



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720429/2023-14
ACÓRDÃO	1401-007.377 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRUTS INDUSTRIA DE CONCENTRADOS DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

APLICAÇÃO DO ART. 114, §12, I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

INVALIDADE SUSCITADA DO LANÇAMENTO FISCAL. EXISTÊNCIA DE SUBSTRATO FÁTICO-JURÍDICO E MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL/MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. PRELIMINAR REJEITADA.

Inexiste qualquer vício no presente lançamento, não tendo havido violação ao art. 142 do CTN, tampouco do artigo 9º do Decreto 70.235/1972 e artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E FRAUDULENTO. A Recorrente praticava operações comerciais com artificial sobrevalorização de preços que gerava a elevação indevida de seus benefícios fiscais.

BENEFÍCIOS FISCAIS. DESCONSIDERAÇÃO. PERDA DO INCENTIVO, INDEPENDENTEMENTE DE SENTENÇA JUDICIAL CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90), independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado, acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

ARBITRAMENTO DE OFÍCIO DAS RECEITAS DE VENDAS SOBREVALORIZADAS ARTIFICIALMENTE INTRAGRUPO ECONÔMICO DE FATO. DIREÇÃO ÚNICA. MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO.

Matéria não expressamente impugnada, não mais podendo ser agitada na órbita administrativa pela preclusão. Aplicação da inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

GLOSA DE DESPESAS. EMPRESAS INIDÔNEAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. MÉRITO NÃO FOI DISCUTIDO PELO CONTRIBUINTE. Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70235/72.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Recurso Voluntário conhecido e improvido.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020

Reflexos do lançamento de IRPJ. Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Recurso Voluntário conhecido e improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito da autuação, negar provimento ao recurso voluntário; por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário no tocante à multa isolada sobre as estimativas. Vencidos os Conselheiros Andressa Paula Senna Lísias (relatora) e Daniel Ribeiro Silva que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Ausente a conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, substituída pelo conselheiro Gustavo de Oliveira Machado.

Sala de Sessões, em 28 de janeiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Goncalves – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado em substituição à conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração visando à exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 45.561.587,86) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL reflexa (R\$ 16.026.395,42) relativamente aos anos-calendários de 2018 a 2020, decorrentes:

- (i) da glosa de despesas atribuídas à suposta prestação de serviços por duas empresas inidôneas, conhecidas como “noteiras”: RANGEL E NASCIMENTO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e W. F. FRANCISCO DA SILVA EIRELI;
- (ii) de exclusões consideradas indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por entender a D. Fiscalização que as vendas feitas pela fiscalizada à BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA foram sobrevalorizadas artificialmente no âmbito do planejamento tributário abusivo do Grupo

BALY, de forma que o crédito estímulo do ICMS incidente no sobrepreço não se qualifica como subvenção para investimento

- (iii) da perda do incentivo fiscal de redução do IRPJ em virtude da prática, em tese, de crimes contra a ordem tributária, definidos pela Lei nº 8.137/1990.

Foi imposta multa isolada em decorrência da falta de pagamento, ou pagamento a menor, das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, cumulada com as multas qualificada e agravadas de 150% e 225%.

Foi também imposta a responsabilidade solidária:

- à pessoa jurídica BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA, CNPJ 01.731.172/0001-06, com base no art. 124, inciso I do CTN; e

- às pessoas físicas Srs. MARIO CARDOSO (único sócio ostensivo e administrador da GRASSI), DAYANE TITON CARDOSO e MARIO JUNIOR CARDOSO (ambos sócios administradores da FRUTS e filhos de MÁRIO CARDOSO) com base no art. 135, inciso III do CTN.

No TVF, a Fiscalização consigna suas conclusões no sentido de que estaria configurado que FRUTS e GRASSI integram um grupo econômico de fato:

“A autonomia das duas empresas é apenas aparente. Na verdade, FRUTS e GRASSI têm direção única, são interdependentes e atuam em conluio visando ao aproveitamento indevido de benefícios fiscais.

Desde sua constituição, em maio/2013, o quadro societário e de administradores da FRUTS8 é composto exclusivamente pelos irmãos DAYANE TITON CARDOSO, CPF 035.914.359-88, e MÁRIO JÚNIOR CARDOSO, CPF 009.084.469-69. Eles são filhos de MÁRIO CARDOSO, CPF 461.348.759-53, único sócio9 e administrador da GRASSI.

Embora DAYANE TITON CARDOSO nunca tenha sido mencionada no Contrato Social da GRASSI, seja como sócia ou mesmo administradora, há ampla divulgação na mídia e nas redes sociais acerca de sua atuação como diretora da fabricante das bebidas da marca BALY (...)

O mesmo ocorre com MÁRIO JÚNIOR CARDOSO, que nunca figurou no quadro societário, tampouco foi designado administrador no Contrato Social, mas também exerce cargo diretivo na GRASSI. Além de menções em redes sociais (vide, por exemplo, a Figura 4), MÁRIO JÚNIOR CARDOSO tem procuração, com amplos e gerais poderes, para movimentar conta bancária da GRASSI no Bradesco (fls. 567/568).

[...]”.

(fls. 6/7 do TVF, destacamos)

Segundo a acusação da D. Autoridade, as empresas FRUTS e GRASSI realizavam operações intragrupo e com isso geravam artificialmente vantagens fiscais, o que configura uso abusivo dos benefícios fiscais e planejamento tributário abusivo:

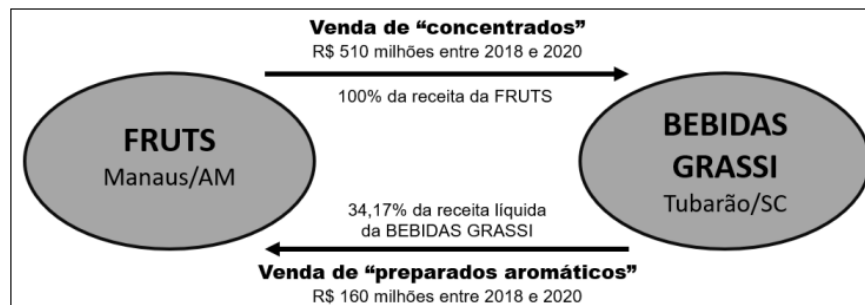
“4. O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO DO GRUPO BALLY.

As operações intragrupo realizadas entre FRUTS e GRASSI gozam de uma série de benefícios fiscais:

- (i) Em decorrência da classificação fiscal adotada (que é incorreta e objeto da autuação promovida no processo nº 10340.720207/2023-00)29, as vendas de “concentrados” efetuadas pela FRUTS têm as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS reduzidas a zero (art. 28, VII, da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 11.196/2005);
- (ii) Os “concentrados” fornecidos pela FRUTS gozam de isenção do IPI, sem prejuízo de gerar os créditos do imposto como se devido fosse em favor da GRASSI (conhecido como “crédito ficto”). A respeito, veja-se os arts. 81, inciso II, art. 95, inciso III, 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, e o Tema nº 322 do STF (creditamento de IPI na entrada de insumos provenientes da Zona Franca de Manaus);
- (iii) As vendas para a Zona Franca de Manaus, a exemplo dos “preparados aromáticos” vendidos pela GRASSI para a FRUTS, estão sujeitas à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS e são isentas de IPI e ICMS (Lei nº 10.996/2004, art. 2º; Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, art. 81, inciso III; e Convênio ICM nº 65/1988);
- (iv) Mesmo as vendas sendo isentas de ICMS, é assegurado à FRUTS a manutenção dos créditos do imposto estadual referentes às aquisições dos “preparados aromáticos” (cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/1988);
- (v) A FRUTS recebe crédito estímulo de 90,25% do ICMS incidente nas saídas dos “concentrados” destinadas a sociedades empresárias localizadas em outras unidades da Federação, que não o Estado do Amazonas;
- (vi) Por estar estabelecida na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), a partir de 2019 a FRUTS também se beneficiou da redução de 75% do IRPJ (art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, regulamentado pelo Decreto nº 4.212/2002).

A conjugação dos diversos incentivos resultou numa condição em que quanto maiores os preços atribuídos aos “concentrados” e “preparados aromáticos” comercializados entre FRUTS e GRASSI, maiores são as “vantagens” fiscais

auferidas pelo Grupo BALY. Longe de se tratar de um problema de política tributária, a questão que ora interessa é o uso abusivo dos benefícios fiscais, inclusive com repercussão em tributos que não são objeto deste procedimento.



O primeiro aspecto importante para compreender o planejamento tributário do Grupo BALY é saber que a sobrevalorização dos "concentrados" não acarreta qualquer ônus para FRUTS em relação aos tributos federais que têm a receita como base de cálculo, pois há isenção (caso do IPI) ou redução das alíquotas a zero (caso do PIS/Pasep e da COFINS).

Por outro lado, quanto maior o valor atribuído às vendas de "concentrados", maior também é a base de cálculo sobre a qual são calculados os créditos fictos de IPI de que se beneficia a GRASSI. Entre 2018 e 2020, apenas em decorrência da aquisição dos "concentrados" junto à FRUTS, os créditos fictos de IPI escriturados pela GRASSI atingiram a marca de R\$ 46,621 milhões (e, repita-se, mediante isenção do débito do imposto que seria devido pela FRUTS).

Registre-se que os créditos fictos de IPI podem ser utilizados, inclusive, para compensar débitos de outros tributos, haja vista o disposto nos arts. 237 e 268 do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

Ainda há outra "vantagem", reflexo da combinação do crédito estímulo de 90,25% do ICMS com a exclusão das receitas de subvenção para investimentos na determinação dos tributos sobre o lucro. Explica-se: quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a FRUTS considera a dedução integral da despesa de ICMS escriturada. Porém, em razão do benefício concedido pelo Estado do Amazonas, há uma vertiginosa diferença entre a despesa de ICMS escriturada e valor do imposto efetivamente devido. Essa diferença, contabilmente reconhecida como receita, tem sido excluída quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL por ser considerada "subvenção para investimento". Ou seja, para fins fiscais, 90,25% do que foi escriturado como despesa de ICMS só tem o condão de sensibilizar, para menor, as bases de cálculo dos tributos federais incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL).

Apenas uma parcela residual do imposto estadual (9,75%) é efetivamente devida pela FRUTS.

Dessa combinação resulta mais um "ganho" fiscal, equivalente a 2,91% do que é artificialmente acrescido ao preço dos "concentrados".

De forma semelhante ao que ocorre com os “concentrados”, a sobrevalorização dos “preparados aromáticos” em nada impacta os tributos incidentes sobre a receita da GRASSI (incide alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS e há isenção de IPI e ICMS)³⁵, sendo assegurado à FRUTS a manutenção dos créditos de ICMS (cláusula terceira do Convênio ICM nº 65/1988). Então, a exemplo do que ocorre com o IPI dos “concentrados”, quanto maior o valor atribuído às vendas de “preparados aromáticos”, maior também é o crédito do ICMS aproveitado pela fiscalizada no Amazonas, ainda que tais operações sejam isentas relativamente ao que seria devido pela GRASSI ao Fisco catarinense. Entre 2018 e 2020, apenas em decorrência da aquisição dos “preparados aromáticos” junto à GRASSI, os créditos de ICMS escriturados pela FRUTS atingiram a marca de R\$ 12,105 milhões .

Enfim, a majoração artificial dos preços nas operações intragrupo só traz “vantagens” fiscais, sem resultar em qualquer ônus. Além de aumentar os créditos fictos de IPI (aproveitados pela GRASSI) e os créditos de ICMS (aproveitados pela FRUTS), a sobrevalorização dos “concentrados” e dos “preparados aromáticos” ainda propiciam um outro ganho para o Grupo BALY. Quando feita em valores absolutos idênticos, geram receitas e custos equivalentes e, isoladamente, não alteram o lucro das empresas (receita adicional na venda dos “concentrados” = custo adicional na compra dos “preparados aromáticos”, e vice-versa). Mas se o valor dos “concentrados” é aumentado em proporção maior, há “transferência” dos lucros tributáveis da principal empresa do Grupo BALY, a GRASSI (estabelecida em Santa Catarina), para o regime fiscal aplicável às empresas instaladas na área de atuação da SUDAM, como é o caso da FRUTS, para que lá se locuplete a redução de 75% do IRPJ. Consequentemente, ao invés de incidir a alíquota plena do IRPJ, de 25%, os lucros “transferidos” sujeitam-se a uma alíquota efetiva de apenas 6,25%.

Por esses motivos (e sem perder de vista que integram um grupo econômico de fato) há convergência de interesses entre FRUTS e GRASSI para que os preços sejam os mais elevados possíveis. E há muitas evidências da sobrevalorização das operações intragrupo. Senão, veja-se.

Dados obtidos a partir das notas fiscais eletrônicas mostram que, entre 2018 e 2020, tais operações aumentaram significativamente em volume e valor. O mesmo ocorre com os valores médios (em R\$/quilo) declarados para os “concentrados” e para os “preparados aromáticos” [...]. (fls. 17-20 do TVF)

Como consignado nas fls. 5 do TVF, diante desses fatos, foi formalizada representação fiscal para fins penais, protocolizada sob o nº 10340.720212/2023-12 (Portaria RFB nº 1.750/2018) ante a possível existência de crimes contra a ordem tributária.

Ademais, nos processos nos 10340.720217/2023-37, 10340.720218/2023-81 e 10340.720454/2023-06 fez-se arrolamento de bens e direitos dos responsáveis solidários MÁRIO CARDOSO, DAYANE TITON CARDOSO e MÁRIO JÚNIOR CARDOSO (Lei nº 9.532/1997, arts. 64 e 64-

A; Decreto nº 7.573/2011; e Instrução Normativa RFB nº 2.091/2022, art. 2º, § 2º). E para as infrações relacionadas ao PIS/Pasep e à COFINS foram lavrados os respectivos lançamentos, que, por seu turno, são objeto do processo nº 10340.720207/2023-00 e cujo Recurso Voluntário está pendente de distribuição e julgamento perante o CARF.

Intimada do lançamento, a ora Recorrente apresentou Impugnação (e-fls 23519/23671) na qual alegou:

- preliminarmente, que havia inconsistência jurídica no lançamento. Isso porque a lavratura de um lançamento no qual as infrações não parecem guardar consonância com as várias dimensões do que foi fiscalizado (tanto que a impugnante não conseguiu prever a que tempo e com base em quais infrações poderia eventualmente ser formalizado o lançamento). Se for compulsado todo o conteúdo veiculado ao longo dos quinze meses de fiscalização, ficará evidente que aquilo que a autoridade fiscal acabou levando à autuação foi o pouco que entendeu que lhe era possível garimpar, e mesmo assim, este pouco só foi resgatável por conta da adoção de entendimentos discutíveis juridicamente; em outras palavras, o lançamento parece ter sido efetuado porque algo precisava ser lançado depois de tantos meses de investigação.

Em relação à acusação de exclusões indevidas de subvenções para investimento na apuração do lucro real, alegou essencialmente que:

- é a Lei quem expressamente atribui a natureza de subvenções para investimento para os benefícios do ICMS concedidos pelos estados (caput e parágrafo 4.o do artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014), e é ela também que determina ser “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”. E quais são os requisitos ou condições previstos no artigo 30? Estabelece o parágrafo 2.o que “as doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput”, ou seja, passam a ser tributáveis os subsídios, se não forem registrados em reserva de lucros e/ou se não forem utilizados para absorção de prejuízos ou aumento do capital social.

- Em nenhum momento, no Auto de Infração ou no Termo de Verificação Legal, há menção à incorreta escrituração dos benefícios ou de suas utilizações em desconformidade com as previstas no artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014 (até porque, não houve mesmo, por parte da impugnante, utilização desconforme a lei).

- independentemente da caracterização do sobrepreço por parte da fiscalização federal, verdade é que os créditos estímulo continuam existindo e, a partir daí, sobrevém uma outra pergunta: se os créditos do ICMS continuam existindo, e na medida em que a autoridade fiscal os desqualifica como subvenções para investimento, eles se tornam, então, receitas tributáveis na apuração do lucro real? Novamente, a resposta parece óbvia: um novo NÃO. Ora, se os benefícios tributários do ICMS são concedidos pelos estados, se eles concretamente existem

porque não foram estornados de alguma forma pelos fiscos estaduais, eles não perdem sua natureza de “subvenções para investimento” porque o fisco federal os entendeu excessivos.

- o fundamento único do lançamento foi apenas o de que a parcela dos créditos de ICMS associada ao sobrepreço arbitrado pela própria autoridade fiscal federal não se caracterizaria como “subvenção para investimento”, o que justificaria a glosa parcial das exclusões na apuração do lucro real. Com isso, à toda evidência, a autoridade fiscal acabou por criar um novo requisito ou condição para a não tributação dos benefícios fiscais do ICMS, afrontando claramente o comando do parágrafo 4.o do artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014, que expressamente determina, repita-se uma vez mais, ser “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”

No que diz respeito à perda da isenção ou redução em razão da prática de crime contra a ordem tributária:

- que o expurgo do benefício fiscal depende de sentença penal condenatória transitada em julgado.

- é incorreta a imputação feita à impugnante de que falsificou notas fiscais eletrônicas nas operações de vendas de “concentrados”. O que houve, e isso sim, foi a discordância da autoridade fiscal quanto ao valor das operações consignadas nas notas fiscais, o que a levou à adoção do arbitramento; mas jamais houve a constatação de falsificação.

- Quanto à segunda alegação evidenciadora de fraude, a de que teria havido fraude à fiscalização tributária por conta da inserção de elementos inexatos nas ECFs transmitidas pela impugnante, a autoridade fiscal sustenta sua acusação em duas situações distintas: primeiro, a de que teria havido a dedução fraudulenta de despesas associadas à prestação de serviços por empresas inidôneas; e, segundo, a de que teria adotado exclusões indevidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL (a referência aqui, supõe-se, está associada à única das infrações incluídas no lançamento e que envolvem pretensas exclusões indevidas: exclusão dos valores referentes aos créditos de ICMS, desqualificados como subvenções para investimento pela autoridade fiscal). Em relação à dedução de despesas associadas à prestação de serviços por empresas inidôneas, importa destacar, de início, que ao contrário do que pode aparentar numa primeira tomada de olhos, não se tratam as referidas operações de situações frequentes, utilizadas de forma reiterada pela impugnante. São, na verdade, apenas duas notas em relação aos três anos fiscalizados, e que mesmo sendo de valores significativos, denotam a inexistência de um esquema evasivo, no qual medidas desta ordem se mostrassem como componentes de uma rotina com intuítos fraudulentos. De outro lado, o fato de as empresas emissoras das notas serem inidôneas do ponto de vista fiscal, não induz a conclusão de ocorrência de intuito doloso por parte da impugnante, porque a regularidade fiscal e/ou societária dos entes com os quais transaciona não lhe é possível de ser aferida no mais das vezes. Já no que se refere à afirmação de que a

impugnante teria promovido exclusões indevidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, com isso fazendo referência à única das infrações incluídas no lançamento que envolveu pretensas exclusões indevidas (a exclusão dos valores referentes aos créditos de ICMS, desqualificados como subvenções para investimento pela autoridade fiscal), reafirma-se aqui tudo aquilo que já foi dito quando se tratou de contestar especificamente esta infração no item III desta impugnação: a glosa das exclusões promovida pela autoridade fiscal não se justifica por conta do fato de que os créditos de ICMS foram indevidamente desqualificados como subvenções para investimento pela autoridade fiscal.

- que quando o contribuinte não respondeu às intimações do procedimento fiscalizatório é porque “nada tinha a dizer em relação àquelas operações”.

No que toca à acusação de dedução indevida de despesas com prestação de serviços por empresas inidôneas, alega:

- que ao contrário do que pode aparentar numa primeira tomada de olhos, não se tratam as referidas operações de situações frequentes, utilizadas de forma reiterada pela impugnante. São, na verdade, apenas duas notas em relação aos três anos fiscalizados, e que mesmo sendo de valores significativos, denotam a inexistência de um esquema evasivo, no qual medidas desta ordem se mostrassem como componentes de uma rotina com intuítos fraudulentos.

- o fato de as empresas emissoras das notas serem inidôneas do ponto de vista fiscal, não induz a conclusão de ocorrência de intuito doloso por parte da impugnante, porque a regularidade fiscal e/ou societária dos entes com os quais transaciona não lhe é possível de ser aferida no mais das vezes. Nem sempre é possível que uma pessoa jurídica consiga informações que permitam saber conclusivamente da regularidade ou irregularidade jurídica das outras pessoas jurídicas com as quais transaciona ocasionalmente.

- Quanto à omissão de informações, o que a impugnante pode dizer, num plano genérico, é que eventuais faltas ou insuficiências de esclarecimento acerca de algumas situações podem ser justificadas por falhas que a impugnante reconhece que existiam nos seus sistemas de gestão contábil e fiscal (e que hoje estão sendo sanados por meio de uma reestruturação de seus setores e sistemas internos). Mas nunca houve falta de disposição de esclarecer.

- o quadro evidenciador da conduta fraudulenta da impugnante é muito rarefeito.

Por fim, no que diz respeito à qualificação da multa, alega que a fraude ou dolo não teriam sido suficientemente provados pela D. Autoridade. Sobre a multa agravada de 225%, argumento que a consequência definida pela legislação para o contribuinte que não justifica uma despesa é apenas a glosa de tal despesa. Não poderia, portanto, o contribuinte ser penalizado com multa agravada. Ou seja, a Fiscalização não deveria ter entendido que ao não responder uma

intimação, a empresa estaria dificultando a fiscalização. No fundo, a empresa só estava deixando de justificar uma despesa.

E ainda, em relação à multa por falta de recolhimento estimativas, alegou que se para o período anterior à Lei n.º 11.488/2007 não há dúvidas quanto à impossibilidade de cumulação, para o período posterior, ao contrário da posição fazendária, entende a impugnante que a cumulação continuou vedada (posição esta que encontra respaldo não apenas em várias decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, mas também em entendimento já consolidado junto à Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ).

De outro lado, nenhum dos responsáveis solidários apresentaram defesas. Tanto que foram lavrados e registrados nos autos os respectivos termos de revelia (e-fls. 23967 a 23970), nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 21.

Ato seguinte, foi proferido o acórdão nº 101-027.023 (e-fls. 23985/24048) pela C. 8ª TURMA da DRJ/01, julgando improcedente em parte a Impugnação apresentada, nos termos da ementa que transcrevo a seguir:

NULIDADE/INVALIDADE SUSCITADA DO LANÇAMENTO FISCAL. EXISTÊNCIA DE SUBSTRATO FÁTICO-JURÍDICO E MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL/MATERIAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. PRELIMINAR REJEITADA.

O procedimento de investigação fiscal, fase pré-processual, é efetuado no interesse exclusivo do fisco; tem natureza inquisitorial; não é banhado pelo contraditório e ampla defesa, pois, no seu curso, não há acusação fiscal formal, não há imputação de infração, não há processo ainda, nem lide. Há apenas procedimento aberto de investigação no interesse exclusivo do fisco de buscar, colher elementos de prova de possível infração tributária.

Logo, não há que se falar em prejuízo do direito de defesa relativo à fase de investigação fiscal, fase pré-processual de natureza inquisitorial.

Nos autos do processo administrativo fiscal ou tributário, devido processo legal administrativo, a lide instaura-se apenas com a apresentação tempestiva de impugnação à acusação formal do fisco.

O contraditório e a ampla defesa são garantias constitucionais asseguradas na fase processual, inclusive a matéria está sumulada pelo CARF, conforme verbete:

“O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.” (Sumula CARF nº 162 -Vinculante).

Não há que se cogitar em invalidade do auto de infração: (i) quando o ato administrativo de lançamento fiscal foi lavrado por agente competente e preenche os requisitos legais, apresentando clara, objetiva, caracterização dos fatos, motivação, matéria tributável, demonstrativo de cálculo, alíquota e

fundamentação legal, tudo conforme arts. 9º e 10 do Decreto nº 7.235/72 e art. 142 do CTN; (ii) quando inexistir qualquer indício de violação de que trata o art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do devido processo legal administrativo, há garantia plena do exercício do contraditório e do direito de defesa, com o acusado suscitando não apenas preliminar, mas rebatendo, de forma alentada e minuciosa, as matérias objeto dos autos, revelando amplo e pleno conhecimento, entendimento e compreensão das imputações.

ARBITRAMENTO DE OFÍCIO DAS RECEITAS DE VENDAS SOBREVALORIZADAS ARTIFICIALMENTE INTRAGRUPO ECONÔMICO DE FATO. DIREÇÃO ÚNICA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Matéria não expressamente impugnada, não mais podendo ser agitada na órbita administrativa pela preclusão. Aplicação da inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

EXCESSO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. GLOSA PARCIAL. GLOSA DO EXCESSO. INFRAÇÃO MANTIDA.

Em face do arbitramento de ofício das receitas de vendas, fato que implicou a redução das receitas de vendas declaradas que estavam indevidamente sobrevalorizadas (artificialmente) por planejamento tributário abusivo em conluio, falsidade de informações, dolo, fraude (tudo praticado em operações de vendas intragrupo econômico de fato – direção única - com intuito indevido de aumento, elevação irreal, artificial, dos valores dos benefícios fiscais), situação que justifica, portanto, a glosa do excesso de exclusão de Subvenção para Investimento, pois o benefício fiscal – incentivo do ICMS apurado e deferido pela respectiva unidade federativa - acerca especificamente da parte das receitas de vendas indevidamente sobrevalorizadas (artificialmente) - receitas insubsistentes não pode ser obstado contra o fisco federal, em face da fraude e do disposto no art. 123 do CTN.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PERDA/CANCELAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL DA ISENÇÃO/REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO INTRAGRUPO ECONÔMICO DE FATO, CONLUIO, DOLO, FRAUDE, FALSIDADE DAS INFORMAÇÕES DECLARADAS, SONEGAÇÃO FISCAL, SUBTRAÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. CONFIGURAÇÃO DE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária (Lei nº 9.069/95, art. 59).

MULTA ISOLADA DE 50%. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL DEVIDOS POR ESTIMATIVA MENSAL. CUMULAÇÃO DE MULTA ISOLADA COM MULTA OFÍCIO PROPORCIONAL. CÁBÍVEL. INFRAÇÃO MANTIDA.

À luz do princípio da legalidade e tendo em conta a redação atual da Lei 9.430, art. 44, incisos I e II, com a redação que lhe foi dada pela Lei 11.488/07, não cabem mais questionamentos respeitantes à aplicação concomitante das multas de ofício, pelo lançamento do imposto e da contribuição anuais, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, valendo sua exigência mesmo que após o encerramento do exercício fiscal.

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS PELO SUJEITO PASSIVO. OPERAÇÕES REALIZADAS COM EMPRESAS INIDÔNEAS (“NOTEIRAS”). OPERAÇÕES FRAUDULENTAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INFRAÇÃO NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Matéria não expressamente impugnada, não mais podendo ser agitada na órbita administrativa pela preclusão. Aplicação da inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, CONLUÍO, DOLO, FRAUDE, SONEGAÇÃO FISCAL, REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS. QUALIFICAÇÃO DA MULTA CABÍVEL.

Restando demonstrada a existência de planejamento tributário abusivo nas operações do sujeito passivo (operações de vendas sobrevalorizadas artificialmente intragrupo econômico de fato, direção única), mediante conluio, dolo, fraude, sonegação fiscal, supressão indevida de tributos, com o intuito de utilização, elevação indevida, artificial, dos benefícios fiscais (elevação, aumento indevido dos valores), mantém-se a qualificação da multa de ofício, porém reduzida para o patamar de 100% pela aplicação retroativa de lei ulterior mais benéfica ao sujeito passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, inciso VI, redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023).

Aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, alínea “c”).

AGRAVAMENTO EM 50% DA MULTA QUALIFICADA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. MATÉRIA PRECLUSA. PRECLUSÃO LÓGICA.

Prejudicada a discussão do agravamento da multa qualificada por embaraço à fiscalização, por preclusão lógica, pois: (i) acerca da infração glosa de despesas não comprovadas (despesas inexistentes de fato deduzidas indevidamente na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição - utilização fraudulenta de notas fiscais de empresas inidôneas, empresas “noteiras”), a fiscalizada (sujeito passivo) fora intimada e reintimada, no curso do procedimento de fiscalização, a comprar a existência das despesas, porém deixou de fazê-lo, deixou de atender à fiscalização; (ii) agora, em matéria de defesa, nesta primeira instância de julgamento, o sujeito passivo aceitou, acatou, concordou, com a infração imputada (glosa de despesas inexistentes de fato, despesas fraudulentas, mediante utilização de notas fiscais fraudulentas de empresas inidôneas, “noteiras”); (iii) ora, ao não impugnar expressamente a infração imputada, o sujeito passivo reconheceu os fatos (fraude na utilização das notas fiscais de

empresas inidôneas, empresas “noteiras”) e reconheceu também o proposital não atendimento das intimações para explicar, comprovar a legalidade dessas operações, justamente, para evitar, escancarar ainda mais a fraude. A ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

O lançamento reflexo segue a sorte do principal (IRPJ), inexistindo razão fático-jurídica para decidir diversamente, pois ambos os tributos decorrem dos mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte”

A decisão da DRJ basicamente apenas reduziu a multa qualificada para o patamar de 100% por reconhecer a retroatividade benigna aos efeitos do art. 8º da Lei nº 14.689/2023.

Ato seguinte, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls 24059/24102) no qual basicamente reitera suas razões de impugnação. Os fundamentos e argumentos serão analisados no voto a seguir.

Não houve a interposição de recurso de ofício, tendo a parte da decisão que reduziu a multa qualificada para 100% se tornado definitiva.

Não foram apresentadas Contrarrazões ao Recurso Voluntário pela PGFN.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, conheço-o e passo a analisar suas razões.

De início, o Recorrente invoca a inconsistência jurídico do lançamento. Embora não tenha requerido a nulidade do auto de infração, trata-se de um tópico preliminar criticando o trabalho fiscal de forma demasiadamente genérica. Em nenhum momento, foi trazido algum

elemento concreto e mais específico para demonstrar o que o Recorrente quis na verdade dizer quando insinua faltar “qualidade na atuação”, ou por qual razão teria compreendido que os posicionamentos fiscais seriam “temerários, quando não incompreensíveis”.

Porém, neste caso verifica-se a presença de um procedimento fiscalizatório alinhado com as normas vigentes, totalmente regular, tendo sido assegurados os direitos de ampla defesa e contraditório ao contribuinte, não havendo vícios a ser sanado. O que houve, na verdade, conforme evidencia o TVF, foi que o sujeito passivo, mesmo tendo sido reiteradamente intimado, deixou de apresentar à D. Fiscalização os documentos e as informações essenciais à elucidação das irregularidades analisadas. Tanto que foi imposto, ao final, o agravamento da multa. Nessa linha, transcrevo os excertos do TVF que reproduzem esse contexto ao qual reporto:

2. ATOS E PROCEDIMENTOS FISCAIS.

Em 20/12/2021 foi emitido o TDPF nº 0900100-2021-05440-0 (fls. 116 e 117), inicialmente para verificação do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e COFINS do AC 2019.

Posteriormente, foi ampliado a fim de incluir os fatos geradores ocorridos nos AC 2018 e 2020.

O procedimento foi iniciado em 03/01/2022 com a ciência da fiscalizada, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), ao Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 118 a 128).

Tendo em vista sua omissão em relação ao Termo de Início, providenciou-se a reintimação da FRUTS, cuja ciência ocorreu regularmente em 08/02/2022, também por meio do DTE (fls. 129 a 139). Como **a fiscalizada ainda se manteve silente**, contatou-se, por e-mail, o Sr. ÉRICO ALVES DE SOUZA (contador, procurador e signatário das ECFs), tendo ele respondido em 18/03/2022: “Estarei me manifestado (sic) junto ao processo para atender a solicitação” (fl. 140).

Todavia, **a fiscalizada novamente deixou de responder (sic)** ao que havia sido solicitado no Termo de Início.

Em 07/04/2022 e 11/05/2022, por meio do DTE, a **FRUTS foi intimada e reintimada** do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls. 141 a 144). Decorrido o prazo concedido, findo em 31/05/2022, **mais uma vez a fiscalizada deixou de apresentar resposta**.

Novo Termo de Reintimação foi encaminhado à fiscalizada, dessa feita por via postal, com ciência em 05/08/2022, reafirmando tanto o Termo de Início quanto o TIF nº 1 (fls. 150 a 152). Somente em 25/08/2022, **após reiteradas tentativas por parte da fiscalização, a FRUTS finalmente formalizou sua primeira manifestação acerca das intimações. Ainda assim, de forma insuficiente**.

Em 22/09/2022, por meio do DTE, a FRUTS foi cientificada do Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 220 a 228), o qual reiterou diversas solicitações que deixaram de ser atendidas em relação às intimações anteriores (em cada item do TIF nº 2

consta observação nesse sentido). Decorrido o prazo concedido, mais uma vez a resposta da fiscalizada foi insatisfatória, pois vários itens deixaram de ser atendidos .

Sucederam-se, ainda, o Termo de Intimação Fiscal nº 3 (ciência em 02/02/2023 e resposta em 13/02/2023); e os Termos de Intimação Fiscal nº 4 (ciência em 13/02/2023) e nº 5 (ciência em 02/05/2023). Nestes, foi solicitado à fiscalizada que se manifestasse quanto à possibilidade de optar pela autorregularização para fins de fruição do benefício previsto no art. 3º da Medida Provisória nº 1.160/2023, disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 2.130/2023. **Decorrido o prazo concedido, não se pronunciou.**

[...] (fls. 3 e 4 do TVF, destacamos)

10.1.2 Agravamento da multa.

Como visto nos tópicos 2 e 7 deste TVF, **mesmo tendo sido reiteradamente intimada, a fiscalizada deixou de apresentar documentos e informações essenciais à elucidação das irregularidades analisadas.** Por exemplo: não identificação do verdadeiro beneficiário de pagamentos atribuídos à empresa RANGEL E NASCIMENTO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA; ausência absoluta de esclarecimentos acerca da natureza de serviços supostamente prestados pelas empresas RANGEL E NASCIMENTO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e a W. F. FRANCISCO DA SILVA EIRELI, tampouco do profissional e/ou representante com quem a fiscalizada teria mantido os contatos comerciais.

Destarte, **a reiterada negativa em esclarecer as “relações comerciais” com as duas empresas supracitadas** (na verdade, trata-se de “noteiras”), implica o agravamento da multa para a infração relacionada, qual seja, a glosa das despesas atribuídas à suposta prestação de serviços por RANGEL E NASCIMENTO COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA e a W. F. FRANCISCO DA SILVA EIRELI.” (fls. 49 do TVF, destacamos)

A Recorrente, como se vê, não agiu com cooperação e colaboração no curso da fiscalização, não havendo nada a ser reparo com relação à constituição do lançamento ora discutido.

Tampouco houve cerceamento do direito de defesa quando da apresentação da impugnação. Apesar do contribuinte ter alegado que o prazo de defesa é exíguo, esse prazo processual é o estabelecido pela legislação vigente (art. 15, Decreto 70.235/72).

No mais, os argumentos invocados pela contribuinte, ainda no tópico introdutório do recurso, dizem respeito ao mérito recursal e à sua própria irresignação quanto à interpretação dada pela Fiscalização aos fatos em questão e a aplicação do direito. Como se sabe, o

inconformismo da parte quanto ao desfecho da ação fiscalizatória não é causa de nulidade do lançamento.

Assim, chego então à mesma conclusão da decisão recorrida de que inexistente qualquer vício no presente lançamento, não tendo havido violação ao art. 142 do CTN, tampouco do artigo 9º do Decreto 70.235/1972 e artigo 50 da Lei nº 9.784/99.

No que diz respeito ao mérito propriamente, o Recurso Voluntário reproduz os fundamentos da Impugnação, não tendo havido nenhuma outra evolução depois do acórdão recorrido. Chama atenção que não houve sequer algum esforço adicional na tentativa de melhorar o parco e tímido conjunto probatório oferecido na primeira instância para evidenciar o suposto direito alegado pelo sujeito passivo. À vista desse cenário que perdurou, entendo que o acórdão da DRJ agiu corretamente e já expurgou do lançamento os valores que devem ser considerados indevidos, com a adequada redução da multa qualificada de 150% para 100%.

Ainda quanto ao mérito, vale lembrar que a acusação quanto à glosa de despesas em função da prestação de serviços ter sido feita por empresas inidôneas não foi impugnada desde o início, de modo que não integra o objeto de análise, dado configurar matéria preclusa, tornando-se o respectivo lançamento definitivo.

Assim, considerando que esta Relatora concordou com a análise e as razões de decidir expendidas pela DRJ, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

EXCESSO DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. EXCLUSÃO DO EXCESSO INDEVIDAMENTE DEDUZIDO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. GLOSA PARCIAL. GLOSA DO EXCESSO

[...]

A glosa do excesso de subvenção para investimento apropriado (incentivo fiscal do ICMS do Estado do Amazonas) decorreu, efeito reflexo, do arbitramento das receitas das vendas de “CONCENTRADOS” intragrupo econômico de fato (Grupo Baly), ou seja, vendas para a GRASSI, quanto aos anos-calendário 2018, 2019 e 2020, pois as receitas de venda de “CONCENTRADOS” declaradas estavam indevidamente sobrevalorizadas ou infladas (artificialmente), em face de conluio, dolo, fraude, planejamento tributário abusivo, entre a FRUTS (sujeito passivo) e a GRASSI (adquirente dos “CONCENTRADOS”), empresas do mesmo Grupo Econômico de Fato (Grupo Baly), cujas empresas, direção única, ajustadas em conluio, mancomunadas, dolosa e fraudulentamente praticaram sobrepreço artificial dos valores das operações com o propósito indevido de aumento, elevação, artificial, dos benefícios fiscais, um deles o incentivo do ICMS do Estado do Amazonas, o qual foi utilizado como Subvenção para Investimento em excesso, na parte das vendas sobrevalorizadas artificialmente.

O planejamento tributário abusivo das citadas empresas do Grupo Baly, direção única, está apurado, narrado, consignado pela fiscalização da RFB no Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 47/106), parte integrante dos autos de infração do IRPJ e da CSLL e que transcrevo excertos [...]

Aqui, antes de tudo, cabe frisar, o sujeito passivo, nas razões de defesa, não impugnou expressamente o arbitramento das receitas de vendas de “CONCENTRADOS” à GRASSI.

Trata-se de matéria preclusa (Decreto nº 70.235/72, art. 17).

O citado arbitramento, de ofício, foi levado a efeito em face do planejamento tributário abusivo do sujeito passivo, em conluio, fraude, dolo, elevação artificial do preço das operações intragrupo (Grupo Econômico de fato Baly), direção única, que implicou, em suma, sobrevalorização artificial das operações de vendas intragrupo econômico de fato, culminando em excesso de exclusão de Subvenção para Investimento (crédito estímulo de ICMS do Estado do Amazonas) na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Por isso, da glosa parcial, ou seja, glosa do excesso de subvenção para investimento.

O questionamento da impugnante, se o fisco federal poderia excluir o excesso de subvenção de investimento, ou seja, tributá-lo na parte do excesso artificial, a resposta é sim!

Atos praticados por particulares, em detrimento da Fazenda Nacional, são inoponíveis ao fisco.

Sem polemizar, objetivamente restou demonstrado nos autos a sobrevalorização artificial, FRAUDULENTA do preço das vendas de “CONCENTRADOS” para a empresa GRASSI (operações de vendas intragrupo econômico de fato, com direção única), o que implicou arbitramento, de ofício, das suas receitas de vendas (faturamento) para expurgo do excesso (exclusão do valor artificial, insubsistente de receita de venda nessa parte).

O arbitramento das receitas de vendas, matéria não expressamente impugnada, restou precluso, como já dito antes (Decreto nº 70.235/72, art. 17).

O arbitramento das receitas de vendas do sujeito passivo implicou a existência de excesso de exclusão de Subvenção para Investimento do lucro real e da base de cálculo da CSLL na parte relativa à sobrevalorização artificial, fraudulenta, das receitas de vendas.

O art. 30 da Lei 12.973, de 2014, que trata de requisitos para exclusão de tributação da parcela de subvenção para investimento, trata apenas de situação normal, sem fraude nos valores que serviram de base para o incentivo do ICMS e, por conseguinte, da subvenção para investimento.

Ora, nos presentes autos restou sobejamente demonstrada e comprovada a fraude que implicou sobrevalorização artificial dos valores de vendas do sujeito passivo à empresa GRASSI (operações intragrupo econômico de fato, com direção única, planejamento tributário abusivo, no sentido de elevar, artificialmente, a fruição desmedida de benefícios fiscais), tanto é verdade que o arbitramento das receitas sequer foi expressamente impugnado nos presentes autos (matéria preclusa, inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

Assim, na parte da sobrevalorização artificial, fraudulenta, dos valores das receitas de vendas intragrupo econômico de fato, não há que se falar em subvenção para investimento de que trata o art. 30 da Lei 12.973, de 2014, pois insubsistente as receitas de vendas que gerariam o benefício fiscal. Logo, faltou o pressuposto de fato, pois as receitas de vendas na parte sobrevalorizada artificialmente são insubsistentes, não tendo condão de gerar subvenção para investimento.

Logo, a situação escapa da esfera do art. 30 da Lei 12.973, de 2014, e se resolve no âmbito do direito tributário penal e no direito penal tributário.

A situação objeto dos autos é tão grave, de gravidade extrema, pois envolveu fraude contra o fisco, receitas supervalorizadas artificialmente, receitas fraudulentas, com intenção dolosa de gerar artificialmente elevação dos valores dos benefícios fiscais, sangrando a Fazenda Nacional.

A fraude está na base de cálculo do benefício fiscal (incentivo do ICMS), ou seja, receita supervalorizada indevidamente (artificialmente), receitas de vendas insubsistente na parte artificial, gerando reflexamente excesso de dedução a título de subvenção para investimento.

Assim, o excesso de subvenção para investimento utilizado, deduzido na apuração da base de cálculo do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, é fraudulento.

Está-se perante fraude, utilização de receita supervalorizada indevidamente (artificial) de vendas, em operações de vendas intragrupo econômico de fato, direção única, que implicou excesso de incentivo do ICMS concedido pelo Estado do Amazonas e, por conseguinte, excesso de dedução de subvenção para investimento, na parte das receitas artificiais, infladas, de vendas.

Logo, o excesso de subvenção para investimento decorrente de receita falsa de venda, receita supervalorizada indevidamente (artificialmente), mediante conluio, ajuste doloso, fraudulento, não pode ser oponível ao fisco federal, pois sequer pode ser considerada subvenção para investimento.

A propósito, o art. 123 do CTN, de forma expressa, consigna que são inoponíveis os ajustes particulares em detrimento da Fazenda Nacional, in verbis:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Com mais razão, são inoponíveis, de plano, os benefícios fiscais decorrentes de atos fraudulentos praticados contra a Fazenda Nacional.

Ademais, a glosa está fundamentada por ser despesa indedutível (não se enquadra como subvenção para investimento em face da fraude), conforme excerto a partir do auto de infração: [...]

A expressão “fraude fiscal” pode, teoricamente, ter dois conceitos: (i) a fraude estudada pelo direito penal, realizada com a intenção de propiciar um não recolhimento de tributo, e (ii) uma fraude de natureza não penal, também com o objetivo de propiciar o não recolhimento de tributo.

[...]

Assim, a fraude fiscal é objeto do direito penal, já que sua prática configura crime, como se verifica na Lei nº 8.137/90.

Essa mesma fraude penal gera efeitos no direito tributário, em razão do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, que pode levar à aplicação da multa qualificada de 150% quando do não recolhimento de tributos federais: “Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento”.

No caso dos autos, o sujeito passivo em conluio, dolo, praticou fraude fiscal, inclusive, com relevância penal, pois sobrevalorizou artificialmente as receitas de vendas intragrupo econômico de fato, em conluio, ajuste doloso, para aumentar artificialmente os valores dos benefícios fiscais, cuja conduta dolosa buscou impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento” (Lei nº 4.502/64, art. 72).

Convém ressaltar, ainda, que não se trata de interferência estatal na liberdade constitucionalmente assegurada de que dispõem as pessoas para se organizarem e realizarem negócios lícitos da maneira como entenderem mais conveniente para a consecução de seus objetivos. Contudo, a liberdade das partes não pode transpor os limites traçados pelo ordenamento jurídico.

Logo, em face da sobrevalorização indevida das receitas de vendas de “Concentrados”, operações de vendas intragrupo econômico de fato, direção única, planejamento tributário abusivo, conluio, dolo, fraude, sonegação fiscal, que implicou arbitramento das receitas de ofício, para expurgo do excesso de receitas declaradas (receitas sobrevalorizadas indevidamente, receitas artificiais) não há reparo a fazer quanto à glosa do excesso de exclusão de Subvenção para Investimento do lucro real e da base de cálculo da CSLL (reflexo), pois são insubsistentes as receitas artificiais de vendas, na parte da subvenção para investimento glosada;

são receitas falsas, não geram direitos, não podem ser obstadas contra o fisco federal.

Portanto, deve ser mantida a infração do IRPJ e da CSLL (reflexo), em tela.

[...]

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PERDA/CANCELAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL DA ISENÇÃO/REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO, CONLUIO, DOLO, FRAUDE, FALSIDADE DE INFORMAÇÕES DECLARADAS, SONEGAÇÃO FISCAL, REDUÇÃO INDEVIDA DE TRIBUTOS, CONFIGURANDO CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO MANTIDA.

Consta do art. 59 da Lei 9.069, de 1995:

“A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária” (Lei nº 9.069/95, art. 59).

Por força da legislação de regência vigente citada, a fiscalização da RFB aplicou a perda/cancelamento do benefício fiscal da isenção/redução de 75% do IRPJ quanto ao lucro da exploração, especificamente quanto aos anos-calendário 2019

e 2020, exigindo o valor do imposto não recolhido em face dos fatos apurados, narrados, consignados no TVF (e-fls. 90/94), parte integrante do lançamento fiscal, que colaciono excertos: [...]

Aqui, também, o sujeito passivo não tem melhor sorte.

A FRUTS (sujeito passivo principal) e a BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA (sujeito passivo solidário) são empresas do mesmo Grupo Econômico de Fato (Grupo BALY) e atuam em conluio, dolo, fraude, planejamento tributário abusivo, visando ao aproveitamento indevido de benefícios fiscais.

A autonomia das duas empresas é apenas aparente. Na verdade, FRUTS e GRASSI têm direção única.

O quadro societário e de administradores da FRUTS é composto exclusivamente pelos irmãos DAYANE TITON CARDOSO e MÁRIO JÚNIOR CARDOSO. Eles são filhos de MÁRIO CARDOSO, único sócio e administrador da GRASSI.

A FRUTS INDÚSTRIA DE CONCENTRADOS DA AMAZÔNIA LTDA (sujeito passivo principal) está estabelecida em Manaus/AM. Nos períodos fiscalizados, sua receita foi exclusivamente oriunda da venda dos produtos designados como “concentrados” para BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA (“GRASSI”), localizada no município de Tubarão/SC.

A FRUTS tem sua atividade econômica exclusiva voltada para fabricação de “concentrados” destinados a BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA, a qual, utilizando os “concentrados” como insumo, produz e comercializa as bebidas energéticas BALY para consumo final.

Mas, porém, as operações intragrupo econômico não se resumem às vendas de “concentrados” pela FRUTS à GRASSI, pois esta vende “preparados aromáticos” para a FRUTS, os quais são insumos utilizados para fabricação dos “concentrados”.

Nessas operações citadas intragrupo econômico, foram praticados preços sobrevalorizados artificialmente, valores falsos, em conluio, fraude, planejamento tributário abusivo, para aproveitamento, aumento, elevação indevida dos benefícios fiscais, principalmente:

- crédito presumido do IPI;
- lucro da exploração (isenção/redução de 75% do IRPJ); - aproveitamento de crédito do ICMS; e - subvenção para investimento (crédito presumido do ICMS - benefício do Estado do Amazonas).

Inclusive, a receita de vendas de “concentrados” à FRUTS (sujeito passivo) foi arbitrada de ofício, conforme art. 148 do CTN, quanto aos anos-calendário 2018, 2019 e 2020, implicando expurgo, redução da receita de faturamento (vendas) de “Concentrado”. Arbitramento de ofício das receitas de vendas de “Concentrado”. Matéria não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, implicando preclusão (Decreto nº 70.235/72, art. 17), cujo efeito reflexo foi a glosa do excesso de subvenção para investimento, matéria já enfrentada antes.

Ainda, esse quadro de planejamento tributário abusivo, em conluio, dolo, fraude, informações falsas, sonegação fiscal, supressão indevida de tributos federais, configurou crimes contra a ordem tributária, implicou a imputação da perda, cancelamento da isenção/redução do IRPJ quanto ao lucro da exploração quanto aos anos-calendário 2019 e 2020.

Quanto à primeira conduta fraudulenta imputada para perda do benefício fiscal da isenção/redução do IRPJ, ou seja, a inserção de dados falsos nas notas fiscais eletrônicas nas operações de vendas de “concentrados” para a GRASSI, diversamente do alegado pelo sujeito passivo, a fraude restou demonstrada sobejamente nos autos pela fiscalização, tanto que o sujeito passivo acatou o arbitramento das receitas de vendas, que implicou o expurgo das receitas na parte sobrevalorizada artificialmente.

Ou seja, nos presentes autos o sujeito passivo não impugnou expressamente o arbitramento das receitas de vendas intragrupo econômico de fato, direção única, receitas sobrevalorizadas artificialmente, em conluio, fraude.

O arbitramento de ofício das vendas do sujeito, portanto, é matéria preclusa, não mais podendo ser agitado na órbita administrativa, aplicação da inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

No que concerne ao segundo fundamento para a perda/cancelamento da isenção/redução do IRPJ – lucro da exploração, de fraude, ou seja, inserção de elementos inexatos nas ECF transmitidas pela impugnante, também, restou sobejamente demonstrado, comprovado, nos presentes autos pela fiscalização da RFB, ou seja:

a)quanto à conduta fraudulenta, dedução fraudulenta de despesas associadas à prestação de serviços por empresas inidôneas, “noteiras”:

Aqui, a fraude é tão gritante, que o sujeito passivo evitou, furtou-se prestar informações à fiscalização, embora intimado e reintimado no curso do procedimento de fiscalização, a juntar cópias das notas fiscais, cópias do contrato de suposta prestação de serviços, cópias do comprovante de pagamento, cópia do comprovante de efetiva prestação dos serviços, mas nada forneceu, agiu sempre na defensiva, nada forneceu ao fisco, nessa parte.

Veja, o sujeito passivo nas razões de defesa, no sentido de evitar dar detalhes da fraude, acatou, aceitou, admitiu a infração despesas fraudulentas com suposta contratação de serviços de empresas inidôneas, empresas “noteiras”, in verbis:

[...]

Como visto, o sujeito admitiu a infração glosa das despesas fraudulentas, não contestou expressamente a infração, pois negou-se terminantemente dar informações ao fisco acerca dessas operações fraudulentas, e simplesmente diz não ter documentação para apresentar, relativo às despesas escrituradas de

forma fraudulenta de valor superior a R\$ 13 milhões, em 2019, mediante notas fiscais “frias”, forjadas, de empresas inidôneas, empresas “noteiras”.

Portanto, aqui também ocorreu a preclusão, pois a infração glosa de despesas de suposta contratação de serviços de empresas inidôneas, empresas “noteiras”, restou não expressamente impugnada, aplicação da inteligência do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Ainda, o sujeito passivo não demonstrou boa-fé de que trata o art. 82 da Lei 9.430/96, in verbis:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstas na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

(grifei)Como já demonstrado antes nos presentes autos, o sujeito passivo negou-se terminantemente dar informações ao fisco acerca dessas operações fraudulentas, e simplesmente diz não ter documentação para apresentar, relativo às despesas escrituradas de forma fraudulenta de valor superior a R\$ 13 milhões, em 2019, mediante notas fiscais “frias”, forjadas, de empresas inidôneas, empresas “noteiras”, pois intimado e reitornado a apresentar cópias das notas fiscais, cópia dos supostos contratos de prestação de serviços, cópia dos pagamentos e cópias de documento da efetiva prestação dos serviços (recebimentos dos serviços contratados).

O contribuinte teve todas as oportunidades para comprovar a boa-fé, nos termos do Parágrafo único do art. 82 da Lei 9.430/96, porém declinou expressamente, conforme já explicitado acima.

Assim, restou caracterizada, demonstrada a má-fé, a fraude, nesta infração.

Ainda, é preciso frisar, rechaçar de plano a alegação do contribuinte de que não sabia que as empresas eram de fachada, inidôneas, empresas “noteiras”.

Nas suas relações no mercado, o contribuinte deve se pautar com transparência, compliance, inclusive em relação ao Fisco. Ou seja, agir em sintonia com as regras.

Compliance vem do verbo em inglês to comply, que nada mais é do que estar em conformidade com as leis, padrões éticos, regulamentos internos e externos. Sua função é minimizar riscos e guiar o comportamento de empresas diante do mercado em que atuam.

Compliance, em termos didáticos, significa estar absolutamente em linha com normas, controles internos e externos, além de todas as políticas e diretrizes estabelecidas para o seu negócio.

É a atividade de assegurar que a empresa está cumprindo à risca todas as imposições dos órgãos de regulamentação, dentro de todos os padrões exigidos de seu segmento. E isso vale para as esferas trabalhista, fiscal, contábil, financeira, ambiental, jurídica, previdenciária, ética etc.

O adquirente de serviços de terceiros também deve estar certo, seguro, de que a empresa contratada, fornecedor, é empresa idônea, existente de fato e de direito, que possui capacidade operacional e econômico-financeira, e que cumpre legislação trabalhista, fiscal, contábil, financeira, ambiental, jurídica, previdenciária, ética etc. sob pena de não comprovada boa-fé nas relações de mercado (atos e fatos jurídicos), ou seja, contratação de fornecedores pessoas jurídicas inexistentes de fato (empresas de “fachada”), empresas “noteiras”, ter custos adicionais e prejuízos, em face da falta de compliance.

Uma empresa no mercado deve alinhar sua função de compliance aos objetivos estratégicos, missão e visão da companhia.

A crescente pressão externa pela adoção de padrões éticos, que gere valor a todos os seus stakeholders (os atores envolvidos na órbita da empresa, como fornecedores, atacadistas, varejistas, funcionários, etc.) deve impulsionar as organizações para a criação de programas preventivos e de monitoramento constante de riscos.

O conceito também é focado na cultura de ética e integridade nas organizações, o que está diretamente ligado ao relacionamento entre gestores e colaboradores.

É através das ferramentas de compliance que uma empresa pode alcançar com maior solidez seus objetivos estratégicos.

Não estamos, portanto, falando de conceitos conflitantes.

Ao contrário, a sinergia da empresa com todas as normas, ditames de regulamentação e controles internos eficientes, representam maior qualidade na atividade empresarial (respeito às normas de qualidade), economia de recursos (evitando gastos com multas, punições e cobranças judiciais) e fortalecimento da marca no mercado (empresa séria e ética).

A RFB prima pela transparência, pelo compliance, entre os contribuintes no mercado e entre empresa e Fisco, desde a edição da IN RFB nº 1.634/16, atualmente vigente a IN RFB nº 2.119, de 2022, em face de regulamentação dos arts. 80, 81 e 82 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021, retirando do mercado empresas de fachada, fantasmas, inexistentes de fato, não encontradas no endereço constantes do CNPJ (Sistema CNPJ), empresas “noteiras”, pelo cancelamento do CNPJ, considerando as notas fiscais emitidas inidôneas, ressaltando é claro o adquirente de boa-fé, desde que, para tanto, comprove a efetivo recebimento ou prestação dos serviços contratados, com nota fiscal, canhoto, e desde que comprove efetivamente o respectivo pagamento.

No caso, o sujeito passivo em momento algum comprovou atuação de boa-fé quanto às supostas operações com empresas inidôneas (“noteiras”), empresas inaptas..

Logo, as despesas deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL na ordem de R\$ 13 milhões de supostas contratações de serviços de empresas inidôneas, “noteiras”, além de conluio, dolo, fraude, sonegação fiscal, supressão indevida de tributos, configurou crime contra a ordem tributária.

b)quanto às exclusões indevidas na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL de valores referentes aos créditos de ICMS, desqualificados como subvenções para investimento pela autoridade fiscal, outro fundamento para perda da isenção/cancelamento da redução do IRPJ – lucro da exploração:

Diversamente do alegado pelo sujeito passivo, a infração praticada configurou sem fato tipificado como crime contra a ordem tributária, em face do planejamento tributário abusivo, fraudulento, cuja infração já fora enfrentada antes, e mantida.

Logo, este fundamento também corrobora como correta imputação da perda/cancelamento da isenção/redução do IRPJ e exigência do imposto que deixara de ser pago nos anos-calendário 2019 e 2020.

Por todas essas razões, correta, providencial, a imputação da perda da isenção/redução do IRPJ – Lucro da Exploração e exigência do imposto.

Precedentes do CARF quanto à perda de isenção/redução do imposto por crime contra a ordem tributária – Lei nº 9.069, de 1995, independente de decisão judicial transitada em julgado [...]

GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS. SUPOSTA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESAS INIDÔNEAS (“NOTEIRAS”). OPERAÇÕES EM CONLUIO, FRAUDULENAS, PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

O sujeito passivo não impugnou expressamente a infração. Mais que isso, o sujeito reconheceu a infração Glosa de despesas não comprovadas de serviços supostamente prestados por empresas de fachada, inidôneas, empresas “noteiras”, popis aceitou, acatou, a glosa.

[...]

Assim, quanto à matéria de fato e de direito a infração em tela não foi expressamente impugnada. Matéria preclusa (Decreto nº 70.235/72, art. 17).”

Adicionalmente, quanto às multas, a decisão da DRJ assim dispôs:

- manteve a concomitância entre multa de ofício e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais.

- quanto à multa de ofício qualificada de 100%, foi mantida a qualificação ante a existência de planejamento tributário abusivo nas operações do sujeito passivo (operações de vendas sobrevalorizadas artificialmente intragrupo econômico de fato, direção única), mediante conluio, dolo, fraude, sonegação fiscal, supressão indevida de tributos, com o intuito de utilização, elevação indevida, artificial, dos benefícios fiscais (elevação, aumento indevido dos valores). Porém, a penalidade foi reduzida para o patamar de 100% pela aplicação retroativa de lei ulterior mais benéfica ao sujeito passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, inciso VI, redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023). Aplicação da retroatividade benigna (CTN, art. 106, II, alínea “c”). Tal redução, vale lembrar, não foi objeto de recurso de ofício, tendo se tornado definitiva.

- manteve o agravamento da multa quanto ao embaraço à fiscalização pelo não atendimento reiterado das intimações fiscais para apresentar esclarecimentos.

Relativamente às penalidades, mantenho também o que foi decidido pelo acórdão recorrido adotando integralmente suas razões de decidir e fundamentos, com ressalva apenas à concomitância entre multa de ofício e a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, matéria que abordarei a seguir, em apartado.

Em complemento ao quanto foi decidido pelo v. acórdão recorrido, acrescento, por fim, meus próprios comentários quanto ao mérito.

De fato, parece-me claro que o art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995 estabelece a perda dos benefícios fiscais quando haja a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária:

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

E assim entendo que a Fiscalização agiu de forma correta.

Não desconheço as interpretações em sentido diverso já adotadas neste CARF sobre tal dispositivo (v.g, voto vencido no Acórdão n. 9303-01.188 — 3ª Turma da CSRF, Sessão de 26 de outubro de 2010). Contudo me alinho a quem entenda não ser necessário aguardar trânsito em julgado de eventual sentença judicial na esfera penal para que, na esfera administrativa e tributária, se tomem as providências para cassar os benefícios fiscais.

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)Período de apuração: 01/02/2002 a 30/06/2002 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA

EXPORTAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO.

Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90) acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. O Crédito Presumido de IPI na exportação (Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001) é um benefício/incentivo fiscal, desonerando as exportações e levando a que mais indústrias se instalem no território nacional, que implica, diretamente, na redução do saldo a recolher do IPI, apurado na escrita fiscal, e, mesmo que indiretamente, na redução da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep incidentes na cadeia produtiva - levando ainda, quando acumulado saldo credor do IPI no trimestre calendário, à possibilidade de ressarcimento em espécie ou de compensação com outros tributos.”

(Acórdão nº 9303-015.656 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 14 de agosto de 2024)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERDA DO INCENTIVO. REQUISITOS.

A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária implica a perda dos incentivos e benefícios de redução ou isenção de tributos no respectivo ano-calendário, **independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado.**

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não tem a natureza de incentivo e benefício de redução ou isenção de tributos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INDEFERIMENTO. FUNDAMENTO ULTRAPASSADO. RETORNO À UNIDADE DE ORIGEM.

Se improcedente o único fundamento para indeferir o pedido de ressarcimento, devem os autos retornar à unidade de origem para que, ultrapassada esta questão, prossiga na análise do pedido.

Recurso Especial do Contribuinte provido em parte.’

(Acórdão nº 9303005.426 – 3ª Turma, Sessão de 25 de julho de 2017)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2005 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. **PERDA DO INCENTIVO, INDEPENDENTEMENTE DE SENTENÇA JUDICIAL CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO.**

Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90), independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado, acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. Ainda que o Crédito Presumido de IPI na Exportação, para fins de ressarcimento PIS/Cofins incidentes na cadeia produtiva (Lei nº 9.363/96 e nº 10.276/2001) não tenha natureza específica de benefício fiscal de redução ou isenção do imposto, na primeira implica, por influenciar no saldo decorrente do confronto dos créditos com os débitos escriturados no período de apuração, dentro da sistemática “imposto contra imposto” (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores), adotada, já a nível constitucional, para dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade.”

(Acórdão nº 9303-011.279 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17 de março de 2021)

E trago à tona uma declaração de voto, datada de 2010, apresentada à época pelo I. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Acórdão nº 9303- 01.258, de 06/12/2010, cujas razões de decidir acompanho e encampo:

“Declaração de Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

O apelo Fazendário gira em torno da questão pertinente à perda de incentivos fiscais por aqueles que tenham praticado atos que configurem crime contra a ordem tributária.

A relatora entendeu que essa perda somente ocorrera se o sujeito passivo for condenado, por sentença penal transitada em julgado. Desse posicionamento ousou, com as devidas considerações, divergir, pelas razões seguintes.

A pedra angular desta questão resume-se a entender o alcance da expressão: “prática de atos que configurem crime contra a ordem tributária, trazida na parte inicial do art. 59 da Lei 9.069/1995. Segundo a relatora, essa expressão requer condenação judicial do infrator, com trânsito em julgado, para que os atos ilícitos por ele praticados configurem crime contra a ordem tributária. A meu sentir, esse entendimento restringe o alcance da norma onde o legislador não restringiu. A lei, em momento algum, exige manifestação judicial como pré-requisito para aplicação da norma sob exame.

De outro lado, ao contrário do alegado pela nobre relatora, para que determinada conduta possa ser configurada como crime (fato típico e antijurídico), basta que se adeque a um tipo penal e não esteja ao abrigo de uma das excludentes de ilicitudes – legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal e exercício regular de direito, conforme art. 19 do Código Penal. Por demais

óbvio, que, dada a natureza da infração tributária, essas excludentes de ilicitudes jamais vão estar presentes. Assim, toda vez que a conduta praticada pelo sujeito passivo estiver tipificada penalmente, como é o caso da dos autos, o ato por ele praticado necessariamente, configurara crime, que, para efeitos de aplicação da sanção penal deve ser apurado na instância própria, in casu, no Poder Judiciário, enquanto os efeitos administrativos e tributários da conduta proibida do sujeito passivo devem ser apurados no contencioso administrativo.

Merece ser aqui lembrado que a responsabilidade por infrações à legislação tributária ou administrativa não está jungida à sorte da seara penal, de modo que a sanção de natureza administrativa ou tributária independe do resultado do processo criminal, salvo se neste houver absolvição motivada na negativa de autoria ou inexistência do fato imputado.

Afora essas duas hipóteses, **há absoluta independência entre a responsabilidade, penal, tributária e administrativa. Não por outro motivo que o legislador, ao vedar a fruição de benefício fiscal a quem tenha praticado ato que configure crime contra a ordem tributária não exigiu condenação penal, sequer condicionou a abertura de processo criminal, exigiu apenas que a conduta proibida se adéqüe a qualquer do tipo penal previsto na lei 8.137/1991.**

Repare que se a intenção do legislador fosse a de vincular a restrição trazida no mencionado art. 59, transcrito linhas abaixo, ao resultado do processo penal, a lei teria, ao invés de exigir conduta que configure crime, exigido a condenação penal por crime contra a ordem tributária. Neste caso, predita restrição seria efeitos da condenação, e como tal, haveria de vir, necessariamente, expressa na lei, o que não é, absolutamente, o caso sob exame.

Art. 59. A prática de atos que configurem crime contra a ordem tributária ...

Assim, não vejo como exigir-se, para aplicação da norma veiculada no dispositivo acima citado, condenação penal passada em julgado, quando o legislador sequer a condicionou à instauração de processo criminal.

Por último, mas não menos importante, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o termino do processo administrativo é condição de procedibilidade para o criminal, e não o contrário. Ora, se para se iniciar o processo penal exige-se o termino do administrativo, como então pretender-se que o administrativo só possa começar quando houver transito em julgado do criminal? Se assim fosse, estar-se-ia diante de urna infundável tautologia, ou como se diz na linguagem figurada, "o cachorro correndo atrás do seu próprio rabo".

Desta feita, **nos casos de incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária, a restrição trazida no art. 59 transcrito linhas acima aplica-se, independentemente, de haver ou não condenação penal daquele beneficiário que tenha praticado atos que configurem crime contra a ordem tributária.**" (destaques feitos por esta Relatora).

Além disso, para esta Relatora, ficou claro na peça acusatória que existia um planejamento tributário totalmente abusivo e fraudulento envolvendo ambas as pessoas jurídicas – a Recorrente e a Grassi – a fim de elevar os montantes a título de benefícios fiscais. Aliás, confrontando o recurso, o TVF e os autos de infração, o que se nota é que pouco foi impugnado pela Recorrente, o que acaba por confirmar a procedência da acusação e afastar qualquer demonstração de boa-fé e regularidade fiscal dos procedimentos implementados pelo contribuinte.

Exemplo disso é que a D. Fiscalização procedeu ao arbitramento nos termos do art. 148 do CTN a receita de vendas de “concentrados” da Recorrente para a empresa Grassi (p. 33 do TVF) ante a sobrevalorização artificiosa e a fraude nos preços de vendas, e esse ponto não foi atacado nem pela impugnação tampouco pelo recurso. Aliás, a própria acusação de sobrevalorização artificiosa dos preços também não chegou a ser afastada pelos argumentos de defesa.

A Recorrente também não tangencia a acusação quanto à formação de grupo econômico.

A Recorrente não traz aos autos nenhuma evidência, prova, demonstração quanto aos preços de venda praticados, nas operações envolvendo as duas pessoas jurídicas envolvidas.

O que parece é que o recurso estrutura uma espécie de circunlóquio para desviar a análise do que acredito ser central para a controvérsia neste processo: a legitimidade das operações entre as duas empresas, o uso regular dos benefícios fiscais concedidos, a ausência de grupo econômico, a regular exclusão das subvenções para investimento.

No entanto, para infirmar e invalidar o lançamento quanto ao mérito, era essencial que cada um desses itens acima tivesse sido abordado de forma individualizada e detalhada.

Na visão desta Relatora, argumentar que os requisitos do artigo 30 da Lei n. 12.973/2014 foram preenchidos para fins da dedução das subvenções para investimento da base tributável não basta. A acusação que está em primeiro plano e que precisaria ter sido firmemente impugnada (oferecendo-se, claro, as provas ou contraprovas) é a de que houve fraude. Veja-se trecho do TVF (p. 36-37 do TVF) acerca disso:

“Não está aqui em pauta a natureza, em abstrato, da subvenção concedida pelo Estado do Amazonas (se para investimento ou se de custeio). Até porque a Lei Complementar nº 160/2017 incluiu uma ficção legal no § 4º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 a fim de considerar que se classificam como subvenções para investimentos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Interessa sim, no caso concreto, a repercussão da precificação fraudulenta dos “concentrados” no IRPJ e CSLL da fiscalizada, haja vista que as exclusões ora analisadas estão da mesma forma infladas. Devido à sistemática de apuração do ICMS, há relação de proporcionalidade entre o valor declarado nas operações de venda realizadas pela FRUTS, a receita de subvenção considerada no seu resultado contábil (o crédito estímulo de 90,25% do imposto estadual) e, via de consequência, as exclusões atribuídas à receita de subvenção.

Quer-se dizer: **a prática de elevar os preços das operações intragrupo para ampliar indevidamente benefícios fiscais certamente não qualifica a parcela excedente como subvenção para investimento.** Se, por um lado, o arbitramento da receita de venda dos “concentrados” reduziu as bases de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS lançados de ofício (vide tópico 5 deste TVF); por outro, não se pode deixar de também revisar, para menor, as exclusões relacionadas à receita de subvenção.

Tudo isso, como dito, a fim de se aproximar a incidência tributária o mais possível à realidade, anulando os efeitos do planejamento abusivo do Grupo BALY descrito no tópico 4 deste TVF. Afinal, ambas empresas obtiveram vultosas “vantagens” fiscais com a sobrevalorização dos “concentrados”.

No entanto, a Recorrente não fez as devidas impugnações, limitando-se a afirmar que os pontos trazidos pela Fiscalização quanto à sobrevalorização dos preços não integram o rol de condições legais para a intributabilidade da subvenção para investimento. Confira-se trecho do recurso:

“A relação estabelecida pela autoridade fiscal entre sobrepreço e desqualificação da natureza jurídica dos créditos de ICMS não possui base legal, passa por cima da realidade de que tais créditos nunca tiveram sua existência revogada e ignora a circunstância de que é a Lei quem expressamente atribui a natureza de subvenções para investimento para os benefícios do ICMS concedidos pelos estados (caput e parágrafo 4.o do artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014), e é ela também que determina ser “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”.

Na verdade, o que fez a autoridade fiscal foi criar um novo critério de tributabilidade para os créditos de ICMS. Como se expôs fartamente no Item III, nenhuma das razões legalmente postas foi a utilizada pela autoridade fiscal para desqualificar a natureza de subvenções para investimento dos créditos de ICMS e, por consequência, para tornar tributáveis tais créditos. Em nenhum momento, no Auto de Infração ou no Termo de Verificação Legal, há menção à incorreta escrituração dos benefícios ou de suas utilizações em desconformidade com as previstas no artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014 (até porque, não houve mesmo, por parte da impugnante, utilização desconforme a lei).

Não foram, portanto, o não registro em reserva de lucros ou a não utilização para absorção de prejuízos ou para aumento do capital social, as razões para a desqualificação da natureza dos benefícios e a definição de sua tributabilidade; o fundamento único, repitase uma vez mais, foi apenas o de que a parcela dos créditos de ICMS associada ao sobrepreço arbitrado pela própria autoridade fiscal federal, não se caracterizaria como “subvenção para investimento”, o que justificaria a glosa parcial das exclusões na apuração do lucro real. Com isso, a autoridade fiscal acabou por criar, como se disse, um novo requisito ou condição para a não tributação dos benefícios fiscais do ICMS, afrontando claramente o comando do parágrafo 4.o do artigo 30 da Lei n.o 12.973/2014, que expressamente determina, repita-se uma vez mais, ser “vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo”.

Segundo esse raciocínio deturpado, se o artigo 30 da Lei n. 12.973/2014 não estabeleceu como requisito que ser vedada a sobrevalorização de preços que aumentem o valor do benefício fiscal, logo o contribuinte poderia adotar essa prática e a intributabilidade da subvenção para investimento estaria mantida incólume, o que é absurdo.

A sobrevalorização dos preços nesse caso configura conduta fraudulenta e ilícita porquanto eleva artificialmente o valor dos benefícios fiscais auferidos pela Recorrente, o que já inviabiliza todo e qualquer raciocínio no sentido de que a quantificação desses benefícios seria válida (e note-se: a questão não é validade do benefício, mas sim de seu quantum, que não goza de credibilidade e confiabilidade ante a fraude constatada).

Ademais, o argumento da defesa não tem o menor sentido, porque o emprego de fraude e dolo para suprimir ou reduzir os tributos devidos, embora não seja objeto do artigo 30 da Lei n. 12.973/2014 - e nem faria sentido que o fosse -, está vedado por normas gerais de direito tributário e pela lei 8137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, aplicando-se a esse caso concreto.

Logo, como mencionado, também nesse ponto, a defesa esquivou-se da necessidade de impugnar a existência de fraude nas operações fiscalizadas, o que era de suma relevância para o deslinde da controvérsia.

Assim, por essas razões, concordo com a posição expendida pela DRJ e adoto o v. acórdão recorrido nos termos do art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), com exceção à concomitância das multas de ofício e multa isolada, ponto que abordarei adiante de forma específica.

Responsabilidade solidária

Como já o aludimos anteriormente, os responsáveis solidários incluídos no lançamento ora sob julgamento não apresentaram impugnação nem interpuseram recurso.

São eles:

- a pessoa jurídica BEBIDAS GRASSI DO BRASIL LTDA, CNPJ 01.731.172/0001-06, com base no art. 124, inciso I do CTN; e

- as pessoas físicas Srs. MARIO CARDOSO (único sócio ostensivo e administrador da GRASSI), DAYANE TITON CARDOSO e MARIO JUNIOR CARDOSO (ambos sócios administradores da FRUTS e filhos de MÁRIO CARDOSO) com base no art. 135, inciso III do CTN.

Assim, nos moldes que já haviam sido traçados pelo acórdão recorrido, fica confirmada a preclusão do direito de defesa.

Ademais, quando as acusações do auto de infração não são impugnadas pelo contribuinte desde o início e não foram objeto de recurso, ficam mantidas as exigências nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Aliás, é isso que dispõe a recente Súmula CARF n. 162 de observância obrigatória por este Conselho:

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Considerando que não foram impugnadas desde o início do contencioso administrativo, sendo, portanto, incontroversas, a responsabilidade solidária das pessoas acima elencadas fica mantida em definitivo.

Concomitância de multas isolada e de ofício

Por outro lado, tenho um ponto a reparar no acórdão recorrido à concomitância das multas.

O acórdão recorrido manteve a possibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada por ausência de pagamento mensal dos tributos sobre base de cálculo estimada, e o Recorrente, em seu recurso, insurge-se contra esse fundamento.

No âmbito do CARF, o tema, apesar de antigo, causa ainda dissonâncias e debates, inclusive neste C. Turma.

Posiciono-me no sentido de rechaçar o duplo apenamento que advém da aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A falta de pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória, do ponto de vista da execução da infração tributária. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre idêntico e mesmíssimo fato.

Assim, a concomitância deve ser afastada, já que o ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de bis in idem.

A falta dessa antecipação mensal é apenas um elemento concorrente para a efetiva infração de não o recolher, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75% (cito, nesse sentido, o Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella).

Ademais, é preciso consignar minha posição sobre aplicabilidade da Súmula 105/CARF, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 105 Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014 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.

Neste caso concreto, as multas foram aplicadas com base no art. 44, incisos I e II Lei nº 9.430/1996:

“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 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 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”.

A Súmula, como visto, tem por objeto o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que é a redação já atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (e posterior à revogação do inciso IV do §1º do referido art. 44).

A esse respeito, filio-me aos que entendem que os fundamentos da Súmula se aplicam à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para isso remetendo ao voto da Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-006.900 – CSRF / 1ª Turma, na sessão de 3 de abril de 2024.

A bem da verdade, o que a Lei 11.488/2007 fez, no fundo, foi mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, e isso não alterou a real motivação para a não-imposição das multas concomitantemente. Vejamos o do art. 14 da Lei 11.488/2007:

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

Ou seja, a Lei 11.488/2007 apenas realocou a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos (nessa linha, cito o Acórdão 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, da relatoria do Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior).

Assim, em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 e das demais razões expostas, entendo que o recurso voluntário deve ser provido em relação a esse fundamento, afastando-se a multa isolada de 50%.

Auto de Infração de CSLL

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, sendo clara a relação de causa-efeito entre eles.

Com base nisso, portanto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter o acórdão da DRJ e os lançamentos de CSLL decorrentes do lançamento de IRPJ, apenas afastando-se a multa isolada de 50%.

É como voto.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de invalidade e inconsistência do lançamento, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para afastar a concomitância das multas, cancelando a multa isolada de 50%.

Em relação à imputação da responsabilização solidária, por se tratar de matéria não impugnada desde o início e que não foi objeto de recurso, mantenho-a nos termos do art. 17 do Decreto 70.235/72.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, redator designado

Em que pesem as sempre judiciosas palavras proferidas pela Relatora, a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, tenho opinião absolutamente divergente em relação à questão da multa isolada incidente sobre a falta e/ou insuficiência do pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do

prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

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

(...)

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;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, *e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas*, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2018 a 2020.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves