalizada, apesar de ter comprovado por meio de contratos de mútuo a existência dos empréstimos e por meio dos contratos de câmbio o adimplemento de suas despesas, **não** foi capaz de comprovar que sua mutuante holandesa exerceu atividade substantiva.

38 Em sentido contrário, toda a documentação apresentada demonstra que a mutuante holandesa não possui capacidade operacional para realizar as operações de mútuo ora investigadas. Desta forma, a empresa holandesa existe apenas no mundo formal.

39 Aliás, causa-nos estranheza que uma empresa que não possui nenhum bem físico, nem empregados e que seus diretores sejam gestores e empregados de outras empresas necessite de alugar um espaço físico. Afinal, qual seria a utilidade de tal espaço, se não há bens físicos para preenchê-lo, nem empregados para utilizá-lo, pois são os empregados e os bens físicos que demandam a utilização de um imóvel.

40 No que diz respeito aos serviços e imóveis locados, vê-se que os contratos são todos efetuados com empresas do grupo e, ressalte-se, assinados pela mesma pessoa, o Sr. J. A. Nolden, que representou tanto a “Lotus Holdings”, quanto a “IBM International Group B.V.”

41 Desta forma, inferimos que, para a Holanda, a empresa IBM Lotus Holdings não tem presença física, sendo apenas uma empresa formalmente aberta em seu território, que opera exclusivamente no exterior, ou seja, sem atividade econômica substantiva naquela dependência estrangeira.

42 A legislação brasileira considera regime fiscal privilegiado o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas na Holanda sob a forma de “**holding company**” que **não** exerçam atividade econômica substantiva, nos termos do artigo 2º, caput, inc. IV, com a redação dada pela IN RFB nº 1.045/2010.

2.2. DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E DO DIREITO

43 O empréstimo contraído pela fiscalizada ao longo dos anos de 2012 a 2014, rendeu juros ao credor Lotus Development Holdings BV no ano-calendário de 2014, período da presente fiscalização, cuja dedutibilidade estava regradada por quatro conjuntos normativos simultaneamente:

- Regras de subcapitalização (limite quanto ao montante do empréstimo).
- Regras Especiais de Dedutibilidade das Despesas em virtude de credor estar Submetido a Regime Fiscal Privilegiado;
- Regras gerais de dedutibilidade de despesas;
- Regras de ajustes de preços de transferência (limites de taxa de juros);

44 Ao longo da fiscalização foi verificado o descumprimento das duas primeiras regras.

3. SEGUNDA INFRAÇÃO – ERRO NA ESCRITURAÇÃO DO LIVRO DIÁRIO

3.1. DOS FATOS

65 Em 2014, conforme constou em sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF), a empresa apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do **lucro real**, estando **obrigada** a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos do art. 3º, inciso I, da Instrução Normativa Nº 1.420/2013, em relação aos fatos ocorridos neste ano.

66 Para se desincumbir de tal obrigação, a empresa transmitiu em 10/07/2015, arquivos digitais referentes à ECD para o ambiente SPED, na forma de escrituração **G-Diário Geral**, os quais foram autenticados pela junta comercial e se encontram anexados aos presentes autos, junto ao Termo de Anexação de Arquivo não-Paginável intitulado **“ECD ano-calendário de 2014”**.

67 Ao compulsarmos os registros I250 das partidas dos lançamentos efetuados nas contas analíticas sintetizadas pelas contas do passivo circulante e não circulante códigos 21500 e 22200, que representam empréstimos com empresas ligadas, identificamos que seu histórico, campos 07 e 08, **não** representa a essência econômica das transações a que se refere, pois neste apenas constou a expressão “Movimento do Mês”.

68 Estas contas relacionadas se referem a operações de mútuo com empresas vinculadas pertencentes ao Grupo IBM e registram o montante das obrigações contraídas pela fiscalizada. Todos os lançamentos foram feitos no final de cada mês, apesar dos contratos, aditivos e confirmações raramente serem efetuados no último dia de cada mês. A empresa deveria registrar suas operações na data da ocorrência dos fatos contábeis.

69 Além do mencionado nos dois parágrafos anteriores, como tais contas registram operações com empresas vinculadas da fiscalizada, no campo 09_COD_PART deveria ter constado um código que identificasse a empresa vinculada na partida, conforme a tabela 0150.

70 Para exemplificarmos a situação dos registros I200/I250 descrita nos parágrafos 67 a 69, citamos como fato contábil a confirmação de mútuo de R\$ 1.065.000.000,00, que teve início em 16/12/2014, cujo registro contábil na conta “010205937890000_Emprestimo Lotus” se deu apenas no dia 31/12/2014, através do lançamento nº 010051617, conforme extrato a seguir do arquivo da respectiva ECD.

Reg I200 campo 03_DT LCTO sempre no último dia do mês		campo 08_HIST contém SEMPRE o mesmo texto		campo 09_COD_PART está vazio
I200	010051617 31122014 1065571708,87 N			
I250	010201357890000 497138,15 C 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		
I250	010201357890000 74570,72 D 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		
I250	010205937890000 1065000000,00 C 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		
I250	010210001990000 1065000000,00 D 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		
I250	010220001100015 74570,72 C 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		
I250	010255527890000 497138,15 D 010051617 01	MOVIMENTO DO MES		

71 De acordo com o item 5, alínea (d) do Comunicado Técnico CTG 2001, aprovado pela Resolução CFC Nº 1.299/2010, a escrituração em “Forma Contábil”, deve conter **histórico** que represente a essência econômica da transação.

72 Além disto, de acordo com o Manual de Orientação aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 17, de 04/03/2015, o campo 09_COD_PART do registro I250 deve estar preenchido quando identificado que a partida se refere a operação realizada com pessoas físicas e jurídicas com as quais a empresa tenha algum tipo de relacionamento específico. No caso, as contas mencionadas se referem a operações com empresas vinculadas, conforme mencionou a fiscalizada em suas respostas.

73 No que diz respeito às operações registradas em tais contas, pelo nome das contas, bem como pelos documentos e esclarecimentos prestados, pudemos identificar que se tratam de operações em que a fiscalizada:

- Contrai obrigações junto a suas vinculadas; ou
- Quita obrigações junto a suas vinculadas.

74 Devido ao erro encontrado, resolvemos estender nossa verificação às contas que registram a receita bruta auferida no ano de 2014 e observamos que nestas também ocorreu a incorreção nos campos 07 e 08 do registro I250, que se prestam a registrar o histórico das partidas mencionadas.

5. DA MULTA ISOLADA DE 50% SOBRE O VALOR DO PAGAMENTO MENSAL

82 No ano calendário de 2014, a fiscalizada optou pelo pagamento por estimativa previsto no art. 2º da Lei 9.430/96, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

83 Em virtude da infração relatada no item 2 deste Termo, o contribuinte deixou de efetuar pagamento mensal de tributo, conforme demonstrado nas planilhas constantes do arquivo anexo multa isolada.xlsx.

84 Tal situação enquadra-se no art. 44, inc. II, alínea “b”, da lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela lei nº 11.488/2007), abaixo transcrita:

[...].”

Em 22/11/2019, a empresa *IBM-Brasil* foi intimada da autuação fiscal através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme se verifica do Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 970/971, e, na sequência, entendeu por apresentar Impugnação de fls. 983/1.025, acompanhada dos documentos de fls. 1.026/1.459, por meio da qual suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

Do mérito

- (i) Primeira Infração – Da indevida glosa das despesas com juros incorridas pela Impugnante

Que, nos anos de 2012 e 2014, e visando aumentar seu capital de giro para desenvolver suas atividades operacionais no Brasil, celebrou contratos de mútuo com a *Lotus* que, aliás, é uma *holding* financeira do Grupo IBM que constituída nos Países Baixos em 1984, de sorte que, para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014, deduziu as despesas correspondentes aos juros remetidos ao exterior no montante de R\$ 316.387.513,73; e

Que apresentou, às dd. Autoridades Fiscais, os respectivos contratos de mútuo firmados com a *Lotus* e os contrato de câmbio e Registros de Operações Financeiras do Banco Central do Brasil, os quais demonstram o efetivo ingresso dos valores no Brasil e a remessa dos juros para a Lotus, que, a propósito, localiza-se nos Países Baixos, de modo que tais documentos comprovam, cabalmente, a existência e validade dos respectivos empréstimos, sendo que, no caso, as Autoridades concluíram que as referidas despesas seriam indedutíveis, de acordo com o artigo 26,

da Lei nº 12.249/2010, uma vez que os juros teriam sido remetidos para uma *holding* holandesa sob “regime fiscal privilegiado”, nos termos do artigo 2º, inciso IV da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010, bem assim que a *holding* não apresentava *atividade econômica substantiva* e não tinha *capacidade operacional*.

(ii) Visão geral sobre as regras de dedutibilidade das despesas com juros remetidos para pessoa jurídica vinculada no exterior

Que o artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, o qual foi reproduzido pelo artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), estabelece que as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora que sejam usuais e normais em relação ao tipo da atividade serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem contar, ainda, que o artigo 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, replicado no artigo 374 do RIR/99, prevê expressamente que “os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional”;

Que a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados a pessoas físicas e jurídicas situadas no exterior também está sujeita aos limites impostos pelas regras de subcapitalização que foram introduzidas por meio dos artigos 24 e 25 da Lei nº 12.249/2010, bem assim que o artigo 26 da referida Lei trata da total indedutibilidade das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título a pessoas físicas e jurídicas residentes ou constituídas no exterior, em países ou dependências com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado;

Que a regra prevista no artigo 26 da Lei nº 12.249/2010 deve ser aplicada excepcionalmente, já que, para tanto, é necessária a comprovação, cumulativa, (a) da não identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, enquanto destinatário de tais importâncias, (b) da inexistência de capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação e (c) da falta de comprovação documental do pagamento do respectivo preço e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço, sendo que, à luz do artigo 26, § 3º, inciso I da referida Lei, a comprovação da capacidade operacional da pessoa jurídica no exterior de realizar a operação é afastada nos casos de operações que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

Que, em paralelo à aplicação dos artigos 25 e 26 da Lei nº 12.249/2010, veja-se que o artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010 relaciona os países ou dependências com tributação favorecida, enquanto que o artigo 2º da referida IN trata dos regimes fiscais privilegiados, de acordo com as definições dispostas nos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996.

(iii) Da irretroatividade dos efeitos da inclusão dos Países Baixos na lista de regimes fiscais privilegiados do artigo 2º da IN RFB nº 1.037/2010

Que, no caso concreto, as dd. Autoridade Fiscais invocaram a aplicação do artigo 2º, inciso IV da IN RFB nº 1.037/2010, que dispôs que “*São regimes fiscais privilegiados com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva*”, de modo que o enquadramento da Lotus em regime fiscal privilegiado é o ponto fundamental da autuação fiscal, já que, sem isso, não há fundamento para a aplicação da regra da indedutibilidade prevista no artigo 26 da Lei nº 12.249/2010;

Que, em 2014, o enquadramento da Lotus em regime fiscal privilegiado não era cabível, haja vista que os efeitos da inclusão dos Países Baixos na lista de regimes fiscais privilegiados prevista no artigo 2º da referida IN RFB nº 1.037/2010 estavam suspensos pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 10/2010 desde 25/06/2010 e, no caso, somente voltaram a vigorar em 21/12/2015, quando, na oportunidade, o ADE RFB nº 10/2010 acabou sendo revogado pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 03/2015, o qual, a propósito, tendo entrado em vigor no dia 21/12/2015, não fez qualquer menção acerca da retroatividade dos efeitos em relação à suspensão da inclusão dos Países Baixos na lista de regimes fiscais privilegiados à luz do referido artigo 2º da IN RFB nº 1.037/2010;

Que, portanto, o Ato Declaratório Executivo RFB nº 03/2015 somente surtiu efeitos a partir da data de sua publicação, isto é, 21/12/2015, de sorte que, a partir de então, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* nos Países Baixos que não exerciam atividade econômica substantiva passaram a constar, novamente, na lista de regimes fiscais privilegiados prevista no artigo 2º da IN RFB nº 1.037/2010;

Que essa interpretação que, a priori, poderia decorrer da aplicação de princípios tributários, encontra amparo no próprio artigo 4º, parágrafo único da IN RFB nº 1.530/2014, que dispõe que a produção de efeitos ocorre a partir da publicação, no Diário Oficial, do Ato Declaratório Executivo emitido pelo Secretário da Receita Federal do Brasil que revoga o ato concessivo de efeito suspensivo, o que significa dizer que, no caso em análise, o Ato Declaratório Executivo RFB nº 03/2015 o qual revogou o ADE RFB nº 10/2010, que, por sua vez, tratava da concessão do efeito suspensivo do pedido de revisão apresentado pelos Países Baixos, somente surtiu efeitos na data da sua publicação que, aliás, ocorreu em 21/12/2015, quando, então, as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding companies* nos Países Baixos que não exerciam atividade econômica substantiva passaram a constar novamente na lista de regimes fiscais privilegiados nos termos do artigo 2º da IN RFB nº 1.037/2010;

Que, à luz do artigo 105 do CTN, a legislação tributária se aplica imediatamente em relação aos fatos geradores futuros e pendentes, bem assim que, de acordo com o artigo 106 do CTN, a lei tributária poderá ser aplicada relativamente aos atos ou fatos pretéritos apenas nas hipóteses em que for expressamente interpretativa ou quando se tratar de hipótese mais benéfica para o contribuinte, sendo que, no caso, a IN RFB nº 1.037/2010

não tem natureza interpretativa, mas, sim, trata-se de regulamentação acerca da aplicação dos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996, sem contar que, ainda que os referidos artigos disponham sobre os requisitos para que uma jurisdição seja considerada como “país com tributação favorecida” ou sobre os regimes que são consideradas “regimes fiscais privilegiados”, o fato é que, à luz do artigo 3º do Decreto-Lei nº 4.657/1942, os contribuintes devem ter conhecimento apenas das leis nacionais, e não das leis estrangeiras;

Que, no caso em tela, as dd. Autoridades fiscais aplicaram, equivocadamente, a legislação de regência, já que, em 2014, a Lotus não poderia ser considerada beneficiária de um regime fiscal privilegiado e, consequentemente, a Impugnante não estava sujeita à regra da indedutibilidade total prevista no artigo 26 da Lei nº 12.249/2010 e tampouco à limitação trazida pelo artigo 25 da referida Lei, de sorte que a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados no ano-calendário de 2014 para a Lotus, pessoa jurídica vinculada domiciliada nos Países Baixos, somente estava limitada pelas regras previstas no artigo 24 da referida Lei nº 12.249/2010, as quais, a rigor, foram devidamente cumpridas pela Impugnante; e

Que, por fim, e ainda que as dd. Autoridade Fiscais pudessem conceder efeitos retroativos ao ADE nº 3/2015, o fato é que os juros e as multas sobre o valor dos tributos não pode ser exigidos, nos termos do artigo 100, parágrafo único do CTN.

(iv) Do exercício de atividade econômica substantiva pela *holding* domiciliada nos Países Baixos

Que, subsidiariamente, e por cautela, demonstra que a Lotus exercia atividade econômica substantiva a qual, a rigor, era compatível com seu objeto social, qual seja, a administração de disponibilidades financeiras do grupo, de modo que as dd. Autoridades Fiscais consideraram, equivocadamente, que, no caso, não houve a comprovação de que a Lotus exercia atividade econômica substantiva por não possuir ativos financeiros para o desenvolvimento de suas atividades nos Países Baixos, mas apenas ativos financeiros, sendo que uma *holding* financeira de um grupo econômico internacional não precisa de ativos financeiros para o desenvolvimento de suas atividades, bem assim que, na realidade, uma *holding* financeira é instituída para administrar o caixa do grupo econômico, facilitar o financiamento interno das operações ao centralizar os financiamentos para as subsidiárias do grupo, aumentar a estabilidade financeira ao administrar os riscos de financiamento global e do orçamento operacional do grupo econômico, cujas atividades estão expressamente previstas no contrato social da Lotus;

Que, em 2014, a Lotus dispunha de mais de 1 bilhão de dólares americanos a título de ativos financeiros, o que, à toda evidência, é suficiente para que ela desenvolvesse suas atividades como *holding* financeira do grupo, bem assim que, tratando-se de *holding* financeira que,

basicamente, administra empréstimos concedidos para as subsidiárias do grupo e, em contrapartida, recebe juros, não há necessidade de que possua ativos físicos para que tais atividades sejam efetivamente realizadas, de modo que, diversamente, a presença de direitos locais para a realização de atos de gestão e a participação no processo decisório das sociedades investidas já seriam elementos passíveis de demonstrar a substância econômica de uma *holding* financeira;

Que a Lotus possui dois diretores executivos residentes nos Países Baixos que atuam diretamente na concessão e administração dos financiamentos concedidos para as subsidiárias do Grupo IBM e, portanto, quando os serviços de apoio comercial eram necessários, eram contratados de outras subsidiárias do Grupo IBM localizadas nos Países Baixos, já que diversos grupos econômicos brasileiros centralizam atividades de *back-office* em uma sociedade que presta serviços para as demais empresas do grupo, sem contar ainda que, a despeito de não possuir imóvel próprio, a Lotus aluga um espaço de escritórios;

Que a legislação brasileira não prevê uma forma específica para evidenciar que uma *holding* instituída no Brasil exerce atividade econômica substantiva, sendo que, à luz do artigo 2º, parágrafo único da IN RFB nº 1.037/2010, as *holding companies* devem ter “*capacidade operacional apropriada para seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas (...) ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos que dispõe*”, o que significa dizer, pois, que a estrutura da *holding company* deve ser compatível com as suas atividades, o que ocorre no caso em apreço, já que a Lotus, enquanto *holding company*, tinha estrutura compatível com as suas necessidades.

(v) Da impossibilidade de aplicação da indedutibilidade total prevista no artigo 26 da Lei nº 12.249/2010

Que, mais uma vez por cautela, e na remota hipótese de que os argumentos anteriores sejam rejeitados, demonstra-se a absoluta impossibilidade de aplicação da indedutibilidade prevista no artigo 16 da Lei nº 12.249/2010 que, a rigor, determina que as importâncias pagas creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, não serão dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, caso a pessoa jurídica brasileira não comprove, cumulativamente, (a) a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias, (b) a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou jurídica no exterior de realizar a operação e (c) a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço;

Que, no caso, as dd. Autoridades Fiscais entenderam que o requisito do artigo 26, inciso II da Lei n.º 12.249/2010 não teria sido comprovado, já que não restou demonstrado que a *Lotus* exercia atividade econômica substantiva nos Países Baixos, porquanto ela não possuía “capacidade operacional” para a realização de uma operação, sendo que a capacidade operacional para a realização da operação é um conceito diferente daquele relacionado ao exercício de atividade econômica substantiva por uma pessoa jurídica no exterior, de modo que, se as operações em análise têm por objeto a concessão de empréstimos, a “capacidade operacional” só pode se referir à habilidade da *Lotus* de realizar tais empréstimos;

Que a documentação acostada aos autos não deixa dúvida no sentido de que a *Lotus* tinha capacidade operacional para realizar tais empréstimos, já que (a) a celebração dos contratos de mútuo eram realizados pelos seus diretos executivos detentores de poderes, (b) a remessa dos valores pela *Lotus* à Impugnante foi efetivamente realizada e (c) os juros foram recebidos em nome próprio, sem contar, ainda, que a “capacidade operacional” para se conceder empréstimos não demanda mais do que ter fundos disponíveis para dispor, ter pessoas autorizadas a dispor dos fundos e ter instrumentos para colocar os fundos à disposição do beneficiário;

Que as dd. Autoridades Fiscais acabaram ignorando que a comprovação da “capacidade operacional” só seria aplicável em relação às operações que tivessem sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária, nos termos do artigo 26, § 3º, inciso I da Lei n.º 12.249/2010, de sorte que o Fisco deveria ter demonstrado que os empréstimos concedidos pela *Lotus* tiveram por objetivo a economia tributária, o que não ocorreu no caso concreto, já que os empréstimos foram efetivamente contraídos com o intuito de desenvolver suas atividades operacionais no Brasil, relacionadas à distribuição e comercialização de equipamentos de informática e de programas de computador, sem contar, ainda, que não faria qualquer sentido à Impugnante obter um empréstimo junto à *Lotus*, incorrer em juros para, depois, quitar integralmente o empréstimo e os juros para, assim obter uma economia tributária que, no máximo abarcaria a dedutibilidade dos juros;

Que o caso se encaixa, perfeitamente, na exceção prevista no artigo 26, § 3º da Lei n.º 12.249/2010, de modo que a comprovação da “capacidade operacional” chega a ser dispensável, do que se conclui que (a) a *Lotus* tinha “capacidade operacional”, (b) a comprovação da “capacidade operacional” não era necessária, já que não se tratava de operação cujo objetivo único ou principal era a economia tributária e (c) o pagamento de juros decorrentes de empréstimos não está abrangido na regra prevista no referido artigo 26 da Lei n.º 12.249/2010.

(vi) Da indevida exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL

Que, de acordo com as dd. Autoridade Fiscais, o artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, autoriza a

cobrança da multa isolada de 50% sobre a suposta insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa de IRPJ e CSLL, sendo que, no caso, as multas, somadas, representam o gravoso montante de 125% sobre a mesma situação fática, de modo que há, no caso, violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco, sem contar, ainda, que, à luz do artigo 4º da Lei nº 9.784/98, a Administração tem o dever de obedecer a razoabilidade;

Que a violação ao princípio da razoabilidade acaba ensejando na violação ao princípio da proporcionalidade que, por sua vez, veda a desproporção entre os meios para atingir determinados fins, nos termos do artigo 2º, inciso VI da referida Lei nº 9.784/98, de modo que a aplicação, concomitante, das multas de ofício e isolada não é cabível; e

Que, na eventual existência de falta de recolhimento mensal e anual em decorrência dos mesmos fatos, a primeira conduta é absorvida pela segunda, de modo que, no final, a penalidade que deve ser aplicada é apenas a multa de ofício sobre o valor calculado com base na apuração anual, conforme determina a própria Súmula CARF nº 105.

(vii) Segunda Infração – Multa por suposto erro nas ECDs

Que as dd. Autoridades Fiscais alegam que a Impugnante teria cometido os seguintes equívocos no preenchimento da ECD: (a) Registro I200 - Campo 03: os lançamentos faziam referência ao último dia do mês; Registro I250 – Campos 07 e 08: descrição dos lançamentos apenas como “movimento do mês”; e (c) Registro I250 – Campo 09: não preenchido; e

Que as dd. Autoridades Fiscais concluíram que a Impugnante teria infringindo o Manual da ECD, aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 17/2015 (“Manual”), e o Comunicado Técnico CTF 2001, aprovado pela Resolução CFC nº 1.299/2010, item 5, alínea (d).

(viii) Os campos 07, 08 e 09 da ECD são de preenchimento opcional

Que, nos termos do Manual aprovado pelo Ato Declaratório COFIS nº 17/2015, o qual, a propósito, foi mencionado pelas dd. Autoridades Fiscais no bojo do TVF e que orientou a escrituração das ECDs da Impugnante do ano-calendário em análise, o preenchimento dos campos 07, 08 e 09 dos registros I250 não são obrigatórios, o que significa dizer que o preenchimento de tais campos é, no final, opcional.

(ix) Demonstração da essência econômica das transações

Que as dd. Autoridades Fiscais alegam que, à luz do item 5, alínea (d) do Comunicado Técnico CTG 2001, aprovado pela Resolução CFC nº 1.299/2010, a escrituração em “Forma contábil” deve conter histórico que represente a essência econômica da transação, o que significa dizer, pois, que o lançamento, nessa parte, tem por objeto a suposta falta de demonstração da “essência econômica da transação” nos campos I250 das ECDs do ano-calendário de 2014;

Que, no caso, as dd. Autoridades Fiscais foram capazes de identificar, um a um, os lançamentos que diziam respeito às operações de empréstimo e de pagamento de juros entre a Impugnante e a empresa *Lotus*, haja vista que, de acordo com a leitura do item 70 do TVF, acabaram demonstrando que, com base em informações retiradas da própria ECD, conseguiram identificar perfeitamente a essência econômica das transações objeto do lançamento, até mesmo os valores envolvidos;

Que a interpretação dos registros e lançamentos I200 e I250 cujas essências econômicas não foram identificadas para as dd. Autoridades se revela absolutamente clara a partir da análise, conjunta, dos registros I200/I250 e do registro I050, que contém o Plano de Contas da sociedade, bem assim o formato dos lançamentos no Registro I050 seguiu estritamente o disposto no Manual e que, a partir da análise das partidas do lançamento nº 010051617, é possível identificar separadamente os valores e as respectivas rubricas e contrapartidas, que refletem a essência econômica das respectivas transações;

Que não há como entender pela ausência de clareza ou falta de identificação dos históricos que representem a essência econômica das transações, haja vista que as próprias dd. Autoridades Fiscais identificaram que o valor de R\$ 1.035.000.000,00 corresponde ao mútuo realizado com a empresa *Lotus*;

Que, com a mesma facilidade que se pode identificar as partidas que compõem o lançamento nº 010051617, todos os lançamentos da ECD da Impugnante seguem a mesma lógica, ou seja, todos os lançamentos e respectivas partidas da ECD da Impugnante relativas ao ano-calendário de 2014 respeitam precisamente as diretrizes do Manual;

Que ao inserir, no campo 08, descrição adicional de “Movimento do Mês” só reforça o fato de que aquele lançamento específico representa a variação mensal daquela conta, bem assim que, quanto ao procedimento adotado ao indicar, no campo 02 dos registros I200/I250, um código de plano de conta com condão de identificar a essência econômica da transação a partir da sua verificação com as informações do registro I050, trata-se de prática prevista tanto no artigo 1.083, parágrafo único do Código Civil, que dispõe que o uso de códigos na escrituração é permitido desde que tais códigos estejam devidamente registrados, como, também, no artigo 269, parágrafo único do RIR/99, do que se conclui, portanto, que resta claro que as informações constates da ECF refletem a essência econômica das transações realizadas.

- (x) O campo 03 do registro I200 foi preenchido corretamente em periodicidade permitida pela legislação

Que as dd. Autoridades Fiscais alegaram que “*todos os lançamentos foram feitos no final de cada mês, apesar dos contratos, aditivos e confirmações raramente serem efetuados no último dia de cada mês*”, de modo que, no final, acabaram concluindo que, ao registrar os fatos contábeis nas ECDs mensais, no último dia do período, a Impugnante teria infringido as regras

da ECD, sendo que, em nenhum momento, as dd. Autoridades identificaram precisamente quais seriam os atos que, no seu entendimento, deveriam ter sido registrados contabilmente em datas distintas do final do mês; e

Que o procedimento adotado pela Impugnante encontra amparo no artigo 1.184, § 1º o Código Civil, e, também, no próprio artigo 258, § 1º do RIR/99, de sorte que, tendo em vista que procedeu a escrituração de seus lançamentos, de forma individualizada, ao fim de cada mês, não há que se falar em qualquer infringência.

(xi) Falta de oferecimento de prazo para correção de eventual erro na ECD

Que, em caráter subsidiário, teve tolhido o seu direito à redução da multa nos moldes previstos no artigo 12, parágrafo único, inciso II da Lei nº 8.218/1991, já que, no caso, não foi dada a oportunidade do arrependimento posterior, de modo que, se o legislador estabeleceu a possibilidade de redução da multa no cenário em que o contribuinte corrige as inexatidões no prazo fixado em intimação, a Administração deve garantir que esse prazo seja concedido para fins de correção; e

Que a atividade cobrança tributária é vinculada, de modo que, se as dd. Autoridades Fiscais tivessem concedido o prazo para a correção do equívoco, nos termos do artigo 12, parágrafo único, inciso II da Lei nº 8.218/1991, a Impugnante teria tido a oportunidade de alterar suas ECDs e, ao fazê-lo, o *quantum* da penalidade regulamentar teria sido reduzido, bem assim que, se o dispositivo prevê a redução da penalidade na hipótese de correção no prazo fixado pela Fiscalização, é óbvio que tal oportunidade deve ser oferecida, obrigatoriamente, ao contribuinte, sob pena de nulidade ou vício na autuação, daí por que o auto de infração relativo a multa regulamente deve ser cancelado.

(xii) Da inviabilidade de exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória baseada em percentual

Que, ainda que as ECDs de 2014 estejam em perfeita consonância com a legislação, tem-se que a aplicação da penalidade prevista para tal situação, a qual, nos termos do artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991, impõe a aplicação de multa de % sobre o valor das operações, limitada a 1% do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração com informações incorretas, é manifestamente inconstitucional, já que, tratando-se de multa pelo descumprimento de obrigação acessórias, a relação sancionatória deveria se amoldar à medida da infração praticada;

Que não há razão para penalizar, de forma diversa, contribuintes que descumpriram uma mesma obrigação acessória, ou seja, o fato de que determinado contribuinte auferiu receita bruta superior a outro contribuinte não pode dar azo, por si só, a aplicação de uma penalidade mais gravosa, de modo que as alíquotas das penalidades relativas ao descumprimento de

obrigações acessórias devem ser impostas, apenas, a partir de patamares fixos, conforme o STF já dispôs ao reconhecer a Repercussão Geral do RE nº 606/101/PR; e

Que resta evidente que a penalidade prevista no artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991 deve ser afastada, haja vista que os critérios quantitativos eleitos para o cálculo dessa penalidade (alíquota incidente sobre a receita bruta) não representam a gravidade e/ou grau de reprovabilidade da conduta infracional.

(xiii) Afronta aos Princípios do não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade na aplicação da multa por atraso – erro na ECD com base no valor da receita bruta

Que a imposição de penalidades tributárias e, inclusive, a exigência de multa regulamentar deve observar os princípios do não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade, já que, afinal, a obrigatoriedade de apresentação dos registros contábeis relativos à ECD não guardam relação direta com a obrigação principal, podendo-se observar, pois, que tal entendimento encontra amparo na própria jurisprudência do STJ que, na ocasião do julgamento do REsp nº 539/084/SP, fixou a tese de que a cobrança da multa por descumprimento de obrigação acessória que não seja do interesse da arrecadação ou da fiscalização, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN, não deve prevalecer; e

Que a penalidade prevista no artigo 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991, a qual, aliás, é calculada à razão de 1% sobre a receita bruta do ano-calendário de 2014 deve ser afastada por cabal afronta aos princípios do não-confisco, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade.

Com base em tais alegações, a *IBM Brasil* pleiteou pelo cancelamento integral da autuação fiscal, uma vez que, no seu entendimento, (i) a dedutibilidade das despesas com juros, para fins fiscais, restou devidamente comprovada, bem assim que (ii) não existiam equívocos relativos ao preenchimento da ECD que justificassem a aplicação da multa regulamentar. Subsidiariamente, a empresa pleiteou, ainda, e quanto a exigência do IRPJ e da CSLL, pela impossibilidade de cobrança de juros e multas sobre os valores de IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 100, parágrafo único do CTN, e, também, pela impossibilidade de cobrança de multa isolada, e, ainda, e quanto à exigência da multa regulamentar, (i) que fosse declarada nula por não ter sido dada a oportunidade de regularização prévia e/ou (ii) que não fosse aplicada por não guardar proporcionalidade com a falha cometida e, também, por afrontar os princípios do não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade.

Os autos foram encaminhados à Autoridade julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada pela *Ibm Brasil* fosse apreciada. E, aí, em Acórdão de nº 03-90.846 (fls. 1.432/1.459), a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DF entendeu por julgar a Impugnação integralmente procedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

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

Ano-calendário: 2014

SUBCAPITALIZAÇÃO. REGIME FISCAL PRIVILEGIADO.

É inaplicável, no ano de 2014, as regras dos arts. 25 e 26 da Lei 12.249/10 às *holding companies* constituídas nos Países Baixos, pois o ADE RFB nº 3/2015, que revogou o ADE RFB nº 10/2010, tem eficácia *ex nunc*, por força do disposto no parágrafo único do art. 4º da IN RFB nº 1.530/14.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

MULTA ISOLADA - ERRO ESCRITURAÇÃO DA ECD

Há que ser cancelada a multa regulamentar se, antes de lavrar o auto de infração, a Autoridade Fiscal não intima o contribuinte a cumprir com a obrigação dentro de um prazo que também deve ser fixado na intimação, conforme previsto no inciso II do parágrafo único do art. 12 da Lei 8.218/91, pois, assim agindo, o Fisco negou ao contribuinte o direito de ver reduzida a multa, nos termos do referido dispositivo legal.

A omissão ou a incorreção na prestação da informação a que alude o art. 12, II, da Lei nº 8.218/91 é aquela que não observa as normas de apresentação estabelecidas pela Receita Federal. Há que se cancelar a multa se o auto de infração não aponta exatamente qual o capítulo e item infringido do Manual Orientação aprovado pelo Ato Declaratório Executivo da COFIS, mormente quando se verifica que a Fiscalização foi capaz de identificar os lançamentos que diziam respeito às operações de empréstimo e de pagamento de juros sob investigação.

Impugnação Procedente.

Crédito Tributário Exonerado.”

A 4ª Turma da DRJ/BSB acabou decidindo por exonerar integralmente os créditos tributários de IRPJ, no montante de R\$ 224.961.445,78, e de CSLL, na quantia de R\$ 74.173.063,33, e, também, a exigência da multa regulamentar que, a rigor, havia sido formalizada na importância de R\$ 83.228.533,77. Com efeito, e tendo em vista que o crédito tributário foi integralmente exonerado, houve a interposição do Recurso de Ofício a este E. CARF, nos termos do que determina o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado, ainda, com as disposições normativas previstas na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Em 30/04/2020, a empresa *IBM Brasil* tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 03-90.846 através de sua Caixa Postal, conforme se verifica dos Termos de fls. 1.468/1.469, mas, no final, acabou não apresentando qualquer manifestação recursal.

Através do Despacho de fls. 1.476, os autos foram encaminhados para inclusão em lote de sorteio e, na sequência, foram distribuídos a este Relator.

Na sequência, a *IBM Brasil* entendeu por apresentar Manifestação de fls. 1479 em que solicitou a juntada dos Pareceres técnico-jurídicos elaborados pelos Professores Eduardo Flores e Sérgio André Rocha, que, a propósito, encontram-se colacionados, respectivamente, às fls. 1.505/1.528 e 1.530/1.580.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

1. Juízo de Admissibilidade do Recurso de Ofício

De início, examina-se se o Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 4ª Turma da DRJ/BSB no bojo do Acórdão nº 03-90.846 se enquadra na hipótese prevista artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, que dispõe que *“a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda”*.

À época em que o Acórdão nº 03-90.846 foi prolatado vigia a Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, de 03 de janeiro de 2008, que estabelecia que o recurso de ofício deveria ser proposto quando houvesse a exoneração do sujeito passivo em valor superior de R\$ 2.500.000,00, sendo que, recentemente, foi publicada a Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, que acabou alterando o limite de alçada do Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00. Confira-se:

“Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (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).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.” (grifei).

A rigor, registre-se que a análise do limite de alçada para fins de cabimento do Recurso de Ofício deve ser realizada não tendo por base o momento em que a Autoridade julgadora de 1ª instância prolatou o Acórdão e exonerou o crédito ou parte do crédito tributário em discussão, mas, sim, o momento em que este E. CARF estiver por apreciar o Recurso, aplicando-se, pois, o limite de alçada vigente à época da apreciação do recurso pela autoridade julgadora de 2ª instância, conforme preceitua a Súmula CARF nº 103¹.

Considerando, pois, que a 3ª Turma da DRJ/BSB concluiu por exonerar integralmente os créditos tributários de IRPJ, no montante de R\$ 224.961.445,78, e de CSLL, na

¹ Cf. Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

quantia de R\$ 74.173.063,33, e, também, a exigência da multa regulamentar que, a rigor, havia sido formalizada na importância de R\$ 83.228.533,77, e que, portanto, o valor ultrapassa e muito o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, devo conhecer do Recurso de Ofício o qual, a rigor, será analisado oportunamente.

2. Do objeto da lide

2.1. Da Dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e CSLL dos juros sobre mútuos tomados da holding *Lotus*

2.1.1. A aplicação do ADE nº 10/2010 e a suspensão dos efeitos dos Países Baixos da lista de regimes fiscais privilegiados

Conforme acima relatado, a Fiscalização entendeu que os juros pagos pelo sujeito passivo à *Lotus* seriam indedutíveis do IRPJ e CSLL do período, de modo que deveriam ter sido adicionados ao Lucro líquido e à base de cálculo da Contribuição. A propósito, veja-se que os juros decorreriam de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo, ao longo dos anos de 2012 a 2014, com reflexos para o ano de 2014, com a finalidade de desenvolver as suas atividades relacionadas à distribuição/comercialização de equipamentos de informática e de programas de computador. Além desta motivação, os recursos tomados teriam sido utilizados para fomentar a atividade do *Banco IBM S.A.*, empresa do Grupo IBM.

Analisando-se o TVF e o Acórdão de impugnação, conclui-se que não houve questionamento quanto às taxas de remuneração, nem quanto à necessidade, usualidade e normalidade das despesas. A presente autuação não tem como base as regras de *transfer pricing* e nem tampouco as regras gerais de dedutibilidade. Segundo a Fiscalização, a indedutibilidade dos juros decorreria (i) das *regras de subcapitalização* (limite quanto ao montante do empréstimo) e (ii) das *regras especiais de dedutibilidade* das despesas em virtude de o credor estar submetido a Regime Fiscal Privilegiado, as quais estavam previstas, respectivamente, nos artigos 25 e 26 da Lei nº 12.249/2010. Veja-se (fls. 9 do TVF):

“37 Por todas as informações e documentos prestados, restou claro a fiscalização que a fiscalizada, apesar de ter comprovado por meio de contratos de mútuo a existência dos empréstimos e por meio dos contratos de câmbio o adimplemento de suas despesas, não foi capaz de comprovar que sua mutuante holandesa exerceu atividade substantiva.”

No entendimento da Autoridade lançadora, a *Lotus* (empresa vinculada à autuada) seria uma *holding* situada no Reino dos Países Baixos que não exerceria atividade econômica substantiva e gozaria de regime fiscal privilegiado, de acordo com o artigo 2º, inciso IV da Instrução Normativa RFB nº 1037/2010. *In verbis*:

“Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010

Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:

IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de **holding company que não exerçam atividade econômica substantiva**; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1045, de 23 de junho de 2010)”

A despeito da empresa fiscalizada ter fornecido provas da existência dos empréstimos por meio de contratos de mútuo e do cumprimento de suas obrigações financeiras por intermédio dos contratos de câmbio, a Autoridade acabou concluindo que o sujeito passivo não teria provado que a *Lotus* (mutuante) exerceria atividade econômica substantiva. Ao contrário, toda a documentação apresentada indicaria, de acordo com as razões expostas pela Autoridade no TVF, que a mutuante não possuiria a capacidade operacional necessária para realizar as operações de mútuo que estariam sob investigação. Portanto, a empresa holandesa existiria apenas no papel, sem uma presença operacional real.

Ou seja, a Acusação fiscal está centrada na premissa de que a autuada não teria sido capaz de comprovar a dedutibilidade do IRPJ e da CSLL das despesas relacionadas às operações realizadas com sua vinculada situada na Holanda, membro do Reino dos Países Baixos. Daí que a Fiscalização entendeu que a fiscalizada não teria conseguido comprovar nem que a mutuante situada no Reino dos Países Baixos possuiria capacidade operacional, nem que exerceria atividade econômica substantiva.

E, aí, ao julgar a Impugnação do sujeito passivo, a 4ª Turma da DRJ/BSB entendeu que os artigos 25 e 26 seriam inaplicáveis ao ano de 2014, pois, à época dos fatos geradores, estaria vigente o Ato Declaratório Executivo RFB nº 10/2010, que somente teria sido revogado em 2015 pelo Ato Declaratório Executivo RFB nº 3/2015, cuja eficácia seria *ex nunc*. É dizer, nos termos do que restou consignado no Acórdão de impugnação, a mutuante, à época dos fatos, não estava submetida a regime fiscal privilegiado. Do voto condutor do Acórdão recorrido, extrai-se a seguinte fundamentação:

“No caso em tela, está patente que o ADE RFB nº 3/2015, em verdade, cassou o ADE RFB nº 10/2010, impedindo-o de continuar a surtir os seus efeitos, mas não o desconstituiu, mesmo porque o ADE RFB nº 10/2010 não era ilegal na sua origem. Outra não foi a orientação da Receita Federal do Brasil, como bem lembrou a impugnante, pois o parágrafo único do art. 4º da IN RFB nº 1.530/14 não deixa dúvida sobre a eficácia *ex nunc* do ADE RFB nº 3/2015 (...).”

Diante disso, a 4ª Turma da DRJ/BSB entendeu que, em 2014, os efeitos da inclusão dos Países Baixos na lista de nações com regime fiscal privilegiado foram temporariamente suspensos no que diz respeito às empresas constituídas sob a estrutura de *Holding Company*, nos termos do que restou estipulado na Instrução Normativa RFB nº 1037/2010.

Nesse contexto, a Autoridade julgadora acabou dando provimento à pretensão do sujeito passivo neste ponto e, inclusive, julgou prejudicado o segundo ponto, atinente à comprovação do exercício de atividade econômica substantiva pela mutuante *Lotus*.

Está em julgamento, pois, o Recurso de ofício, o qual deve ser desprovido nos seguintes termos:

Como dito acima, a indedutibilidade dos juros decorreria (i) das *regras de subcapitalização* e (ii) das *regras especiais de indedutibilidade* das despesas, previstas, respectivamente, nos artigos 25 e 26 da Lei nº 12.249/2010. Confira-se:

“Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010

Art. 25. Sem prejuízo do disposto no art. 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil à pessoa física ou jurídica residente, domiciliada ou constituída no exterior, em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente serão dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, quando se verifique constituírem despesa necessária à atividade, conforme definido pelo art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, no período de apuração, atendendo cumulativamente ao requisito de que o valor total do somatório dos endividamentos com todas as entidades situadas em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado não seja superior a 30% (trinta por cento) do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica residente no Brasil.

Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente: (...).” (grifei).

Numa e noutra hipótese, tem-se que a aplicação das duas regras de indedutibilidade (*regras de subcapitalização e regras especiais de indedutibilidade*) estão condicionadas, *in concreto*, à condição da mutuante como sujeita a regime fiscal privilegiado, condição esta afastada pela 4ª Turma da DRJ/BSB, de acordo com o ADE RFB nº 10/2010.

A Lei 12.249/2010 restringe a possibilidade de dedução, do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas com juros que são pagos a entidades com as quais a empresa mantém vínculo no exterior, bem como a indivíduos ou entidades jurídicas residentes em jurisdições com tratamento fiscal privilegiado. Essas medidas se aplicam a operações financeiras passivas, nas quais a empresa brasileira atua como devedora ao captar recursos no exterior, desproporcionalmente em relação ao seu patrimônio líquido, com o objetivo de obter benefícios fiscais. A norma é antiabusiva e visa a afastar uma economia tributária que é considerada presumivelmente abusiva pelo legislador, o que está evidenciado na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 472/2009, convertida na aludida lei.

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos²,

“(…) a Lei nº 12.249/2010 introduziu as regras de subcapitalização no direito tributário brasileiro com o objetivo de limitar a dedução, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de despesas com juros pagos ou creditados a partes vinculadas no exterior, bem como a pessoas físicas ou jurídicas residentes em jurisdição com tributação favorecida ou em regime fiscal privilegiado. Trata-se, portanto, de normas jurídicas dirigidas às operações financeiras passivas, nas quais a pessoa jurídica no Brasil figura como devedora em virtude da captação de recursos no exterior, em desproporção ao seu patrimônio líquido, para a obtenção de vantagem fiscal.

A Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória nº 472/2009, convertida na Lei nº 12.249/2010, destaca o propósito antielisivo da lei, cujo objetivo consiste em evitar a economia tributária correspondente à diferença de alíquota entre o IRRF

² SANTOS, Ramon Tomazela. O imposto de renda e as regras de subcapitalização. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 59.

incidente sobre os juros decorrentes do contrato de mútuo e o impacto da dedução da respectiva despesa na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Como condição de aplicabilidade dos artigos 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996, bem como dos artigos 25 e 26 da Lei 12.249/2010, a Receita Federal relaciona na Instrução Normativa RFB nº 1037/2010 países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Tal relação, portanto, está conectada com os ideais de cognoscibilidade (*conhecimento do direito*), confiabilidade e calculabilidade, pois seria inadmissível atribuir ao contribuinte a tarefa de verificar, no direito doméstico de cada jurisdição, a existência de tributação favorecida ou de regimes privilegiados, sendo igualmente inadmissível emprestar efeitos retroativos a uma lista publicada após a realização dos fatos geradores. A *black list* da Instrução Normativa está, assim, ligada ao princípio da legalidade e ao princípio da segurança jurídica, nas suas dimensões estática e dinâmica (o direito deve ser cognoscível, confiável e calculável)³.

No caso em apreço, confira-se que, quando da realização dos fatos geradores (2014), estava em vigor o ADE RFB nº 10/2010, que havia suspenso a inclusão dos Países Baixos da relação de países detentores de regime fiscal privilegiado constante da Instrução Normativa RFB nº 1037/2010. Tal Ato somente veio a ser revogado em 2015, quando da edição do ADE RFB nº 3/2015, ou seja, após a realização dos fatos geradores (2014) e a celebração dos contratos (2012 a 2014), o que, evidentemente, suscita a questão da inaplicabilidade do último Ato Declaratório, visto que não se pode exigir que o sujeito passivo tivesse pautado sua conduta em norma ainda inexistente. Isto é, nem mesmo há necessidade de adentrar-se na discussão da taxatividade ou não da *black list*, pois, no caso concreto, a Holanda não figurava, conforme entendimento do próprio Fisco, na lista de países com regime fiscal privilegiado, tendo em vista que, quando da celebração dos contratos e da realização do fato impositivo, ainda estava em vigor aquele outro ADE.

A alegação da Fiscalização de que o ADE RFB nº 3/2015 teria efeitos retroativos viola o próprio conteúdo do citado Ato, segundo o qual ele entrou em vigor na data de sua publicação, bem como o disposto no parágrafo único do artigo 4º da IN RFB /2015, segundo o qual o resultado do pedido de revisão produzirá efeitos a partir da data de publicação, no Diário Oficial da União, do ADE. Quer dizer, no caso em tela, houve violação, por parte da Fiscalização, do princípio da legalidade, em decorrência da violação expressa ao ADE e à redação constante na Instrução Normativa, a qual é de observância obrigatória pelos Auditores fiscais da Receita Federal do Brasil. É incabível a aplicação retroativa do novo normativo, pois o “*resultado do processo de análise produzirá efeitos a partir da data de publicação de Ato Declaratório Executivo revogando o ato concessivo do efeito suspensivo ou da Instrução Normativa atualizando a lista de jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados*”⁴. Foi, igualmente, frustrado o princípio da segurança jurídica, pois, como asseverado anteriormente, o direito deve ser cognoscível, confiável e calculável.

Logo, entendo por negar provimento ao Recurso de Ofício sem a necessidade de adentrar-se no exame da existência da atividade econômica substantiva e da capacidade operacional da *Lotus*. Tais matérias, a propósito, não foram julgadas pela 3ª Turma da DRJ/BSB, já que, no caso, foram consideradas prejudicadas ante o acolhimento da primeira matéria acima, prejudicial àquelas outras. Com efeito, se a *Lotus* não era uma entidade submetida a regime fiscal

³ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019.

⁴ Tomazela, Ramon O imposto de renda e as regras de subcapitalização / Ramon Tomazela. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2023, p. 94.

privilegiado, realmente não é necessário cogitar-se de sua substância econômica e/ou de sua capacidade operacional.

2.2. Da inexistência de informações inexatas, incompletas ou omitidas na Escrituração Contábil Digital – ECD

Segundo o TVF, as informações contábeis fornecidas através da Escrituração Contábil Digital (ECD) estariam incorretas, incompletas ou omissas. A autoridade administrativa não especificou se o suposto erro se encaixaria na categoria de incorreção, incompletude ou omissão, limitando-se a mencionar essas três características. Nesse contexto, exigiu-se a aplicação da multa de acordo com o artigo 57, inciso III, alínea "a", da Medida Provisória 2.158-35/2001, com a redação da Lei nº 12.873/2013.

Basicamente, a Autoridade Fiscal concluiu que incluir a descrição movimento do mês em alguns lançamentos contábeis resultaria em uma informação contábil deficiente ou incompleta. Além disso, o TVF asseverou que os lançamentos eram efetuados no último dia do mês, sem observar a data apropriada.

Também neste ponto foi julgada procedente a impugnação da contribuinte, tanto porque a DRJ entendeu que a fiscalização deveria ter intimado o infrator para retificar ou prestar as informações omitidas nos termos do parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 8.218/91, quanto porque decidiu que a contribuinte não teria praticado qualquer infração.

Com razão a DRJ.

Inicialmente, vale rememorar que a Autoridade Fiscal teria identificado supostos problemas fiscais relacionados à indedutibilidade dos juros provenientes daquele passivo com uma parte relacionada exatamente com base nas informações retiradas dos lançamentos contábeis ora mencionados, o que, de certa forma, fragiliza a acusação fiscal no tocante à ECD. Noutro giro, todas as informações necessárias para obter uma compreensão precisa do evento econômico estavam claramente apresentadas no lançamento contábil, o qual não deve ser interpretado exclusivamente com base em seu histórico. O simples fato de o histórico conter a descrição movimento do mês não distorceu e nem prejudicou a informação, tanto é que ela serviu de base para a lavratura do Auto de Infração para a cobrança do IRPJ e da CSLL.

O conteúdo informativo contábil não se limita ao histórico do lançamento contábil. Para obter uma compreensão abrangente do evento econômico registrado e apresentado pela contabilidade, é necessária uma análise de todos os demais dados contidos no lançamento. No presente caso, e como acima asseverado, foi possível à auditoria da Receita Federal obter uma compreensão abrangente da informação contábil que se buscou comunicar por meio do lançamento. O arquivo não paginável elaborado pela Autoridade Fiscal evidenciou que se tratava de um passivo adquirido com parte relacionada. Essa informação pôde ser discernida diretamente do arquivo. Além disso, da própria subconta foi possível retirar a informação atinente ao evento econômico.

As contas contábeis mostram o registro de um empréstimo (ou juros, visto que há distinção entre essas categorias em cada subconta) com uma parte relacionada localizada no exterior. A análise completa do lançamento contábil foi suficiente para identificar o evento econômico, dispensando a necessidade de examinar o histórico da transação em si.

Acrescente-se, também, que os campos 07, 08 e 09 dos registros I250 são, nos termos do Manual da ECD, de preenchimento facultativo.

Outrossim, como bem exposto no acórdão de impugnação, a frequência dos lançamentos contábeis pode ser mensal, conforme previsto no § 1º do artigo 1.184 do Código Civil, que permite a utilização de uma escrituração resumida do Diário, desde que os totais não ultrapassem um período de trinta dias, especialmente para contas com operações numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento. Para adotar essa prática, é necessária a utilização de livros auxiliares devidamente autenticados para registro individualizado e a conservação dos documentos que permitam a verificação adequada, ao passo que a Fiscalização não identificou nenhuma violação de itens do Manual de Preenchimento (conforme aprovado pelo Ato Declaratório Executivo Cofis nº 17/15) e também não investigou se a contribuinte estaria cumprindo as disposições do Código Civil relativas aos livros auxiliares.

Por fim, a regra do inciso II do parágrafo único do artigo 12 da Lei 8.218/1991 é suficientemente descritiva, abrangente e decisiva, no sentido de determinar que as multas “*serão reduzidas*” a 75% se o sujeito passivo cumprir a obrigação no prazo a ser fixado em intimação. A redação do dispositivo legal não deixa margem para dúvidas, pois estabelece, ao mesmo tempo, um direito para o contribuinte e um dever para a fiscalização, dever este concernente à necessidade de intimação para que o sujeito passivo forneça as informações ou corrija a ECD dentro de determinado prazo. Denota-se, facilmente, que essa regra está de acordo com o princípio da cooperação, o qual tem regido cada vez mais a relação entre o Fisco e o contribuinte (*cooperativa compliance*).

Como bem exposto no acórdão ora impugnado, a leitura conjunta do inciso I (hipótese de inexistência de instauração de procedimento de ofício) e do inciso II (hipótese de existência de procedimento de ofício em curso) do parágrafo único do artigo 18 supramencionado revelam que, no curso do procedimento fiscal, a multa pode ser reduzida a 75% do seu valor, desde que o contribuinte seja intimado e, no prazo estipulado na intimação, corrija a informação incorreta ou forneça aquela que tenha sido omitida.

Não se pode conceber que o poder de o contribuinte reduzir a multa seja deixado ao critério da Fiscalização, uma vez que, de acordo com o direito vigente, não deve haver margem para discricionariedade na aplicação de multas por descumprimento de obrigações acessórias (a atividade de lançamento é vinculada à lei). Portanto, se houver identificação de incorreção ou omissão nos registros digitais, a Fiscalização tem o dever de notificar o contribuinte para efetuar as correções ou fornecer as informações omitidas. Caso contrário, sob que circunstância o contribuinte poderia exercer o direito de reduzir a multa a 75%?

Sendo assim, embora o sujeito passivo esteja equivocado quanto ao argumento da inconstitucionalidade da multa, já que tal argumento não pode ser acolhido na esfera administrativa ante o óbice estabelecido na Súmula CARF nº 2, os demais argumentos da impugnação, que foram acolhidos pela DRJ, devem ser mantidos nesta instância, negando-se, assim, provimento ao Recurso de ofício.

3. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, conheço do Recurso de Ofício e, no mérito, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega