



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10480.725955/2012-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.052 – 1ª Turma
Sessão de 10 de agosto de 2017
Matéria IRPJ - ALIENAÇÃO DE AÇÕES PARA TERCEIROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA. NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Contudo, a demonstração resta prejudicada quando se constata que decisão recorrida e paradigmas possuem suportes fáticos que não se comunicam. Recurso não conhecido.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à concomitância da multa, vencidos os

conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em rejeitar a preliminar de impedimento do relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1384/1424) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1103-001.097 (e-fls. 1336/1382), pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 26/08/2014, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício, e dado provimento parcial ao recurso voluntário da DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA ("Contribuinte").

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 03/46), relativa ao ano-calendário de 2008, discorre sobre operação de alienação de ações. Entendeu a autoridade fiscal que a Contribuinte, em vez de alienar diretamente suas ações da CIMEC para a Camargo Correa, efetuou a alienação inicialmente para os seus sócios (pessoas físicas), em duas etapas (novembro de 2007 e agosto de 2008) em valor notoriamente inferior ao de mercado, que, por sua vez, posteriormente alienaram as ações (por valor de mercado) para a Camargo Correa (em março e agosto de 2008). Teria havido uma transferência da tributação do ganho de capital da Contribuinte para os sócios pessoa física, em uma operação com ausência de propósito negocial. E, diante da presença de elementos como (a) alienação; (b) pessoa ligada; (c) valor inferior ao de mercado e (d) bem do ativo permanente, teria restado caracterizada a distribuição disfarçada de lucros (DDL), com base no art. 464 do RIR/99. Também foi tipificada infração tributária relativa a dedução indevida de IRPJ e CSLL retidos na fonte. Como resultado da nova apuração de ofício, foi apurada falta de pagamento de estimativa mensal, razão pela qual foram lançadas as multas isoladas. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 637/682), que foi julgada procedente em parte (e-fls. 1140/1154) pela primeira instância (DRJ), para afastar a tributação sobre a primeira alienação das ações (ocorrida em novembro de 2007) e por consequência parte da multa isolada por estimativa mensal. Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 1175/1215). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício, e deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as exigências de IRPJ e CSLL relativas a DDL e manter a glosa de tributos retidos na fonte.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 1384/1424), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 1451/1456. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 1474/1494).

A Contribuinte não interpôs recurso especial.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 637/682), que foi julgada **procedente em parte** pela 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão nº 11-40.719 (e-fls. 1140/1154), para afastar a tributação sobre a primeira alienação das ações ocorrida em 30/11/2007 e por consequência parte da multa isolada por estimativa mensal, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando o expediente é prescindível à solução da lide.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. ALIENAÇÃO. SÓCIO. VALOR INFERIOR AO DE MERCADO.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a sócio, independentemente da alienação deste para terceiro.

A caracterização da presunção se dá no momento da alienação ao sócio.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL.
CONCOMITÂNCIA.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente ao IRPJ devido e não pago ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA CSLL.

Estende-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1175/1215) pela Contribuinte. A 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 26/08/2014, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as exigências de IRPJ e CSLL relativas a DDL e manter a glosa de tributos retidos na fonte, conforme Acórdão nº 1103-001.097 (e-fls. 1336/1382) nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

DDL PLANOS DE VALOR PROVAS E VALORAÇÃO DO QUADRO

O mero erro na capitulação legal não vitima o lançamento. Não é o que ocorre no caso vertente. O motivo e a razão decorrentes da valoração do quadro fático feita pelo autuante levaram à requalificação jurídica dos fatos como ganho de capital da recorrente por esta ser a efetiva alienante das ações para terceiro. Porém, a requalificação jurídica final se deu por DDL com aplicação de suas regras. Há incompatibilidade e incongruência do motivo, da razão e da consequente requalificação jurídica dos fatos (ganho de capital pela alienação a terceiro), com a finalização por requalificação jurídica por DDL (distribuição a sócio de lucro). Sintoma disso

foi se considerarem ocorridas as DDL nas datas de alienação das ações pelos sócios a terceiro, e não nas datas de alienação das ações pela recorrente para seus sócios. Insubsistência da exigência ao se colocarem em planos de valor diversos o motivo, a razão e requalificação jurídica consequente dada aos fatos e a que foi ultimada por DDL.

GLOSA DE TRIBUTOS RETIDOS NA FONTE

Não resulta cabalmente comprovado o alegado erro formal, em que os excessos de dedução de IRRF e de CSLL na fonte é neutralizado pelos pagamentos a maior de estimativas de IRPJ e de CSLL, com resultado de IRPJ e CSLL pagos nos montantes indicados na DIPJ/09. Glosa de tributos retidos na fonte mantida.

MULTA ISOLADA E MULTAS PROPORCIONAIS CONCOMITÂNCIA

Multa isolada para as estimativas descabida. Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre IRPJ e CSLL exigidos exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre IRPJ e CSLL por estimativa do mesmo ano-calendário.

DDL RECURSO DE OFÍCIO

Descompasso temporal, de ano-calendário, entre a data indicada como de DDL (data da alienação das ações pelos sócios a terceiro, em 2008) e a data em que se teria dado a DDL (data da alienação das ações aos sócios, em 2007). Razão adicional para se negar provimento ao recurso de ofício.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 1384/1424). Apresenta divergências em relação a duas matérias: (1) distribuição disfarçada de lucros (DDL) e (2) concomitância de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal. Discorre que a autuação fiscal foi correta ao tipificar com DDL a alienação das ações aos sócios, pessoas ligadas, por valor inferior ao do mercado. Requer pela manutenção da parte da decisão da DRJ que confirma a exação relativa à alienação de ações efetuada em agosto de 2008 (e-fl. 1421). Pugna pelo restabelecimento da multa isolada por entender que não incide sobre a mesma base de cálculo da multa de ofício.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1451/1456).

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1474/1494). Discorre sobre a inadmissibilidade do recurso especial da PGFN, por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas nº 1202-00.204 e 1101-000.868. O primeiro trataria de operação nitidamente fraudulenta de venda de imóvel a título gratuito aos sócios, e o segundo de operação em mercado de ações da Bovespa e BM&F, no processo de desmutualização. Também protesta a respeito da admissibilidade em relação à concomitância da multa de ofício e multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, em razão da

aplicação da Súmula CARF nº 105. No mérito, aduz que a autuação fiscal padece de erro material insanável, vez que apresentou como motivo o ganho de capital, e efetuou o lançamento tipificando a infração tributária DDL. Ainda que se entendesse como DDL, não teria se consumado a infração, por falta de preenchimento dos requisitos da presunção legal e hiperavaliação das ações da CIMEC realizada pela autoridade fiscal. *Ad argumentandum*, pugna pela compensação do tributo pago pelos sócios pessoas físicas, e pelo descabimento de multa isolada por duplicidade e confisco. Requer pela inadmissibilidade do recurso especial e, caso apreciado o mérito, seja julgado total ou parcialmente improcedente o recurso especial da PGFN.

A Contribuinte não interpôs recurso especial.

Posteriormente, foi apresentada petição (e-fls. 1544/1548), no qual contesta a competência do relator, que estaria impedido de participar do presente julgamento (art. 42, I, RICARF c/c art. 144, II, no Código de Processo Civil) por ter integrado o Colegiado da turma *a quo*. Assim requer pelo reconhecimento do impedimento do relator e pela designação de nova distribuição dos autos nos termos do art. 17, IX, do RICARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

A princípio, cumpre apreciar a preliminar de competência aduzida pela Contribuinte, na petição de e-fls. 1544/1548.

Contesta-se a competência do relator, que estaria **impedido** de participar do presente julgamento (art. 42, I, RICARF c/c art. 144, II, no Código de Processo Civil) por ter integrado o Colegiado da turma *a quo*, ocasião em que foi apreciado o recurso voluntário e proferido o Acórdão nº 1103-001.097, no qual se decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário.

De fato, eu era integrante da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, e participei do julgamento, cujo relator era o então Conselheiro Marcos Takata.

Há que se observar o que predica a legislação processual do contencioso administrativo tributário sobre o assunto.

O art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), determina:

O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por sua vez, o RICARF estabelece as hipóteses de impedimento no Anexo II:

Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.

§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) (Grifei)

Com a devida vênia, mas entendo que o fato de ter participado do julgamento como integrante da turma *a quo*, sem que tivesse sido relator ou redator da matéria objeto do recurso, **não** me confere a condição de **impedido** de participar do presente julgamento.

De qualquer forma, o RICARF dispõe sobre o procedimento a ser adotado no caso da arguição em debate, no Anexo II:

Art. 44. O impedimento ou a suspeição será declarado por conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao arguido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado.

Registro que a arguição de impedimento foi apreciada pelo Colegiado na presente sessão.

Decidiu-se, por unanimidade, **indeferir** a arguição suscitada.

Portanto, passo ao voto.

Início pelo exame da admissibilidade.

São duas as matérias devolvidas pelo recurso especial da PGFN: (1) alienação de ações aos sócios pessoas físicas qualificada pela autoridade fiscal como distribuição disfarçada de lucros (DDL) e (2) concomitância de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

A admissibilidade de ambas as matérias encontra-se contestada pela Contribuinte nas contrarrazões.

No que diz respeito à primeira matéria (alienação de ações aos sócios pessoas físicas qualificada pela autoridade fiscal como distribuição disfarçada de lucros - DDL), aduz a Contribuinte que os paradigmas apresentados pela PGFN não guardam similitude fática com o suporte fático dos presentes autos.

Para que se possa empreender a devida comparação, há que se compreender, a princípio, o contexto em que se deu a autuação fiscal, e a evolução da discussão do direito na fase contenciosa.

A Contribuinte (DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA) detinha participação societária de 36,75% na CIMEC (Cia Industrial e Mercantil de Cimentos).

Em 30/11/2007, parte das ações da CIMEC (80%) são transferidas, pelo valor do custo contábil, para sócios pessoas físicas da Contribuinte. O DISLUB não recebeu nenhum pagamento dos adquirentes (sócios), ficando com um "direito creditório".

Em **12/03/2008**, os sócios transferem, de maneira onerosa, a valor de mercado, as ações da CIMEC para a adquirente CCSA (Camargo Correa S/A).

Em 21/08/2008, outra parte das ações da CIMEC (20%) é objeto de transferência, pelo valor do custo contábil, para sócios pessoas físicas da Contribuinte, sem pagamento, restando à alienante o "direito creditório".

Em **22/08/2008**, ocorre nova transferência onerosa a valor de mercado das ações da CIMEC para a adquirente CCSA (Camargo Correa S/A).

Concluiu a autoridade fiscal:

15. Do exposto, demonstra-se que o procedimento adotado simplesmente transfere a tributação do ganho de capital da alienação da participação societária na "CIMEC" da "DISLUB" para as pessoas físicas de "HUMBERTO", "SÉRGIO" e "VALDYR".

16. A prática adotada pela administração da "DISLUB" consistiu numa série de procedimentos, realizados num curto intervalo de tempo, com o objetivo de construir uma situação contábil que lhe permitisse a tributação do ganho de capital nas pessoas físicas dos sócios, ao invés de fazê-lo na própria empresa "DISLUB". Nestes procedimentos, não se verifica a realização de desembolsos financeiros por parte dos sócios

adquirentes, fato que não ocorreria numa transação de livre mercado.

17. No caso em tela observamos uma clara falta de propósito negocial, uma vez que a empresa fiscalizada optou por uma forma mais complexa diante da possibilidade de um ato puro e simples de venda de participação societária. Também corrobora esta constatação o fato da alienação ter sido feita aos sócios sem o recebimento de valor algum, apenas de forma escriturai: as ações passaram para o nome dos sócios, ficando estes como devedores da "DISLUB".

*18. Com efeito, ficou evidente que a sequência de atos praticados objetivou unicamente reduzir a tributação através da transferência da sujeição passiva da "DISLUB" para os seus sócios. Recapitulamos que a "DISLUB" transferiu sua participação societária na "CIMEC" para os seus sócios pessoas físicas, sem ter recebido valor algum na negociação, ficando apenas com um direito creditório. Momentos depois, estes sócios venderam suas ações para a **Camargo Correa S/A** por um valor bem superior ao de aquisição. Ato contínuo, retornam estes recursos como aumento de capital social na "DISLUB". Ressalte-se ainda que a transferência das ações deu-se de forma paulatina, na medida em que a compradora estava para efetuar seus pagamentos. Com isso, a tributação do ganho de capital da operação recaiu nos sócios "**HUMBERTO**", "**SERGIO**" e "**VALDYR**".*

Até o momento, evidenciava-se que a autuação fiscal seria no sentido de tributar o ganho de capital, decorrente da venda de ações da CIMEC, da alienante pessoa jurídica Contribuinte, para a adquirente CSSA. Afastou-se o negócio jurídico simulado (venda das ações da Contribuinte para os sócios e venda dos sócios para a CSSA), e se propôs a tributação de ganho de capital sobre a real intenção: venda das ações da CIMEC pela Contribuinte para a CSSA.

Ocorre que a fundamentação da autuação fiscal tomou outros rumos.

Entendeu a Fiscalização que estariam presentes os elementos da presunção legal prevista no **art. 464 do RIR/99**: (a) alienação; (b) pessoa ligada; (c) valor inferior ao de mercado e (d) bem do ativo permanente. Tipificou a infração tributária com base no artigo a seguir transcrito:

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

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal,

depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

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

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

E foi precisamente a possível incongruência do procedimento da autoridade autuante o objeto de análise do voto do relator Marcos Takata na decisão recorrida, cuja ementa transcrevo:

DDL PLANOS DE VALOR PROVAS E VALORAÇÃO DO QUADRO

O mero erro na capitulação legal não vitima o lançamento. Não é o que ocorre no caso vertente. O motivo e a razão decorrentes da valoração do quadro fático feita pelo autuante levaram à requalificação jurídica dos fatos como ganho de capital da recorrente por esta ser a efetiva alienante das ações para terceiro. Porém, a requalificação jurídica final se deu por DDL com aplicação de suas regras. Há incompatibilidade e incongruência do motivo, da razão e da consequente requalificação jurídica dos fatos (ganho de capital pela alienação a terceiro), com a finalização por requalificação jurídica por DDL (distribuição a sócio de lucro). Sintoma disso foi se considerarem ocorridas as DDL nas datas de alienação das ações pelos sócios a terceiro, e não nas datas de alienação das ações pela recorrente para seus sócios. Insubsistência da exigência ao se colocarem em planos de valor diversos o motivo,

a razão e requalificação jurídica consequente dada aos fatos e a que foi ultimada por DDL.

A tese ganhou reforço principalmente pelos eventos adotados pela Fiscalização como parâmetros para apuração da matéria tributável. Segue tabela elaborada no Termo de Encerramento Fiscal:

Data	Descrição	Valor (R\$)
12/03/2008	Receita da alienação	14.361.764,40
	(-) Custo contábil da participação societária alienada Investimento Permanente na CIMEC (5.308 ações)	(5.308.800,00)
		9.052.964,40
22/08/2008	Receita da alienação	22.203.515,41
	(-) Custo contábil da participação societária alienada Investimento Permanente na CIMEC (1.328 ações)	(1.328.000,00)
		20.875.515,41

Como se pode observar, a apuração da matéria tributável tomou como base a **alienação dos sócios pessoa física para a CSSA** (eventos ocorridos em 12/03/2008 e 22/08/2008). Tributou-se a diferença entre o **custo contábil das ações e o valor da alienação**. Ou seja, a Fiscalização tratou a situação como se fosse ganho de capital. O ano-calendário da autuação fiscal diz respeito apenas a 2008.

Isso porque, para se apurar o *quantum* conforme a hipótese de incidência da distribuição disfarçada de lucros, o evento delineado pela norma é o **da alienação das ações da Contribuinte para os sócios pessoa física**, que ocorreu em duas etapas: **30/11/2007 e 07/03/2008**.

Transcrevo novamente o *caput* e o inciso I do art. 464 do RIR/99:

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

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; (Grifei)

Inclusive, foi por conta de tal situação que a decisão de primeira instância afastou a autuação fiscal relativa à primeira venda de ações. Tendo ocorrido em 30/11/2007, a tributação deveria ter incidido no ano-calendário de 2007. Vale transcrever excerto do voto:

30. Como relatado, a participação da CIMEC foi transferida aos sócios em duas parcelas: a primeira (80% das ações), em 30.11.2007; a segunda (20% restantes), em 21.08.2008. Essas datas por conseguinte deveriam balizar a tributação, o que não se fez na autuação.

31. No auto de infração, como dito, as datas dos fatos geradores correspondem às das alienações das ações à CCSA pelos sócios, ou seja: 12.03.2008 e 22.08.2008, e a infração foi descrita como “Distribuição Disfarçada de Lucro/Alienação de Bem à Pessoa ligada Por Valor Notoriamente Inferior ao de Mercado”.

32. No Termo de Encerramento (apuração do imposto), todavia, consignou-se a infração como “Distribuição Disfarçada de Lucro Configurada na Transferência de ganho de Capital na Alienação de Participação Societária”, particularidade incompatível com a transferência anterior aos sócios, elemento do fato indiciário da DDL.

33. Ou seja, apesar de os efeitos tributários serem idênticos (adição ao lucro líquido para efeito de apuração do Lucro real), ou se trata de ganho de capital, e há tributação a esse título, ou se trata de distribuição disfarçada de lucro. Há que se observar entretanto a data relativa a cada infração.

34. Nesse quadro, não pode subsistir o crédito (imposto e multa por falta de recolhimento de estimativa) decorrente do lançamento relativo à data de 12.03.2008, pois que diz respeito à infração (Distribuição disfarçada de Lucro) do ano-calendário de 2007. Cálculos da exoneração ao final.

35. Sorte diversa tem o crédito decorrente da alienação da segunda parcela da participação, haja vista a data da operação (22.08.2008) inserir-se no mesmo mês da data da transferência das ações para os sócios (21.08.2008).

A decisão recorrida, por sua vez, entendeu que todo o lançamento deveria ser afastado, pela incongruência entre a fundamentação e a tipificação. Segue excerto do voto:

A sequência de atos no procedimento discutido nada tem com DDL. A forma complexa, o curto intervalo de tempo entre o negócio com o sócio e o negócio do sócio com terceiro, e a transferência de recursos pelos sócios para a recorrente (decorrente da venda das ações da CIMEC para a CCSA pelos sócios adquirentes), nada disso tem relação com o sentido de DDL. Tudo isso tem relação com requalificação jurídica dos fatos (para fins fiscais) por abusividade, para se reconhecer que quem vendeu as ações da CIMEC para a CCSA é a recorrente (sendo dela o ganho de capital auferido na venda para a CCSA), e não seus sócios.

Para a valoração empreendida pelo autuante, ele ressalta a venda aos sócios sem recebimento de valor algum pela recorrente, reconhecendo apenas escrituralmente o valor, com a transferência de direito às pessoas ligadas (sócios) sem pagamento e por valor inferior ao de mercado (fls. 36 e 37). Também, o “retorno” dos recursos da venda das ações à CCSA para a recorrente (digo retorno entre aspas, pois o que a recorrente recebeu não foi o valor da venda aos sócios, mas boa parte do valor da venda pelos sócios à CCSA).

Ora, se isso tem importância, a DDL não seria a diferença entre o valor de venda das ações da CIMEC à CCSA e o preço de venda das ações aos sócios da recorrente – como pretendeu o autuante. A DDL seria o próprio valor de venda das ações da CIMEC à CCSA, se esse for o valor de mercado.

(...)

A evidência do que disse até agora, ou pelo menos um sintoma, está no equívoco do autuante na aplicação das regras de DDL ao afirmar que a DDL se configurou na alienação final pelos sócios. Ora, a DDL se aperfeiçoa e se encerra na data da alienação aos sócios, e não na sequência praticada pelos sócios, i.e., na alienação feita pelos sócios. É o que se vê nos instrumentos específicos dos autos de infração (fls. 5 e 16 – datas de 12/3/08 e 22/8/08, que são as das vendas feitas pelos sócios à CCSA). Como é dito no Termo de Encerramento de Ação Fiscal:

Assim, em breve síntese: os fatos tratam de alienação de ações da Contribuinte para a CSSA. A alienação deu-se primeiro para os sócios da Contribuinte pelo custo contábil. Na sequência, ocorreu alienação das ações dos sócios para a CSSA, a valor de mercado. A Fiscalização entendeu ter ocorrido distribuição disfarçada de lucros (DDL). A decisão recorrida julgou no sentido de que houve um **descompasso** entre a fundamentação da autuação fiscal, no qual se evidenciou a tributação de ganho de capital, tomando-se como evento a alienação das ações dos sócios para a CSSA, e a subsunção dos fatos à norma, no qual se qualificou os fatos como DDL, aduzindo que se DDL fosse o evento tributável seria a alienação das ações da Contribuinte para os sócios.

Passemos aos paradigmas.

O primeiro paradigma, nº 1202-00.204, trata de tributação de DDL, no qual ocorreu a alienação de bem do ativo permanente por valor notoriamente inferior ao de mercado para pessoa física ligada. Assim se posicionou o voto:

Quanto a presunção da distribuição disfarçada de lucros calcada no fato de verificar-se a operação de vendas de imóveis aos sócios, em condições de favorecimento, é inquestionável, tanto porque apurado pela autoridade fiscal, como confirmado pela Recorrente, que as operações de pagamentos dos sócios não foram efetivadas, constando em aberto os débitos junto a contabilidade da Recorrente que, no plano da realidade, configura expressiva repercussão negativa patrimonial para a mesma, o que justifica o tratamento que tal operação perpetrar-se à título "gratuito", vale dizer, não onerou, até o encerramento da ação fiscal, em nada os seus sócios, apenas revelando, inequivocamente, um sinal exterior de favorecimento incomum em operações desse jaez no mercado imobiliário.

Também tratou de outra situação, no qual ocorreu um pagamento de R\$500.000,00 a pessoa física ligada "em condições de favorecimento". Assim se manifestou o voto:

Quanto a outra presunção de distribuição disfarçada de lucros pelo pagamento de R\$ 500.000,00 a sócia, Adair Bueno Leão, também a Recorrente reproduz mesma argumentação já exposta na peça impugnatória, nada trazendo de novo, como elemento probatório a elidir a presunção fiscal como lançada na autuação, pelo que, adotando as razões de decidir a fls. 14.061 nestes autos, mantenho a decisão de primeira instância, para a exigência da infração indigitada.

Ora, como se observa, a situação tratada é precisamente a hipótese de incidência da DDL, transação entre a pessoa jurídica e o sócio, pessoa ligada. Em nenhum momento se discutiu sobre qual seria a hipótese de incidência delineada para a DDL. Como visto, nos presentes autos, a alienação das ações dos sócios pessoa física para a CSSA foi considerado evento apto a consumir ganho de capital e, se a Fiscalização fosse tributar DDL, caberia ter delineado como suporte fático a alienação das ações da Contribuinte para os sócios pessoas físicas.

Não há comunicação entre os fatos da decisão recorrida e da decisão paradigma, o que torna impossível, por consequência, efetuar o cotejo da interpretação da legislação tributária entre os acórdãos para verificar se haveria alguma divergência na leitura da norma.

O segundo paradigma, nº 1101-000.868, trata de alienação de pessoa jurídica a pessoa ligada de ações da Bovespa Holding e da BM&F. Transcrevo excerto do relatório da decisão:

Isto porque Unibanco Corretora de Valores Mobiliários e Cambio S/A (Unibanco Investshop) alienou a Unicard Banco Múltiplo, em outubro e novembro de 2007, 13.189.918 ações da Bovespa Holding e 9.869.625 ações da BM&F, considerando o valor unitário de R\$ 2,23 e R\$ 1,42, respectivamente. A justificativa para o negócio seria a melhor administração dos investimentos do conglomerado, mediante concentração das ações na Unicard, porém, contradizendo este objetivo, dentro dos mesmos meses de aquisição, a Unicard alienou as ações auferindo ganho superior em mais de 100 vezes o valor do ganho apurado pelo Unibanco Investshop.

A autoridade fiscal concluiu pela inexistência de mercado ativo para os bens negociados, e valendo-se da previsão legal contida no §3º do art. 465 do RIR/99, determinou o valor de mercado das ações da Bovespa a partir de negociações contemporâneas de bens semelhantes, apontando leilão de títulos patrimoniais realizado em 29/05/2007 e noticiado na imprensa em 30/05/2007, no qual o valor efetivo de mercado para cada ação, em maio de 2007, era de R\$ 10,80, inferior aquele adotado para alienação pela Unicard (R\$ 17,00), mas significativamente superior ao considerado na alienação pela Unibanco Investshop (R\$ 2,23).

Quanto as ações da BM&F, afirmando também inexistir mercado ativo para os bens negociados, a Fiscalização valeu-se de negociações anteriores e recentes do mesmo bem, representadas pelo compromisso firmado em 20/09/2007 entre General Atlantic e a BM&F, para aquisição de 10% das ações dos acionistas da BM&F pelo valor mínimo de R\$ 9,98, inferior aquele adotado para alienação pela Unicard (R\$ 15,50), mas significativamente superior ao considerado na alienação pela Unibanco Investshop (R\$ 1,4205).

O que se observa é que não se discute nenhuma operação de triangulação como a dos presentes autos (Contribuinte aliena ações para sócios pessoa física que alienam as mesmas ações para a CSSA). No paradigma, tendo em vista a inexistência de mercado ativo

para os bens negociados, valeu-se a autoridade fiscal de negociações anteriores e recentes do mesmo bem para determinar o valor de mercado e apurar a base de cálculo da DDL. Ora, não há qualquer semelhança com a situação da decisão recorrida, tendo sido a autuação fiscal sobre negociação empreendida especificamente entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada.

Na realidade, na decisão paradigma não se contesta o fato de a operação ter ocorrido entre pessoas ligadas, mas sim sobre os critérios de comparação adotados pela Fiscalização para determinar o valor de mercado das ações. Transcrevo excerto do voto:

Não há contestação acerca de a operação ter sido realizada entre pessoas ligadas, bem como não há qualquer objeção quanto à descrição da alienação ocorrida entre a autuada e a Unicard. O debate cinge-se às comparações utilizadas pela Fiscalização para precificar as ações, mas a contribuinte reconhece que não havia mercado ativo para os títulos época em que negociados. Assim, cabe aferir a validade dos parâmetros adotados pela Fiscalização para concluir que a alienação se deu por valor notoriamente inferior ao de mercado.

Dessa maneira, também para o paradigma em análise não há comunicação entre os fatos da decisão recorrida e da decisão paradigma, o que torna impossível verificar a ocorrência da divergência na interpretação da legislação tributária.

Portanto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial da PGFN** em relação à matéria (1) alienação de ações aos sócios pessoas físicas qualificada pela autoridade fiscal como distribuição disfarçada de lucros (DDL).

Passo ao exame da admissibilidade da matéria concomitância de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal.

A autuação diz respeito ao ano-calendário de **2008**, e pugna a Contribuinte pela aplicação da Súmula CARF nº 105.

Ocorre que não cabe a aplicação do entendimento sumular, vez que foi sedimentada com **precedentes** que tomam como base a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, **anterior** às alterações introduzidas MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007. Ou seja, aplica-se o entendimento sumular apenas a fatos geradores **ocorridos até o ano-calendário de 2006**. A nova redação da norma a partir do ano-calendário de 2007 não foi objeto de apreciação dos precedentes que balizaram a construção da Súmula CARF nº 105.

Nesse contexto, em relação à **matéria concomitância de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal**, adoto as razões do despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1451/1456, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida para apreciação é possibilidade de se aplicar a multa isolada por insuficiência de estimativa mensal ao lado da multa de ofício, para fatos geradores posteriores a 2006.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)*

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

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

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o **pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

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

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

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

Não há que se falar, portanto, em confisco ou duplicidade de incidência, conforme aduzido pela Contribuinte.

A matéria foi tratada exhaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

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

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou

simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a

respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

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

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

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

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

[...]

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

[...]

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

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

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

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

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

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

configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

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

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

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

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

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

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

registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, em relação à multa isolada sobre estimativa mensal, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal, razão pela qual dou provimento ao recurso da PGFN em relação à matéria.

Enfim, aduz em contrarrazões a Contribuinte sobre a obrigatoria compensação do tributo pago, no qual os valores pagos pelos sócios pessoas físicas a título de ganho de capital deveriam ser aproveitado para abater o lançamento de ofício aplicado sobre a pessoa jurídica. Sobre o assunto, primeiro, trata-se de matéria que não foi devolvida para apreciação do Colegiado, vez que não foi interposto recurso especial pela parte. Ademais, diante do encaminhamento do presente voto, no sentido de não conhecer do recurso especial da PGFN, a matéria perde o objeto.

Diante do exposto, voto no sentido de **rejeitar** a arguição de impedimento suscitada pela Contribuinte; **conhecer parcialmente** ao recurso especial da PGFN em relação à matéria concomitância de multa de ofício e multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal, e, no mérito, na parte devolvida, **dar-lhe provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura