



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.730937/2014-12
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.242 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 9 de agosto de 2022
Recorrente JAEPEL PAPÉIS E EMBALAGENS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS FINANCEIRAS. NECESSIDADE. A alegação fiscal acerca da existência de aplicações financeiras em montantes significativamente superiores aos valores captados, por si só, não ampara a glosa, por desnecessidade, de despesas com pagamento de juros a sócios da pessoa jurídica. RETORNO. Superado o fundamento adotado no acórdão recorrido para manutenção da exigência, os autos devem retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos de defesa do sujeito passivo contra os demais fundamentos arrolados na acusação fiscal para a glosa.

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

A partir do ano-calendário 2007, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Os conselheiros Livia De Carli Germano e Carlos Henrique de Oliveira conheciam do recurso em maior extensão. No mérito, acordam em: (i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento; e (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso com retorno dos autos ao colegiado a quo para exame do segundo fundamento da autuação e dos respectivos argumentos de defesa, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira que dava provimento sem retorno.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por JAEPEL PAPÉIS E EMBALAGENS S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1401-004.122, na sessão de 21 de janeiro de 2020, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Exercício: 2010, 2011

PRELIMINAR. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE NOVAS PROVAS. QUESTÃO PREJUDICADA.

A questão resta prejudicada na medida em que esta TO já acatou as provas e converteu o processo em diligência para sua análise adequada.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA PELA DRJ. INOCORRÊNCIA.

O processo administrativo tributário é informado pelo princípio do livre convencimento motivado, o qual permite ao julgador que analise o caso concreto à luz da legislação pertinente e firme seu convencimento a partir da prova constante dos autos, devendo relatar os fundamentos de sua decisão e os motivos que o levaram a determinada conclusão.

Estando a DRJ convencida que o processo estava pronto para julgamento não teria porque convertê-lo em diligência. Não se trata de um direito subjetivo do contribuinte.

PRELIMINAR DE NULIDADE. FALTA DE ANÁLISE DE TODAS AS PROVAS PELA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A DRJ fez uma análise minuciosa dos elementos de prova apresentados, dentro do que entendia necessário à sua convicção. Ademais, é firme a jurisprudência do STJ no sentido de que o julgador não é obrigado a enfrentar todas as razões ou fundamentos de defesa.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE.

A Lei Complementar n.º 160/2017 tem aplicação aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados. Em seu art. 9º, determina que os incentivos e os

benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. Estando o Auto de Infração fundamentado tão somente na tese de que os benefícios recebidos pela Contribuinte teriam a natureza de subvenção para custeio e, cumpridas as formalidades exigidas pela Lei Complementar nº 160/2017, mormente em seus arts. 3º e 10, deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

GLOSA DE DESPESAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado. Mesmo assim a diligência realizada acabou por analisar de forma completa toda a documentação do contribuinte, o que levou ao acolhimento parcial do recurso no mérito.

TESTE DE IMPAIRMENT. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não existe previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de Impairment” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período. Além disso, por determinação do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, essa despesa não terá reflexo fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

GLOSA DE DESPESAS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO PARCIAL

Logrando êxito a Recorrente, após a realização de exaustiva diligência, em comprovar parcialmente a existência das despesas e sua possibilidade de dedutibilidade, deve ser dado provimento parcial ao recurso.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR.

Deve ser indeferido o requerimento de diligência quando o julgador está convencido que os autos estão prontos para julgamento.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS. NOVA REDAÇÃO DADA PELA MP 351/2007. APLICÁVEL À FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS A PARTIR DA COMPETÊNCIA DE DEZEMBRO DE 2006. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007, a multa isolada, com cominação específica, incide sobre valor não recolhido de estimativa mensal independentemente de tributo devido no ajuste anual. Já a multa de ofício incide acerca da falta ou insuficiência de pagamento do tributo devido. São duas materialidades distintas: aquela, refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado (violação do dever legal de antecipar pagamento de tributo) e, esta, pelo não pagamento de tributo devido, ajuste anual, mormente pelo não oferecimento à tributação de receitas tributáveis. Em qualquer caso, a aplicação das penalidades decorre de atividade repressiva de fiscalização.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas, desde que a exigência não se refira a infrações ocorridas na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo

fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2010 e 2011 a partir da constatação de *despesas financeiras não comprovadas relativas a mútuos*, além de outras exclusões indevidas e glosas de custos e despesas. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 827/888). O Colegiado *a quo*, por sua vez, depois de converter o julgamento em diligência nos termos da Resolução n.º 1401-000.517 (e-fls. 27872/27888) **Lívia relatora**, deu provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos (e-fls. 28444/28495):

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) afastar a glosa de exclusões a título de doações e subvenções para investimento; (ii) acatar as conclusões constantes do Relatório de Diligência de e-fls. 28.143/28.167, para excluir da base cálculo dos tributos os valores relativos às demais glosas de exclusões, de despesas e de custos, determinando que o lançamento seja readequado conforme tais disposições; (iii) igualmente determinar que seja excluído da base de cálculo do lançamento o valor de R\$1.783.689,19 relativo a gastos considerados em edificações; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelso Kichel.

Os autos do processo foram remetidos à PGFN, que os restituiu sem interposição de recurso especial (e-fl. 28497).

Cientificada em 17/07/2020 (e-fls. 28527), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 23/07/2020 (e-fls. 28529/28544), rejeitados em exame de admissibilidade porque manifestamente improcedente a alegação de omissão quanto à apreciação de provas, bem como de omissão de exame de legislação *inexistente à data da prolação do acórdão embargado* (e-fls. 28548/28554).

Tendo conhecimento da rejeição dos embargos em 26/08/2020 (e-fl. 28562), a Contribuinte interpôs recurso especial em 10/09/2020 (e-fls. 28563) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 28682/28698, do qual se extrai:

No recurso, o contribuinte alega a existência de divergência jurisprudencial no que respeita as seguintes matérias:

Divergência I: “prevalência da verdade material”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 1302-003.427 e n.º 203.11.384.

Divergência II: “dedutibilidade da despesa considerada necessária”

Paradigmas indicados: Acórdão n.º 9101-001.394 e n.º 1201-000.984.

Divergência III: “cumulação das multas isolada e de ofício”

Paradigma indicado: Acórdão n.º 1301-004.304.

Isto posto, passa-se à exposição e análise das divergências alegadas.

1ª Divergência: “prevalência da verdade material”

[...]

Assim, seja porque o recurso especial não está voltado à mera reapreciação de provas, seja porque igualmente não se presta à correção de pretensos erros ou ao saneamento de supostos vícios relativos à análise de provas (cuja existência, aliás, foi expressamente refutada pelo despacho que integra a decisão recorrida), também por esta razão não se afigura admissível o recurso especial com relação a esta matéria (violação ao princípio da verdade material).

2ª Divergência: “dedutibilidade da despesa considerada necessária”

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência, sic:

“No que tange à **Divergência 2 - O conceito de despesa necessária - deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem o exercício de juízo de valor**, a RECORRENTE demonstrou que a glosa de despesas financeiras só poderia prosperar se restasse comprovado que os recursos tomados não foram direcionados para as atividades da empresa, não cabendo juízo de valor sobre a necessidade ou não das referidas despesas.

Ocorre que, nos presentes autos não se comprovou que a RECORRENTE não aplicou os recursos em suas atividades. Muito pelo contrário, isso em nenhum momento foi questionado! As alegações restringem-se ao fato de que, no período em que contraiu parte dos mútuos, a RECORRENTE possuía recursos financeiros próprios aplicados, o que levou o agente fiscal a firmar juízo de valor quanto à desnecessidade dos mútuos contraídos com terceiros.

O v. acórdão recorrido, por sua vez, equivocadamente manteve esse mesmo juízo de valor para considerar que os mútuos referentes aos anos de 2010 e 2011 seriam desnecessários, o que não se pode admitir.

Ora, a posição consignada no v. acórdão recorrido se afasta fundamentalmente de outros julgados proferidos pelo CARF, **nos quais é possível verificar que os aspectos subjetivos das decisões gerenciais não importam para se determinar se uma despesa é, ou não, dedutível para fins fiscais**. A análise da liberalidade deve ser objetiva e restrita a identificar despesas incorridas em favor de terceiros, estranhas aos objetivos sociais da empresa.

Mais uma vez, para melhor demonstrar a divergência, a RECORRENTE apresenta abaixo quadro sinótico com cotejo analítico dos acórdãos confrontados, transcrevendo os principais trechos onde se identifica a existência de divergência interpretativa acerca da aplicação do conceito de despesa necessária.”

[...]

Como se verifica dos trechos dos paradigmas acima, a glosa de despesas financeiras só pode prosperar se restar comprovado que os recursos tomados não foram direcionados para as atividades da empresa, não cabendo ao Fisco determinar qual a forma de captação ou aplicação que a empresa deve ou não realizar. Veja-se, portanto, que tais acórdãos divergem totalmente do entendimento exarado pelo acórdão recorrido e, assim, também quanto à essa matéria mostra-se cabível o presente recurso especial.”

Passo à análise.

Neste caso, nada obstante a leitura do inteiro teor dos paradigmas acostados não corroborem, com a devida vênia, integralmente a tese esposada pela recorrente (no sentido de que a análise da dedutibilidade da despesa incorrida com juros por mútuos tomados junto aos sócios deveria restringir-se apenas à desconsideração daquelas despesas incorridas que fossem “*estranhas aos objetivos sociais da empresa*”), fato é

que, mesmo assim, a divergência jurisprudencial restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto no acórdão recorrido quanto nos dois paradigmas apresentados, encontra-se sub judice uma mesma questão fática, qual seja, a circunstância de o contribuinte ter tomado empréstimos junto aos seus sócios ao mesmo tempo em que, de outra banda, possuía aplicações financeiras (cujos juros auferidos são sempre, invariavelmente, menores do que aqueles pagos na outra ponta, ou seja, aos sócios) em montante muito superior ao dos empréstimos tomados.

Os seguintes excertos dos votos vencedores dos acórdãos paradigmáticos evidenciam este fato:

“O único questionamento levado a efeito pelo Fisco diz respeito a desnecessidade dos recursos captados pela contribuinte – os quais geraram despesas financeiras que resultaram em uma redução indevida no lucro líquido do exercício – pelo fato de a empresa possuir recursos em valor equivalente alocados em aplicação no mercado financeiro.” (Acórdão n.º 9101-001.394)

“[...] em primeiro lugar é de se dizer não foi posta pelo auditor a questão, levantada pela recorrente, acerca do cumprimento dos requisitos contidos no Parecer Normativo CST n.º 138/75. Em outras palavras, não foi a falta de observância daqueles requisitos que levou o auditor a glosar as despesas com pagamento de juros aos acionistas da ora recorrente, e sim a **alegada desnecessidade de pagamento de juros frente à folga de caixa de que dispunha a empresa.**” (Acórdão n.º 1201-000.984, voto do relator, vencedor quanto a esta matéria, nada obstante vencido em outra)

E no acórdão recorrido, consoante os excertos acima transcritos pela própria recorrente, o fundamento utilizado pelo conselheiro relator, vencedor quanto a este ponto, para manter a glosa das despesas foi justamente o fato de que *“o contribuinte tomou empréstimo de 1,61% do montante que tinha aplicado e defende que o mesmo foi necessário”, mas que “não há como defender que tais mútuos eram necessários”*.

Tal decisão diverge daquela contida nos paradigmas apresentados, nos quais, sob distintas análises ali levadas a efeito, questão fática semelhante restou decidida favoravelmente aos contribuintes, cancelando-se a glosa das despesas.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

3ª Divergência: “cumulação das multas isolada e de ofício”

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência:

“Em que pese o voto do i. relator ter sido vencido quanto a essa matéria, fato é que esse entendimento está em consonância com outros julgados desse E. CARF, razão pela qual deve prevalecer sobre o voto vencedor.

[...]

Como se denota do paradigma acima, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Portanto, cabível o recurso especial quanto a esse ponto.”

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente, e de fato pode ser comprovada pelo simples confronto entre as ementas dos acórdãos paradigmas e do acórdão recorrido. A questão é de caráter eminentemente jurídico.

Em ambos os casos (recorrido e paradigmático) analisou-se a exigência fiscal de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, relativa a fatos geradores ocorridos após o advento da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007,

em concomitância à exigência da multa de ofício proporcional sobre o valor do tributo devido.

E, enquanto o acórdão recorrido manteve a exigência fiscal, o acórdão paradigmático afastou a referida exigência.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo JAEPEL PAPÉIS E EMBALAGENS S/A, com relação às matérias “*despesas financeiras mútuos com sócios – necessidade da despesa*” e “*multa isolada por falta de recolhimento de estimativas – concomitância*”. (*destaques do original*)

A Contribuinte apresentou agravo contra ao seguimento parcial, mas seguiu-se sua rejeição conforme e-fls. 28764/28770).

A Contribuinte historia as ocorrências do processo, destacando que sempre buscou demonstrar que *possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos de intimação que resultaram nas autuações*. Observa que, desde a contestação do relatório de diligência promovida por determinação deste Conselho, ressalta que *diversos documentos deixaram de ser analisados pela i. Auditora Fiscal*, refere a oposição de embargos de declaração e sua rejeição, e passa à demonstração dos dissídios jurisprudenciais.

Depois de discorrer sobre a primeira matéria (prevalência da verdade material), que não teve seguimento, a Contribuinte aborda a “*Divergência 2 – O conceito de despesa necessária – deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem o exercício de juízo de valor*”, observando que a glosa somente poderia subsistir *se restasse comprovado que os recursos tomados não foram direcionados para as atividades da empresa*. E, nestes autos, *isso em nenhum momento foi questionado*, afirmando-se apenas que a Contribuinte *possuía recursos financeiros próprios aplicados, o que levou o agente fiscal a firmar juízo de valor quanto à desnecessidade dos mútuos contraídos com terceiros*.

O acórdão recorrido *manteve esse mesmo juízo de valor*, assim diferindo de outros julgados do CARF, paradigmas nº 9101-001.394 e 1201-000.984, *nos quais é possível verificar que os aspectos subjetivos das decisões gerenciais não importam para se determinar se uma despesa é, ou não, dedutível para fins fiscais*. Apresenta *quadro sinótico com cotejo analítico dos acórdãos confrontados* e arremata:

Como se verifica dos trechos dos paradigmas acima, a glosa de despesas financeiras só pode prosperar se restar comprovado que os recursos tomados não foram direcionados para as atividades da empresa, não cabendo ao Fisco determinar qual a forma de captação ou aplicação que a empresa deve ou não realizar. Veja-se, portanto, que tais acórdãos divergem totalmente do entendimento exarado pelo acórdão recorrido e, assim, também quanto à essa matéria mostra-se cabível o presente recurso especial.

Na “*Divergência 3 – Impossibilidade da cumulação da multa de ofício e da multa isolada sobre um mesmo fato gerador*”, observa que a exigência foi mantida por voto de qualidade no acórdão recorrido, e que o voto vencido do acórdão recorrido está em consonância com o voto condutor do paradigma nº 1301-004.304.

No mérito, reporta que a desnecessidade das despesas financeiras teve em conta que *nas datas em que os mútuos foram contraídos, a RECORRENTE possuía aplicações financeiras com saldos superiores aos tomados junto aos sócios*. Além disso, *argumentou-se também que os juros dos contratos de mútuo seriam maiores do que os rendimentos das aplicações, motivo pelo qual se entendeu que tais despesas seriam desnecessárias*. Invoca a

regra consolidada no art. 299 do RIR/99 e discorre sobre os conceitos de necessidade, usualidade e normalidade, bem como refere o Parecer Normativo CST nº 32/81 e o princípio da legalidade para argumentar que:

Dessa forma, o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem qualquer julgamento pessoal ou juízo de valor a respeito das escolhas empresariais da pessoa jurídica. O intérprete, ao avaliar a necessidade de determinada despesa, deve afastar ilações de ordem meramente subjetiva, examinando os fatos à luz da relação objetiva existente entre a despesa e a atividade econômica e a função social da sociedade, evitando-se, com isso, inconsistências, incertezas e divergências baseadas em fatores unicamente subjetivos¹.

Com a devida vênia, o agente fiscal não detém sequer capacidade ou elementos para avaliar a necessidade ou não da captação de recursos com terceiros. Primeiro, porque não conhece a estrutura de capital da RECORRENTE. Segundo, porque a composição dessa estrutura de capital é questão atrelada ao campo financeiro, onde se sabe – e para isso basta pesquisar os manuais – que o custo do capital de terceiro é bastante inferior ao custo do capital próprio.

Além disso, cabe pontuar que o requisito da necessidade da despesa não deve ser interpretado literalmente, no sentido de que o dispêndio deve ser inevitável ou imprescindível para a atividade econômica da pessoa jurídica. Ao contrário, em certas circunstâncias, é possível que uma despesa aparentemente dispensável atenda aos pressupostos para a sua dedução na determinação do lucro real².

A despesa não será necessária à atividade econômica da pessoa jurídica quando envolver a prática de ato de liberalidade, que deve ser entendido em seu sentido objetivo, na condição de ato de favor estranho aos objetivos sociais, contrário aos estatutos sociais ou que excede aos poderes conferidos à administração da empresa³.

Cita a vedação a atos de liberalidade pelo administrador da companhia, expressa no art. 154 da Lei das S/A, menciona outros excertos doutrinários e prossegue:

A afirmação de que o conceito de despesa necessária deve ser aplicado segundo critérios objetivos, sem o exercício de juízo de valor, não pretende, de forma alguma, limitar a atividade do intérprete. Ao contrário, a interpretação sistemática e teleológica do art. 47 da Lei nº 4.506/64 revela que o conceito de despesa necessária é mais amplo do que pode parecer à primeira vista, pois abrange todos os dispêndios que se relacionem com a atividade econômica, o objeto ou o papel social pessoa jurídica. Dessa forma, a dedução de despesas não depende de autorização legal expressa. Ao contrário, a vedação à dedução de despesa é que depende de previsão legal expressa¹⁰.

Destarte, examinando-se objetivamente o previsto na lei fiscal, a despesa será necessária e, conseqüentemente, dedutível quando for inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou surgir simplesmente da existência da empresa ou do papel social que desempenha. Por outro lado, será desnecessária a despesa quando envolver liberalidade da empresa, mas liberalidade no

¹ Inúmeras decisões do antigo 1º Conselho de Contribuintes, atual CARF, decidiram pela impossibilidade de se recorrer a critérios subjetivos para considerar uma despesa como necessária, dentre as quais cabe citar os acórdãos nº 101-78881, de 10.07.1989, 101-78999, de 15.08.1989, 101-87851, de 21.02.1995, 101-88437, de 12.06.1995, 101-93720, de 23.02.2002, 105-10894, de 17.09.1996, 105-10694, de 17.09.1996, e 107-07933, de 28.01.2005.

² Ao tratar do tema, Ricardo Mariz de Oliveira leciona com precisão: “Não se deve entender que o conceito de necessidade envolve a característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade. Neste particular, muita confusão tem surgido, através da inadequada consideração do que seja liberalidade. (...) Tendo presente esta premissa, podemos dizer que uma despesa é necessária quando for inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo que surja em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha. Em contraposição, a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade mas no sentido jurídico de favor, estranho aos objetivos sociais.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 713)

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 702.

seu sentido objetivo legal, isto é, ato de favor, estranho ao objeto social ou contrário ao previsto no estatuto da sociedade.

Com efeito, os aspectos subjetivos das decisões gerenciais não importam para se determinar se uma despesa é, ou não, dedutível para fins fiscais. Conforme visto anteriormente, a análise da liberalidade deve ser objetiva e restrita a identificar despesas incorridas em favor de terceiros, estranhas aos objetivos sociais da empresa.

Nos presentes autos **não restou comprovado que a RECORRENTE não aplicou os recursos em suas atividades. Muito pelo contrário, isso em nenhum momento foi questionado!** As alegações restringem-se ao fato de que, no período em que contraiu parte dos mútuos, a RECORRENTE possuía recursos financeiros aplicados.

Desse modo, **ao não comprovar a desnecessidade das despesas, a fiscalização não se desincumbiu do ônus da prova quanto à material tributável, ex vi do art. 142 do CTN, o que acaba por invalidar o procedimento fiscal. (destaques do original)**

Cita outros julgados administrativos contrários à presunção de desnecessidade das despesas, não bastando *insinuações*, mediante análise *no caso concreto*, e assim, ausente prova da desnecessidade da despesa, defende que seja cancelada a glosa fiscal. Subsidiariamente deduz que:

Não obstante tudo isso, ainda que esteja certa de que a glosa fiscal deve ser cancelada pelos fundamentos expostos acima, a RECORRENTE reitera que os recursos captados via mútuo junto aos sócios foram todos aplicados em suas operações. Explica-se.

Durante o período pré-operacional da RECORRENTE, entre 2004 e 2006, período que compreendeu a constituição da empresa, projeto base, terraplanagem, construção e compra de máquinas, equipamentos, móveis e utensílios, foram utilizados recursos aportados pelos sócios para a composição do capital social da Recorrente, registrado em 2004 no valor de R\$ 740.000,00, disponibilizado em moeda corrente nacional para início do custeio da constituição da empresa.

Todavia, para dar continuidade às obras de construção do parque industrial, hoje em plena atividade, a RECORRENTE precisou captar mais recursos, tendo optado por fazê-lo junto aos seus sócios.

No período operacional foram também firmados diversos mútuos com os sócios de modo a captar recursos para aplicação nas atividades operacionais da RECORRENTE. Isto porque, a atividade da RECORRENTE necessita de um intensivo capital de giro, de modo que, ainda que tivesse dinheiro em caixa, por diversas vezes, teve ela que recorrer aos aportes dos sócios para financiar o pagamento de despesas correntes e dívidas com fornecedores.

É de se ressaltar, todavia, que os mútuos na fase operacional, foram realizados em intensidade muito menor do que na sua fase de instalação.

Especificamente no que se refere aos mútuos contraídos em 2010 e 2011, como constatou a própria fiscalização, e conforme atestam os documentos fornecidos ao longo da fiscalização, trata-se de recursos utilizados para quitar um passivo da RECORRENTE com a empresa Jari Celulose Papel e Embalagens S.A., referente à aquisição de matéria-prima para sua operação.

Como pode a fiscalização reconhecer a utilização dos mútuos realizados naquele período para quitação de duplicatas referentes à aquisição de matéria-prima para a RECORRENTE e ao mesmo tempo considerar a totalidade dos juros que os remuneram como desnecessários?

Ainda que pudesse se admitir o argumento dos autos de infração, no sentido de que a RECORRENTE deveria ter utilizado os recursos havidos em aplicações financeiras para a aquisição da matéria prima, eis que a sua taxa de remuneração era menor que os juros pactuados no mútuo, o máximo que poderia se chegar dessa hipótese, que se considera

apenas para fins de argumentação, é a indedutibilidade da diferença a maior entre a remuneração das aplicações e os juros dos mútuos! Nunca a sua totalidade.

É também descabida qualquer alegação de que as operações foram feitas de modo a beneficiar os sócios da RECORRENTE com o pagamento de juros. Além de ser prática vedada pela lei societária, como reconhecido no próprio Acórdão Paradigma nº 1201-000.984, a questão de um suposto favorecimento à pessoa vinculada deve ser resolvida no âmbito da distribuição disfarçada de lucros, nunca na glosa dos juros comprovadamente pagos pela pessoa jurídica.

O art. 229 do RIR/99 não abre espaço para que as autoridades fiscais questionem o direito à dedução de uma despesa, em razão da simples existência de benefício para o sócio ou acionista. Isso porque, na maior parte das vezes, os interesses da sociedade e dos sócios ou acionistas convergem, de modo que as despesas incorridas pela sociedade também podem atender aos interesses dos seus sócios ou acionistas.

Diante deste cenário, percebe-se que o Fisco apenas pode questionar uma despesa por beneficiar o sócio ou acionista caso: (i) se esteja diante de um ato anormal de gestão ou um ato ultra vires, assim considerados aqueles atos contrários aos interesses da empresa (art. 299 do RIR), o que, como se viu, não ocorreu no caso ora examinado; ou (ii) se houver limitação específica na lei tributária.

Com relação ao item (i) acima, não houve a realização de ato anormal de gestão por parte da RECORRENTE, que pudesse ser contrário aos interesses da empresa. Ao contrário, como ficou provado, a RECORRENTE necessitou dos recursos para a sua fase pré-operacional, bem como para a manutenção do seu capital de giro.

Com relação ao item (ii), relativo à existência de limitação específica na lei tributária, sabe-se que o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977, reproduzido no art. 464 do RIR/99, estabelece regras para prevenir a Distribuição Disfarçada de Lucros (“DDL”), por meio da previsão de ajustes para neutralizar possíveis manipulações de resultado nas relações entre pessoas ligadas. Não obstante, o referido lançamento não se fundamentou na aplicação das regras de DDL, e, ainda que o tivesse feito, o caso examinado não se enquadra nas hipóteses normativas dessas regras, mesmo se que considere o âmbito residual trazido pelo inciso VI do art. 464 do RIR/99, que está assim redigido:

[...]

A leitura do inciso VI do art. 464 do RIR/99 (vigente ao tempo dos fatos autuados) indica que se presume a ocorrência de DDL na hipótese de realização, entre a pessoa jurídica e pessoa ligada, de qualquer outro negócio, não arrolado nos demais incisos do texto legal, em condições de favorecimento, ou seja, em condições mais vantajosas para a pessoa jurídica ligada do que as que prevalecem no mercado ou do que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Ocorre que, ao contrário do que parece ter entendido a fiscalização e repisado no v. acórdão recorrido, os recursos captados juntos aos sócios foram remunerados por **taxas de juros notoriamente menores do que a média do mercado para o período**, conforme demonstra a tabela abaixo, preparada com informações extraídas do website do Banco Central do Brasil (“BACEN”):

[...]

Logo, não há que se falar em ato de favor aos sócios, em prejuízo aos interesses da RECORRENTE e, ainda que se cogitasse a aplicação das regras de DDL, o que não deve ser o caso, sob pena de inovação no lançamento, os juros contratados estão todos abaixo da média do mercado.

Ante o exposto, deve o acórdão recorrido ser reformado para que seja cancelada a glosa das despesas com juros no período de 2010 e 2011. *(destaques do original)*

Com referência às exigências de multas isoladas, argumenta que *o pagamento das estimativas mensais nada mais é do que uma antecipação do valor do tributo devido ao final do ano-calendário, constituindo atos meramente preparatórios do recolhimento dos tributos. Em*

última análise, se pretende a aplicação de duas penalidades distintas sobre uma mesma conduta do contribuinte, ou sobre uma mesma infração: a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL nos mencionados períodos. Discorda da existência de duas infrações distintas, refere doutrina neste sentido, bem como manifesta das Turmas de Direito Público do STJ em favor da aplicação do princípio da consunção neste caso, e somando a penalidade isolada à multa proporcional afirma violados os princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco. Finaliza observando que a decisão recorrida, neste ponto, se deu por voto de qualidade e, com a edição da Lei nº 13.988/2020 existiria norma de natureza interpretativa a ser aplicada imediatamente e retroativamente, por força do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN.

Pede, assim, que, diante da demonstração dos dissídios jurisprudenciais, o recurso especial seja provido.

Os autos foram remetidos à PGFN em 24/05/2021 (e-fls. 28804), e retornaram em 08/06/2021 com contrarrazões (e-fls. 28805/28821) defendendo apenas a manutenção do acórdão recorrido. Destaca-se:

Na hipótese em tela, o acórdão recorrido entendeu pela desnecessidade dos empréstimos realizados pela contribuinte. Como bem observou o acórdão recorrido, a análise dos lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão permite concluir que os mútuos foram desnecessários. Isso porque a empresa assumiu dívida de seu fornecedor com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que, nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía aplicações financeiras escrituradas na conta com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor.

[...]

De fato, no mês de janeiro (31/01/2011), em que foi contraído o maior valor de mútuo mensal (R\$ 604.076,75), a contribuinte possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 37.500.342,05. Isso significa que a contribuinte tomou empréstimo de 1,61% do montante que tinha aplicado. No mês seguinte (28/02/2011), a contribuinte contraiu mútuos da ordem de R\$ 458.191,50 ao passo que possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 41.336.238,63.

Ora, não há como se defender que tais mútuos eram necessários, sendo tal constatação, ao contrário do que afirma a recorrente, essencialmente de natureza objetiva, baseado em considerações de ordem financeira e contábil. Com efeito, a análise em apreço não guarda qualquer subjetivismo, mas, ao contrário, demonstra cabalmente que os empréstimos eram desnecessários para a empresa.

Embora a contribuinte possa se endividar da forma que bem entender, resta evidente que não é possível imputar contra a receita o resultado fiscal desses mútuos, uma vez que absolutamente desnecessários.

[...]

Com efeito, as infrações apenas pela chamada “multa de ofício” e pela “multa isolada” são diferentes. A multa de ofício decorre do não pagamento de tributo pelo contribuinte. Já a multa isolada decorre do descumprimento do regime de estimativa.

[...]

Em suma, as multas de ofício e isolada não decorrem da mesma infração, e não incidem sobre a mesma base de cálculo. São multas inteiramente diversas, previstas em lei, e não configuram nenhum bis in idem, como defendido pelo recorrente, quando afirma que ao se penalizar o todo, não se pode penalizar parte deste todo. Por consequência é indevida a aplicação do princípio da consunção nesta hipótese.

[...]

O fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa prevista no art. 44, II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que o recorrente defende nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Diante das considerações acima postas, inegável que o entendimento defendido pelo recorrente diverge da jurisprudência sedimentada no seio deste Eg. Conselho Administrativo.

[...]

De todo o exposto, resta claro que sempre foi cabível a cobrança concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício.

Entretanto, após o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há sequer espaço para discussão do assunto, em face da clareza do texto legal. Confira-se:

[...]

Portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei nº. 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.

[...]

Portanto, ao contrário do que sustenta a recorrente, a jurisprudência do CARF reconhece a validade da cobrança da multa isolada, independentemente da apuração de imposto devido ao final do período base, pois essa penalidade visa sancionar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

De fato, como bem observado em relação à primeira divergência admitida:

Neste caso, nada obstante a leitura do inteiro teor dos paradigmas acostados não corroborem, com a devida vênia, integralmente a tese esposada pela recorrente (no sentido de que a análise da dedutibilidade da despesa incorrida com juros por mútuos tomados junto aos sócios deveria restringir-se apenas à desconsideração daquelas despesas incorridas que fossem “*estranhas aos objetivos sociais da empresa*”), fato é que, mesmo assim, a divergência jurisprudencial restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, tanto no acórdão recorrido quanto nos dois paradigmas apresentados, encontra-se sub judice uma mesma questão fática, qual seja, a circunstância de o contribuinte ter

tomado empréstimos junto aos seus sócios ao mesmo tempo em que, de outra banda, possuía aplicações financeiras (cujos juros auferidos são sempre, invariavelmente, menores do que aqueles pagos na outra ponta, ou seja, aos sócios) em montante muito superior ao dos empréstimos tomados.

Em verdade, os dois paradigmas referidos demandam, para glosa de despesas financeiras por desnecessidade, a demonstração de que os recursos correspondentes não foram aplicados na obtenção de receitas. No paradigma nº 9101-001.394 a ação fiscal é criticada porque silenciou quanto ao *confronto entre as despesas decorrentes dos empréstimos com as receitas auferidas dos valores mantidos em aplicação financeira*, cogitando admissível a glosa da parcela correspondente às *despesas financeiras que superassem as receitas financeiras tributas e que não foram consideradas pelo Fisco*. Na mesma linha, o paradigma nº 1201-000.984 está pautado no entendimento de que *o simples fato de a autuada ter folga de caixa para quitar os mútuos tomados de seus acionistas não significa que incorreu em despesas desnecessárias com pagamento de juros sobre esses empréstimos. Crucial seria a comprovação de que os recursos tomados não foram aplicados na produção de receitas*.

No voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, enfrenta a alegação da Contribuinte de que os mútuos *eram necessários e mais vantajosos na medida em que os juros passivos pagos eram inferiores aos rendimentos de aplicações financeiras*, aduzindo que:

Ocorre que, como muito bem assinalado pelo agente fiscal, tal comparação apenas pode ser feita de maneira correta quando se analisa a mesma base de cálculo.

No período em análise, no mês de janeiro (31/01/2011) em que foi contraído o maior valor de mútuo mensal (R\$ 604.076,75) o Recorrente possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 37.500.342,05, isto significa que o contribuinte tomou empréstimo de 1,61% do montante que tinha aplicado e defende que o mesmo foi necessário.

No mês seguinte (28/02/2011) o contribuinte contraiu mútuos da ordem de R\$ 458.191,50 ao passo que possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 41.336.238,63. Não há como defender que tais mútuos eram necessários!

Por sua vez, não se desconsidera a existência deles ou a liberalidade do contribuinte se endividar da forma que bem entender. Entretanto, não é possível imputar contra a receita o resultado fiscal desses mútuos uma vez que absolutamente desnecessários.

Assim, acolho o resultado da diligência nesse ponto.

A desnecessidade, assim, foi afirmada apenas em face de a Contribuinte dispor da “folga de caixa” também analisada nos paradigmas.

Quanto à segunda divergência, cabe esclarecer que a pretensão de aplicação retroativa da Lei nº 13.988/2020, consignada ao final do recurso especial, no âmbito da segunda divergência admitida, não se insere no âmbito da competência de julgamento deste Colegiado. O dissídio jurisprudencial admitido limitou-se à possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional, e o fato de a manutenção desta exigência ter se dado por voto de qualidade diz respeito ao critério de desempate aplicado pela Presidência da Turma no julgamento, sendo que a repercussão da legislação editada posteriormente ao julgado já foi, inclusive, veiculada em embargos rejeitados, justamente em razão da inexistência da legislação à época, o que, à evidência, representa a negativa da pretensão de aplicação retroativa da legislação invocada.

Assim, para demandar a apreciação desta instância especial acerca do tema, deveria a Contribuinte ter erigido a necessária divergência jurisprudencial.

Ausente manejo neste sentido, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO nos exatos termos expressos no exame de admissibilidade.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

A glosa das despesas financeiras decorrentes de mútuos com sócios foi mantida, apenas, em razão de a Contribuinte possuir aplicações financeiras em montantes significativamente superiores aos valores captados. Não houve qualquer confrontação entre as taxas de juros pagas aos sócios e os percentuais carregados nas aplicações financeiras. Também não se discutiu a liquidez destas aplicações financeiras e a destinação dos valores obtidos em mútuos aos sócios.

A questão em torno das despesas financeiras glosadas guardava bem maior complexidade por ocasião do lançamento, dada a insuficiência probatória de operações anteriores a 2010. Vale a transcrição da abordagem feita pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca deste ponto do litígio:

Quanto ao mérito, a Impugnante, relativamente às despesas financeiras indicadas como não comprovadas (item 2.1. da impugnação), defende que atendeu a todos os requisitos exigidos para realização regular da operação, conforme art. 586 do Código Civil.

A Impugnante, em decorrência de investimentos em sua estrutura e temendo não obter crédito para realizá-los, optou por realizar mútuos, os quais ocorreram quando o empreendimento necessitava de recursos para o giro normal das operações, circunstância em que os sócios optaram por disponibilizar temporariamente recursos sob a forma de empréstimos de valores destinados à construção de unidade industrial e a sua manutenção no período em que necessitasse de aporte financeiro por estar no início de suas atividades.

A Impugnante apresenta os mútuos do período de 2004 a 2009, que compõe o Anexo A, em ordem cronológica e separados por Mutuante, sendo eles Adonis Jesus Garcia Amoroso, José Roberto Garcia Amoroso e Edilza Terezinha Garcia Amoroso. Acrescentou a Impugnante que juntou aos autos parte dos comprovantes dos aportes efetuados.

Uma vez comprovada a existência das operações de Mútuo contraído pela empresa com seus sócios, não haveria que se falar em despesa financeira não comprovada, sendo, portanto, despesas conhecidas e dedutíveis na apuração do Lucro Real da empresa.

Ainda com relação às operações de Mútuos (item 2.2. da impugnação – despesas financeiras não necessárias), a Impugnante argumenta que as operações foram devidamente documentadas por meio de Notas Fiscais, sendo naquela ocasião devedora dos sócios da Impugnante e encontrou, ao oferecer materiais por ela produzidos, um meio de sanar sua dívida contraída, visto que, em seguida, houve pagamento dos valores, como será demonstrado.

Embora a empresa tivesse contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão. Por essa razão, não haveria que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos dos períodos autuados, tendo em vista que os mesmos foram devidamente quitados em seguida.

Ainda argumentou que as taxas de juros praticadas à época dos mútuos foram inferiores às taxas de juros praticadas pelo mercado no período, exercício de 2010 e 2011, o que

torna iníquo afirmar que a Impugnante praticou taxas superiores às usuais naquela época.

Passemos à análise dos argumentos apresentados pela Impugnante acerca dos mútuos.

Verifica-se que os mútuos tiveram início em agosto de 2004, mas os contratos que o Contribuinte apresentou à Fiscalização datavam de 31/12/2004. Em decorrência desse fato, a Autoridade Fiscal intimou (Termo de Intimação Fiscal nº 02) o Contribuinte a “a apresentar o contrato de mútuo inicial firmado com os sócios em 05/04/2004, bem como planilha analítica mensal de composição desses mútuos desde o contrato inicial até 31/12/2011, individualizada por sócio, indicando forma e data de disponibilização, valor disponibilizado, forma de apuração dos juros, pagamentos efetuados. Foi, ainda, intimado a comprovar a efetividade dos mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011, bem como a origem dos recursos dos sócios.”

Analisando a documentação apresentada, a Autoridade Fiscal verificou que o objeto do contrato apresentado (que substituíra os anteriores), datado de 31/10/2005, era o mútuo no valor de R\$ 65.000.000,00 entre a empresa e os sócios, do qual já haviam sido disponibilizados, até aquela data, R\$ 26.265.357,21, referentes ao período de 30/08/2004 a 30/10/2005, conforme discriminado em seu anexo I.

Pelos contratos apresentados, constatava-se que os sócios teriam emprestado recursos financeiros ao Contribuinte para construção de sua unidade industrial e para a sua manutenção no período em que necessitasse de aporte financeiro, por estar no início de suas atividades. Os valores teriam sido disponibilizados por meio de pagamento de contas da empresa ou por transferência bancária e sobre os mesmos incidiram juros variáveis de acordo com o período e que, em novembro de 2005, parte desse mútuo teria sido convertido em integralização de capital da fiscalizada.

Quanto à forma de disponibilização e comprovação da efetividade dos mútuos firmados com os sócios nos anos-calendário de 2010 e 2011, o contribuinte informou que se referem ao recebimento de parte da dívida da companhia JARI CELULOSE PAPEL E EMBALAGENS S/A com os sócios e relacionou as notas fiscais de aquisição de produtos, ou seja, a fiscalizada adquiriu produtos da empresa JARI e, como seus sócios seriam credores dessa empresa, ao invés de pagá-la diretamente, a fiscalizada assumiu a dívida da mesma junto aos sócios por meio de mútuos sobre os quais incidiriam juros.

Dos fatos acima, entendo que a autuação (glosa das despesas decorrentes do mútuo, anos 2010 e 2011) foi corretamente feita pela Autoridade Fiscal. Vejamos o que diz o art. 299 do RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/1999 acerca da dedutibilidade das despesas:

[...]

De acordo com a norma legal acima exposta, para fins de apuração do imposto de renda, a dedutibilidade das despesas possui contornos próprios, distintos daqueles da contabilidade. Dito de outra forma, para o imposto de renda, não é qualquer despesa que pode ser deduzida na apuração do lucro real, mas sim aquelas que possuem os atributos de necessidade, usualidade e normalidade, relativamente à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

No caso, verifica-se que a empresa não possuía a necessidade de financiamento de terceiros, pois possuía recursos próprios suficientes para a quitação da dívida com o fornecedor, conforme demonstrado pela Autoridade Fiscal. Tanto não possuía a necessidade de financiamento que, na realidade, não é isso que inicialmente aconteceu.

Conforme relatado, Jaepel possuía obrigações (dívida) com a empresa Jari, decorrente da aquisição de produtos. De outro lado, a empresa Jari era devedora dos sócios da Impugnante Jaepel.

Houve uma troca de credor da ora Impugnante. Inicialmente, tinha a obrigação de pagar pelos bens adquiridos. Posteriormente, através dos mútuos firmados com os sócios, passou a ter a obrigação de pagar o valor que devia a Jari mais os juros do mútuo firmado com os seus sócios.

Se não havia impedimento para que isso fosse feito, é fato que não havia necessidade da empresa arcar com essa despesa, pois ela não era nem necessária para a atividade da empresa, tampouco necessária à manutenção de sua fonte produtora. Simplesmente, a empresa decidiu assim agir, criando uma despesa extra desnecessária, feita por conveniência e opção de seus sócios.

Além do acima exposto, ainda pesa a favor da glosa feita pela Autoridade Fiscal o fato dos juros pactuados serem superiores aos praticados no mercado e a empresa possuir à época recursos em aplicações financeiras em montantes superiores aos valores emprestados pelos sócios.

Dessa forma, entendo que os juros pagos pelo Contribuinte ocorreram em benefício dos seus próprios sócios e não por uma necessidade ou mesmo vantagem para a empresa. Ao contrário, foi criado um encargo sem necessidade, por pura opção dos sócios, únicos beneficiários dos juros pagos, que não eram necessários para a atividade da empresa ou para a manutenção de sua operação, razão pela qual foram corretamente glosados na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, mantendo-se integralmente a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, considerada despesa não necessária.

Quanto às despesas de mútuo não comprovadas, fica claro da leitura do Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal analisou com o necessário cuidado os documentos apresentados pelo Contribuinte. Vejamos trecho do citado termo:

[...]

Junto da impugnação, o Contribuinte anexou os contratos de mútuo como “Anexo A”. Analisando tais contratos, verifica-se que não foram registrados em cartório, as firmas não foram reconhecidas e não há testemunhas nos mesmos.

A Impugnante afirma ter apresentado “grande parte das transações dos mútuos recebidos”, ou seja, confirma apresentar de forma incompleta a documentação necessária à análise; posteriormente diz não possuir a documentação que data desde 2004 (fl. 707). Além disso, diz ter havido pagamento pelos sócios de duplicatas, na maioria dos casos, compondo borderôs, fatos esses que não condizem com as regras contábeis, que fazem distinção entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas sócias (princípio da entidade) e mesmo fiscais, pois obviamente prejudicam a auditoria contábil da empresa.

Esses fatos, por si só, impossibilitam, conforme já ressaltava a Autoridade Fiscal, a verificação dos juros pagos que constituíram as despesas financeiras, as quais apenas muitos anos depois foram deduzidas do resultado da empresa.

De fato, o Contribuinte não logrou comprovar a efetividade dos mútuos contabilizados referentes ao período de agosto de 2004 a dezembro de 2009. A simples apresentação de contratos de mútuos é insuficiente para comprovar a sua efetividade, principalmente quando o objetivo da auditoria são as despesas financeiras relativas aos juros pagos aos sócios.

Do fatos acima descritos, entendo que o conjunto probatório apresentado impede a verificação da exatidão dos valores apropriados a título de juros e, por conseguinte, as respectivas despesas devem ser consideradas não comprovadas.

A discussão acerca da falta de comprovação dos empréstimos restou superada em razão da diligência promovida por ocasião do julgamento do recurso voluntário:

Item 1.2 Ano-Calendarário 2010 e 2011- Despesas com Juros s/ Mútuos c/ Sócios

Neste ponto o Recorrente discorre tremendo esforço para tentar comprovar a existência dos mútuos, e logrou êxito em comprovar sua quase totalidade, o que acarretou nos ajustes realizados pelo agente fiscal, os quais desde já acato.

Cumprе ressaltar tais trechos do relatório:

O laudo da KPMG concluiu que a JAEPEL possui todos os contratos de mútuo com sócios, cujas operações foram todas escrituradas contábil e fiscalmente de acordo com a legislação aplicável, e que mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais de forma a comprovar os recursos disponibilizados. Acrescentou que os Anexo XV – Transferências Bancárias e Anexo XVI-Comprovantes de Pagamento de Duplicatas e Borderos comprovam os referidos mútuos.

Ao verificar os documentos acima mencionados apensados ao processo em questão, constatou-se tratar de uma quantidade exorbitante (aproximadamente 10.000 documentos) e que os mesmos não foram relacionados ao correspondente lançamento a que se pretendia comprovar.

Como a empresa assim não o fez, intimou-se a mesma, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar planilha de composição de cada valor lançado nas contas contábeis “Mutuo c/ Sócios – 2201012” no período de agosto de 2004 a dezembro de 2011, indicando o documento comprobatório correspondente (coincidente em data e valores, com indicação da origem e o efetivo ingresso das quantias supridas ao contribuinte) e sua localização exata (fls.) nos autos do processo 10120.730937/2014-12, referenciando cada lançamento ao respectivo contrato de mútuo. Foi intimada, ainda, a apresentar planilha de controle mensal dos valores de mútuo recebidos de cada sócio relacionando-o à composição analítica correspondente.

Uma vez atendida o TIF01, passou-se a analisar os documentos conforme indicação de sua correspondência informada na “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa.

Constatou-se que houve algumas retificações dos valores disponibilizados pelos sócios em meses específicos formalizadas em documentos nominados “Instrumento Particular de Re-Ratificação de Aditivo de Contrato de Mútuo” assinados pelo sócio e pela empresa, não apresentados por ocasião da ação fiscal, cujas atualizações compuseram a “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa em atendimento ao TIF01-Diligência. Verificou-se que os mútuos foram disponibilizados por meio de transferências bancárias TED e/ou pagamentos de despesas da JAEPEL relacionadas em borderos com indicação da participação de cada sócio no montante dos mesmos.

Confrontando os valores relacionados na referida planilha como os correspondentes documentos comprobatórios, foi confirmada a disponibilização da grande maioria dos valores de mútuo registrados pela empresa em sua contabilidade. Em alguns casos, porém, os documentos apresentados/indicados não correspondem ao total do lançamento que se pretende comprovar ou são insuficientes como elemento de prova, conforme relatado na coluna “observação” da subplanilha correspondente a cada sócio na planilha “Apuração Mútuos com sócios e Juros Passivos - Diligência” Ressalta-se que, adicionalmente aos documentos indicados referentes a cada lançamento, foram analisados aqueles relativos a transferências bancárias constantes nos Anexos C e D (fls. 668 a 691) não relacionados na planilha da empresa mas que contribuíram para comprovação total ou parcial dos correspondentes mútuos. Em relação aos pagamentos relacionados nos borderos, a orientação da planilha da empresa, algumas vezes, indica apenas o próprio bordero com a respectiva participação no pagamento de cada sócio, o que seria insuficiente para sua comprovação. Foram então analisados os extratos bancários de cada sócio incluídos no processo (dezembro de 2005 a julho de 2007) para a comprovação da disponibilização do correspondente montante em data e valor, logrando êxito em vários casos.

Ao final, compôs-se a planilha “Apuração Mútuos com Sócios e Juros Passivos-Diligência”, com a análise individual por sócio dos comprovantes de mútuos informados pela empresa e respectiva consolidação; apuração dos juros correspondentes aos mútuos comprovados; comparação dos juros apurados com

os registrados na contabilidade e, por fim, apuração dos juros não comprovados. Nessa apuração não foram incluídos os mútuos referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011 pois, conforme mencionado anteriormente, os mesmos foram considerados não necessários e, conseqüentemente, as respectivas despesas de juros.

Entretanto, quanto ao lançamento que trata da necessidade dos empréstimos entendo que a análise do agente fiscal diligente mais uma vez foi absolutamente precisa.

Ressalta-se que o laudo da KPMG, em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, não faz análise específica quanto à necessidade dos mútuos, mas tão somente relata que foi observado pelos balancetes analisados, de igual forma aos do período de 2004 a 2007, que a empresa não dispunha de recursos financeiros para efetuar investimentos como construção do parque fabril, aquisição de máquinas e equipamentos, entre outros, concluindo que tais recursos tiveram que ser obtidos perante terceiros (pessoas físicas). Em outras palavras, diante de tal constatação acabou por confirmar serem necessários os mútuos de 2004 a 2007.

Essa constatação diverge daquela efetuada pela autoridade fiscal no curso da ação fiscal, devidamente comprovada por lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, de que os mútuos foram desnecessários eis que a empresa assumiu dívida de seu fornecedor (JARI) com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que, nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor.

Nesse ponto (mútuos de 2004 a 2007) discordo do agente lançador e concordo com o agente diligente que chegou à seguinte conclusão após analisar mais de 10 mil documentos:

Conclui-se, pois, que foi comprovada grande parte dos mútuos contraídos pela empresa com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 tendo sido apurados os correspondentes juros passivos no período fiscalizado (2010 e 2011) e que os mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 foram desnecessários, motivo pelo qual os respectivos juros passivos tão bem o são.

Assim é que o voto condutor do acórdão recorrido passa a decidir contrariamente à pretensão da Contribuinte em relação à necessidade dos juros apropriados em 2010 e 2011 em razão de empréstimos contraídos juntos aos sócios, apesar da existência de *aplicações financeiras escrituradas na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos*. Registre-se, também, que o voto condutor do acórdão recorrido traz expressa a alegação da Contribuinte de que os mútuos *eram necessários e mais vantajosos na medida em que os juros passivos pagos eram inferiores aos rendimentos de aplicações financeiras*, o que inclusive confrontaria a acusação fiscal, reforçada na decisão de 1ª instância, de que os *juros pactuados serem superiores aos praticados no mercado*. Contudo, esta circunstância foi irrelevante para a decisão do Colegiado *a quo*, para o qual bastou, como visto, o fato de a disponibilidade de recursos em aplicações financeiras ser significativamente superior aos valores tomados como empréstimos nos meses tomados como exemplo de análise.

E, nestes termos, a decisão recorrida merece reparo porque, como bem exposto pelo Conselheiro Marcelo Cuba Netto no voto condutor do paradigma n.º 1201-000.984:

Pois bem, em primeiro lugar é de se dizer não foi posta pelo auditor a questão, levantada pela recorrente, acerca do cumprimento dos requisitos contidos no Parecer Normativo CST n.º 138/75. Em outras palavras, não foi a falta de observância daqueles requisitos que levou o auditor a glosar as despesas com pagamento de juros aos acionistas da ora recorrente, e sim a alegada desnecessidade de pagamento de juros frente à folga de caixa de que dispunha a empresa. A observância daqueles requisitos é condição necessária, porém insuficiente à dedução da despesa com juros pagos aos acionistas,

sendo imprescindível também a atenção a outros requisitos, como a necessidade da despesa.

Em segundo lugar é de se dizer que não assiste razão à defesa quando alega que a fiscalização interferiu na liberdade de contratar da pessoa jurídica (livre iniciativa). Isso porque o auditor em momento algum sustentou a invalidade dos contratos de mútuo celebrados com os acionistas da empresa. Tão somente afirmou que, em razão da folga de caixa, as despesas financeiras decorrentes daqueles contratos eram indedutíveis para fins tributários, por desnecessárias.

Por fim levanto aqui uma questão que não chegou a ser abordada com propriedade pela defesa, consistente na própria verificação da necessidade, ou não, das referidas despesas.

Despesa, tal como conceituado pela Ciência Contábil, é um gasto, não incluído nos custos, necessário à obtenção de uma receita. Tal conceito está em perfeita consonância com o estabelecido no já transcrito art. 299, caput, do RIR/99.

Nesse sentido, despesa desnecessária é o gasto, não incluído nos custos, não necessário à obtenção de uma receita.

Por sua vez, juro é a remuneração paga ao mutuante para obtenção de um empréstimo em dinheiro.

Isso posto, o juro incorrido pela pessoa jurídica será qualificado como uma despesa desnecessária quando o recurso financeiro obtido mediante empréstimo não houver sido aplicado na obtenção de receitas pela empresa⁴.

Nesse sentido, o simples fato de a autuada ter folga de caixa para quitar os mútuos tomados de seus acionistas não significa que incorreu em despesas desnecessárias com pagamento de juros sobre esses empréstimos. Crucial seria a comprovação de que os recursos tomados não foram aplicados na produção de receitas. Isso, entretanto, não foi demonstrado e nem sequer alegado pelo auditor.

Admitir que a folga de caixa alegada pela fiscalização é incompatível com pagamento de juros aos acionistas é admitir uma indevida ingerência na administração da empresa, pois o Estado não pode substituir o administrador na determinação no grau de liquidez das pessoas jurídicas. Da mesma forma que não pode glosar, por exemplo, a despesa com aluguel do escritório de uma empresa sob a alegação de que a pessoa jurídica poderia pagar um valor inferior, pelo mesmo espaço físico, em um prédio vizinho. Tais decisões administrativas são de competência exclusiva das empresas.

A meu ver a questão que incomodou o auditor não é tanto a simultaneidade entre pagamento de juros e folga de caixa, e sim que os juros foram pagos aos acionistas. Tanto é assim que, penso eu, mesmo havendo a aludida folga de caixa, a autoridade não glosaria as despesas com juros se os empréstimos houvessem sido tomados no mercado financeiro e não junto aos acionistas.

E se a questão é a ligação entre a contribuinte e o credor (acionista), deveria a autoridade ter verificado se as taxas de juros contratadas eram, ou não, superiores àquelas praticadas no mercado. Em caso negativo, nada haveria de irregular. Por outro lado, em caso positivo, o excesso deveria ser tributado a título de distribuição disfarçada de lucros, nos termos dos abaixo transcritos arts. 464, VI, e 465, I e II, ambos do RIR/99:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

⁴ Tal seria o caso, por exemplo, de uma pessoa jurídica que tomasse recursos junto a uma instituição financeira para fins de repassá-los ao sócio. Nesse exemplo os juros incorridos com a obtenção do empréstimo seriam indedutíveis, já que a despesa é desnecessária à obtenção de uma receita.

VI – realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I – o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II – o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

(...)

[...] (*destaques do original*)

Pertinente, também, a seguinte referência contida no paradigma nº 9101-001.394:

Tenho para mim, que recursos financeiros captados a um custo consentâneo com aqueles praticados no mercado, e também, com expectativa de retorno, tem sempre a faculdade que depende apenas da vontade do administrador e não cabe ao Fisco determinar qual a forma de captação ou aplicação que a empresa deve ou não realizar. O que não é admissível é a tomada de empréstimo com pessoa ligada a um custo superior àquele existente no mercado e que os recursos permaneçam inertes no caixa da empresa, fato esse que não se verifica nos presentes autos.

Assim, não é o fato de o sujeito passivo dispor de recursos em aplicações financeiras que torna os empréstimos contraídos junto aos sócios desnecessários. Importa saber se esta captação se deu *a um custo consentâneo com aqueles praticados no mercado*, até porque, como bem posto no voto condutor do paradigma nº 1201-000.984, *mesmo havendo a aludida folga de caixa, a autoridade não glosaria as despesas com juros se os empréstimos houvessem sido tomados no mercado financeiro e não junto aos acionistas*.

Ocorre que, como referido na decisão de 1ª instância, a acusação fiscal também contemplava a constatação de os *juros pactuados serem superiores aos praticados no mercado*, e em suas alegações subsidiárias em recurso especial a Contribuinte se antecipa a reiterar sua defesa, inclusive no que se refere à aplicação dos recursos captados em suas operações. Especificamente no que se refere aos percentuais de juros pactuados, aduz que:

Ainda que pudesse se admitir o argumento dos autos de infração, no sentido de que a RECORRENTE deveria ter utilizado os recursos havidos em aplicações financeiras para a aquisição da matéria prima, eis que a sua taxa de remuneração era menor que os juros pactuados no mútuo, o máximo que poderia se chegar dessa hipótese, que se considera apenas para fins de argumentação, é a indedutibilidade da diferença a maior entre a remuneração das aplicações e os juros dos mútuos! Nunca a sua totalidade.

É também descabida qualquer alegação de que as operações foram feitas de modo a beneficiar os sócios da RECORRENTE com o pagamento de juros. Além de ser prática vedada pela lei societária, como reconhecido no próprio Acórdão Paradigma nº 1201-000.984, a questão de um suposto favorecimento à pessoa vinculada deve ser resolvida no âmbito da distribuição disfarçada de lucros, nunca na glosa dos juros comprovadamente pagos pela pessoa jurídica.

O art. 229 do RIR/99 não abre espaço para que as autoridades fiscais questionem o direito à dedução de uma despesa, em razão da simples existência de benefício para o sócio ou acionista. Isso porque, na maior parte das vezes, os interesses da sociedade e dos sócios ou acionistas convergem, de modo que as despesas incorridas pela sociedade também podem atender aos interesses dos seus sócios ou acionistas.

Diante deste cenário, percebe-se que o Fisco apenas pode questionar uma despesa por beneficiar o sócio ou acionista caso: (i) se esteja diante de um ato anormal de gestão ou

um ato ultra vires, assim considerados aqueles atos contrários aos interesses da empresa (art. 299 do RIR), o que, como se viu, não ocorreu no caso ora examinado; ou (ii) se houver limitação específica na lei tributária.

Com relação ao item (i) acima, não houve a realização de ato anormal de gestão por parte da RECORRENTE, que pudesse ser contrário aos interesses da empresa. Ao contrário, como ficou provado, a RECORRENTE necessitou dos recursos para a sua fase pré-operacional, bem como para a manutenção do seu capital de giro.

Com relação ao item (ii), relativo à existência de limitação específica na lei tributária, sabe-se que o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977, reproduzido no art. 464 do RIR/99, estabelece regras para prevenir a Distribuição Disfarçada de Lucros (“DDL”), por meio da previsão de ajustes para neutralizar possíveis manipulações de resultado nas relações entre pessoas ligadas. Não obstante, o referido lançamento não se fundamentou na aplicação das regras de DDL, e, ainda que o tivesse feito, o caso examinado não se enquadrava nas hipóteses normativas dessas regras, mesmo se que considere o âmbito residual trazido pelo inciso VI do art. 464 do RIR/99, que está assim redigido:

[...]

A leitura do inciso VI do art. 464 do RIR/99 (vigente ao tempo dos fatos autuados) indica que se presume a ocorrência de DDL na hipótese de realização, entre a pessoa jurídica e pessoa ligada, de qualquer outro negócio, não arrolado nos demais incisos do texto legal, em condições de favorecimento, ou seja, em condições mais vantajosas para a pessoa jurídica ligada do que as que prevalecem no mercado ou do que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Ocorre que, ao contrário do que parece ter entendido a fiscalização e repisado no v. acórdão recorrido, os recursos captados juntos aos sócios foram remunerados por **taxas de juros notoriamente menores do que a média do mercado para o período**, conforme demonstra a tabela abaixo, preparada com informações extraídas do website do Banco Central do Brasil (“BACEN”):

[...]

Logo, não há que se falar em ato de favor aos sócios, em prejuízo aos interesses da RECORRENTE e, ainda que se cogitasse a aplicação das regras de DDL, o que não deve ser o caso, sob pena de inovação no lançamento, os juros contratados estão todos abaixo da média do mercado.

Estes argumentos constaram no recurso voluntário, como se vê às e-fls. 992/995 e prestavam-se a confrontar o fundamento assim expresso na acusação fiscal para a glosa

Há de se observar que, nos anos-calendário de 2010 e 2011, nas datas em que todos os mútuos foram contraídos, o contribuinte possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 1101021, com saldos bem superiores aos mesmos.

Percebe-se nesse procedimento uma manobra do contribuinte com o intuito de reduzir seu resultado operacional, uma vez que substituiu uma obrigação de pagar a fornecedores por outra de pagar mútuos a seus sócios sobre a qual incidem juros e resultam em despesas financeiras do ano-calendário. Ademais, o contribuinte possuía recursos financeiros suficientes para quitar sua obrigação junto ao fornecedor, comprovados em aplicações financeiras, de sorte que esse procedimento beneficiou os sócios, que tiveram seus créditos quitados, porém prejudicou o contribuinte que passou a suportar encargos financeiros desnecessários.

Os contratos de mútuo com os sócios apresentados pelo contribuinte estipulam juros de 1,7% ao mês no ano-calendário de 2010 e 2,2% ao mês no ano-calendário de 2011. O contribuinte possuía aplicações financeiras no Banco do Brasil (conta contábil 110102101) e Banco HSBC (conta contábil 110102103) nos anos-calendário de 2010 e 2011 e no Banco Pactual (conta contábil 110120102) no ano-calendário de 2011, conforme planilhas extraídas do Razão em anexo. Em uma análise simplista dos rendimentos brutos mensais auferidos em cada aplicação, percebeu-se que em 2010, os juros auferidos são inferiores a 1,0% ao mês e que em

2011 inferiores a 1,12% ao mês donde percebe-se que as taxas das aplicações financeiras auferidas são inferiores às taxas dos mútuos passivos.

É claro que cada empresa dispõe de plena liberdade para conferir ao seu patrimônio o destino que bem entender. Ninguém poderá impedir que capte recursos com seus sócios e os remunere a taxa mensal de 1,7% e faça/mantenha aplicações financeiras de recursos em montantes equivalentes ou superiores obtendo remuneração mensal inferior a 1,1%. Os administradores gozam de plena liberdade para tomarem tais deliberações.

Entretanto, não é razoável a pretensão de que os juros pagos nessas condições sejam deduzidos dos resultados operacionais e redundem em redução dos tributos devidos. A dedutibilidade de toda e qualquer despesa operacional – conceito em que se inserem os juros- estará sempre condicionada a que seja necessária e usual.

A planilha “Comparação Mútuo x Aplicação Financeira”, em anexo, demonstra que ao final de cada mês, o contribuinte mantinha aplicações financeiras em montante bem superior aos valores mutuados. É certo que se o contribuinte sacasse os recursos aplicados e quitasse o fornecedor, ou em último caso os mútuos, nenhum prejuízo haveria para o regular andamento de seus negócios e a geração de receitas, uma vez que não estava necessitando de financiamento (mútuos representam menos que 2,0% do total de aplicações financeiras).

Ademais, a permanente manutenção dos mútuos pode ter sido um excelente negócio para os sócios, que auferiram taxas superiores àquelas concedidas pelas instituições financeiras a seus aplicadores.

Diante ao exposto, conclui-se que os juros passivos de mútuos com sócios contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 não são necessários e portanto indedutíveis para fins de apuração do lucro real (Planilha Analítica Mútuo Sócios Fiscalização – Despesas Juros Desnecessárias).

Há de se destacar que o saldo inicial da conta contábil 2201012 – “Mútuo com Sócios” no ano-calendário de 2010 possui um valor muito expressivo, R\$ 87.530.705,06, o que implicou em juros passivos na ordem de R\$ 18.863.834,74 (conta contábil 530301112 – Juros sobre Mútuo). No ano-calendário de 2011, os juros passivos alcançaram o montante de R\$ 27.180.855,10 (planilhas das contas contábeis juros mútuo sócios em anexo). *(negrejou-se)*

Neste contexto, embora a divergência jurisprudencial deva ser solucionada em favor da Contribuinte, isto não significativa o provimento de seu recurso especial com o cancelamento da glosa correspondente, mas apenas a desconstituição do fundamento adotado pelo Colegiado *a quo* para solucionar o litígio e que o dispensou, naquele momento, de examinar as demais razões de defesa da Contribuinte contra outros aspectos da acusação fiscal.

Esclareça-se que o retorno alcança fundamento de acusação confrontado em defesa específica que não foi examinada pelo Colegiado *a quo*. Ao mesmo tempo em que estes aspectos não constituíram diferencial na análise da similitude, com vistas ao conhecimento do recurso especial, o espectro deste ficou limitado ao dissídio jurisprudencial demonstrado, o que impede este Colegiado de adentrar, em primeira análise, às demais objeções postas contra os questionamentos fiscais e, assim, impõe o retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

O presente voto, assim, é por DAR PROVIMENTO parcial ao recurso especial da Contribuinte, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

Quanto à segunda divergência, correta se mostra a exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário, e ainda que simultaneamente com a multa de ofício a partir de 2007, como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, de lavra da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujas razões são aqui adotadas:

Dito isso, tem-se que a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; II dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; III do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; IV do imposto de renda pago na forma deste artigo.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o

fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, *calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; [...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos n.ºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e n.º 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996 pela Lei n.º 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época

da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto:

o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário.

A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário.

A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente⁵.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁶

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012⁷

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

⁵ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

III - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401-00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/10/2011.

[...]

PORTARIA Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁸

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014⁹

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

⁸ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁹ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades **antes** da alteração promovida no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007. **Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.**

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória n.º 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória n.º 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória n.º 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares¹⁰ à parcela do litígio já pacificada.

¹⁰ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a **infrações cometidas antes de 2007**:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão n.º 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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.

Acórdão n.º 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão n.º 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão n.º 1803-001.263:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ**Ano-calendário: 2002**[...]*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é 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.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das conseqüências do entendimento sumulado.

Há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria *bis in idem*, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo.

Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se

além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em

que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos¹¹ e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

¹¹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

2. Agravo Regimental não provido.

Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral.

Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta¹²:

¹² http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei n.º 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI -Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei n.º 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito-fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do acórdão n.º 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei n.º] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dada pela Lei n.º 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela.
(grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, 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, claramente afirma a aplicação da penalidade **mesmo se** apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de *bis in idem* sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário.

A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos

distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de *bis in idem*.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão n.º 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação.

Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ-estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra,

logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor¹³. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a **partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.**

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das **alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 105** e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996), representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF n.º 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF n.º 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da

¹³ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

*A referência à exigência **ao mesmo tempo** das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.*

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF n.º 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos n.º 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos n.º 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos n.º 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF n.º 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão n.º 120100.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso.

Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$

8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplica-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sendo assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Especificamente acerca do princípio da consunção, vale o acréscimo das razões de decidir adotadas pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e expostas, dentre outros, no voto condutor do Acórdão nº 9101-006.056¹⁴:

A alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 buscou adequar o dispositivo face à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do

¹⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto.

entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, o qual atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e divisava *bis in idem*, entendendo que a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520).

Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A multa isolada ora é tratada em dispositivo específico (inciso II), que estabelece percentual distinto do da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

[...]

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição

pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.”

Desse modo, após o advento da MP n.º 351/2007, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Em complemento, e em especial em relação à suposta aplicação do princípio da consunção, transcrevo o entendimento firmado pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto em seus votos sobre o tema em debate:

“Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹⁵

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.¹⁶ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

¹⁵ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

¹⁶ Idem, Idem

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei n.º 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.”

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, replicado atualmente na Instrução Normativa RFB n.º 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício, depois do encerramento do ano-calendário, reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Lalur de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Lalur a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Observe-se, também, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema foram editadas, apenas, no âmbito da 2ª Turma, e o posicionamento desta, inclusive, está renovado em acórdão mais recente, mas sem acréscimos nas razões de decidir, exarado nos autos do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.603.525/RJ, proferido em 23/11/2020¹⁷ e assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.

IV - Agravo interno improvido.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 confirma a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas

¹⁷ Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator Francisco Falcão.

concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre IRPJ e a CSLL lançados nos ajustes anuais de 2010 e 2011.

Atente-se que esta decisão não tem efeito imediato quanto às multas isoladas decorrentes da glosa de despesas financeiras, acerca da qual ainda há aspecto de mérito a ser apreciado pelo Colegiado *a quo* no retorno determinado em razão do provimento parcial dado ao recurso especial da Contribuinte.

Em conclusão, o presente voto é no sentido de CONHECER do recurso especial da Contribuinte e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL na primeira matéria, com retorno ao Colegiado *a quo*, e NEGAR-LHE PROVIMENTO na segunda matéria.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora