

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada, assim, a inclusão de referida pessoa no pólo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam provimento parcial para cancelar os juros de mora sobre a multa de ofício, além do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, ausente nesta sessão, mas que já havia proferido seu voto, que dava provimento integral aos recursos.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

I - Do Auto de Infração (fls. 3.848 a 3.874)

Mediante o processo em epigrafe foram lavrados os autos de infração referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, anos calendários de 2008 e 2009, para exigência do crédito tributário no total de R\$35.332.996,48, sob a fundamentação de glosa de despesas e multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, aplicando ainda multa de ofício no percentual de 150%.

II - Do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 3.785 a 3.847)

Informando que a ação fiscal teve como objetivo a verificação de diversos pagamentos elevados a determinadas prestadoras de serviços, ligadas à fiscalizada, que foram deduzidos na apuração do lucro real, a fiscalização registra que:

- todas as pessoas jurídicas teriam prestado serviço unicamente para a fiscalizada;
- a Intermedium Promotora e a IFI Software pertencem à fiscalizada;
- a BH Minas e a Diniza pertencem aos acionistas da fiscalizada, sendo que alguns ocupam cargo na diretoria e no conselho de administração;
- as empresas Promobank, Promocred e Promosul, além de possuírem o mesmo endereço da BH Minas e da Diniza, teriam como representante legal uma pessoa ligada à fiscalizada;
- as empresas, com exceção da Intermedium Promotora, optaram pelo Lucro Presumido, tendo distribuído lucro aos sócios, nos valores indicados;
- possuem ínfima folha de pagamentos, sendo que algumas não possuem empregados registrados;
- as declarações das pessoas jurídicas acima indicadas foram preenchidas e entregues por Sicomar Benigno de Araujo Soares, contador da fiscalizada, e por José Geraldo de Souza, funcionário do setor contábil da fiscalizada;
- os telefones de contato são os mesmos da fiscalizada;
- a Intermedium Promotora e a IFI Software estavam cadastradas no mesmo endereço da fiscalizada;
- a BH Minas, Diniza, Promobank, Promocred e Promosul estavam cadastradas no mesmo endereço;

- em diligência, constatou a existência de outra empresa no mesmo endereço destas cinco, a Santa Rosa Empreendimento Ltda.;

- pesquisa nos sistemas da RFB demonstraram que existem 21 empresas registradas no mesmo endereço, todas ligadas aos irmãos Diniz;

- a prospecção de negócios era feita diretamente pelos sócios e trazidas diretamente para análise interna da fiscalizada;

- os funcionários registrados tinham uma função secundária de apoio administrativo;

- a contabilidade dessas empresas é feita inteiramente no setor de contabilidade da fiscalizada, em sistema de contabilidade único, ainda que individualize cada empresa;

- o setor de pessoal da fiscalizada gerencia e arquiva os livros e todos os documentos da Intermedium e da IFI Software;

- a IFI Software funciona nas dependências da fiscalizada.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada sob o entendimento de que teria havido conluio de pessoas físicas e jurídicas, de forma organizada para a prática de infrações tributárias e atribuída responsabilidade solidária às pessoas físicas Rubem Menin Teixeira de Souza, Aquiles Leonardo Diniz, José Felipe Diniz, Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Lucas Cabaleiro Fernandes, Dauro de Carvalho e Silva, Sebastião Luiz da Silva, Maria Virgínia Gomes Moreira, João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marco Túlio Guimarães e Antônio Sebastião de Faria.

III – DAS IMPUGNAÇÕES

III-1 – DA PESSOA JURÍDICA (fls. 4.001 a 4.169)

A impugnante apresenta os documentos de fls. tais a tais afirmando que:

- a autoridade administrativa não indicou qualquer dispositivo que teria sido infringido;

- não analisou conclusivamente todos os documentos juntados aos autos;

- não questionou a dedutibilidade em si das despesas;

- a validade dos registros contábeis da impugnante e das prestadoras dos serviços não foi em momento algum questionada pelo autoridade administrativa;

- não existe no ordenamento jurídico brasileiro norma antielisiva geral ou específica que autorize a desconsideração dos serviços efetivamente prestados para a impugnante;

- ausência da necessária regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001;

- a fiscalização enveredou por searas totalmente desconexas, resultando na lavratura de autos de infração sem motivação adequadas e sem provas objetivas e concretas;

- o trabalho fiscal utilizou critérios absolutamente irrazoáveis, falhos e que ignoraram a estrutura organizacional da impugnante, maculando os autos de infração, por violação ao artigo 142 do CTN.

- os serviços prestados para a impugnante já foram anteriormente investigados pela própria Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, confirmando a efetividade da prestação do serviço e a legitimidade da dedutibilidade das despesas incorridas;

- a não fazer referência à fiscalização anterior, a autoridade administrativa omitiu fato relevante que contradiz todas as acusações constantes no presente processo;

- o encerramento sem resultado da fiscalização encerrada em 18/11/2009, referente ao ano-calendário de 2005, descredencia todo o trabalho fiscal dos anos-calendário de 2008 e 2009;

- durante os procedimentos de fiscalização apresentou os documentos suficientes para comprovar a efetividade dos serviços prestados, a saber:

– planilhas demonstrativas dos serviços prestados (fls. 66/73 e 321/334);

– cópias dos comprovantes dos pagamentos (fls. 98/267 e 335/546);

– cópia de contratos de prestação de serviço (fls. 268/310);

– mapas e relatórios gerenciais de produção e de negócios prospectados pelos prestadores de serviços (fls. 75/97);

– Lalur (fls. 547/584);

– Balancetes (fls. 3339/3394) e Livro Razão (fls. 3395/3708), com o registro contábil das despesas incorridas com a contratação dos serviços;

- por amostragem, cópias de contratos de financiamentos e empréstimos concedidos pela impugnante com a intermediação da Intermedium Promotora (doc. 07);

- planilha com os serviços prestados pela IFI Software (doc. 09);

- cópia de contratos de financiamento concedido pela impugnante com a captação do promotor Sr. Antonio Sebastião de Faria (à época dos fatos, sócio da Diniza e acionista e diretor da impugnante) – doc. 13;

- cópia de contratos de financiamento concedido pela impugnante com a captação do promotor Sr. Antonio Sebastião de Faria (à época dos fatos, sócio da BH Minas e acionista e diretor da impugnante) – doc. 14;

- cópia de contratos de financiamento concedido pela impugnante com a intermediação da Promobank – doc 17;

- cópia de contratos de financiamento concedido pela impugnante com a intermediação da Promocred – doc 19;

- cópia de contratos de financiamento concedido pela impugnante com a intermediação da Promosul – doc 21;
- os documentos ora apresentados não foram solicitados pela fiscalização;
- as empresas prestadoras dos serviços foram também intimadas e apresentaram os respectivos documentos comprobatórios da prestação dos serviços;
- “RAIS” comprovam a existência de empregados nas empresas prestadoras dos serviços;
- existência de filiais das empresas prestadoras dos serviços;
- outras pessoas jurídicas também foram contratadas pela impugnante para prestação de serviços de intermediação e de prospecção de negócios e cliente no mercado que não foram mencionados pela autoridade administrativa;
- este tipo de prestação de serviços é perfeitamente normal no mercado, amparado pela legislação, inclusive pelo Banco Central;
- cita empresas que prestam o mesmo serviço para o Bradesco, Itaú, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal;
- nos termos do artigo 923 do RIR/99 a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte e, portanto, serve de suporte para comprovar a existência e a efetividade dos serviços prestados, bem como as despesas incorridas e a tributação de receitas;
- nos termos do artigo 924 do RIR/99 cabe à autoridade administrativa afastar a presunção de veracidade das informações registradas na escrituração contábil do contribuinte, mediante procedimento de fiscalização específico que garanta, inclusive, o direito de defesa e o contraditório, nos termos do artigo 148 do CTN;
- a autoridade administrativa juntou aos autos cópia das DIPJs dos anos calendário de 2008 e 2009 das empresas prestadoras dos serviços comprovando o oferecimento à tributação das receitas por ela auferidas em decorrência dos serviços prestados à impugnante;
- os documentos apresentados demonstram que a conclusão da fiscalização de que as empresas prestadoras dos serviços seriam de fachada cai por terra;
- a diligência fiscal na Avenida Barbacena não reproduz a realidade dos fatos;
- a autoridade administrativa reconheceu a existência da atividade da Intermedium Promotora;
- os depoimentos das pessoas físicas são coerentes e consistentes, respaldados pela documentação juntada aos autos;
- a autoridade administrativa não se pronunciou sobre os documentos apresentados para comprovar a efetiva prestação dos serviços, tais como contratos, notas fiscais, escrituração contábil e fiscal, etc.;
- a autoridade administrativa não consignou o tipo de planejamento tributário indevido, os seus efeitos tributários, a legislação infringida, o dolo das condutas dos agentes e o dano ao Erário;

Documento digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS, Assinado digitalmente em 12/05/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- indevida vinculação das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços à impugnante;
- a suposta vinculação das pessoas jurídicas não significa que os serviços não teriam sido prestados;
- neste cenário carregado de incertezas, contradições e adjetivações sem motivação e sem provas, a autoridade administrativa glosou as despesas incorridas com os serviços prestados;
- o raciocínio da autoridade administrativa é contraditório e, portanto, não se sustenta do ponto de vista lógico e jurídico; (I) ou as pessoas jurídicas nunca existiram e, portanto, não poderiam prestar serviços; ou, então, (II) as pessoas jurídicas existiram apenas para prestar serviços para o Impugnante (e, nesse ponto, a fundamentação dos autos de infração deveria ser outra). Em resumo, as 2 (duas) alegações não cabem dentro do mesmo discurso!
- erro de critério jurídico nos lançamentos, pois comprovada a efetividade das despesas incorridas, elas só poderiam ser glosadas caso a fiscalização comprovasse que não seriam necessárias, usuais e normais;
- no entanto, tendo em vista que a fiscalização anterior reconheceu a necessidade, usualidade e normalidade das despesas incorridas, a atual fiscalização tentou inovar e enveredar por outro caminho;
- não existe no relatório fiscal qualquer alegação no sentido de que as despesas não seriam necessárias, usuais e normais;
- desta forma, o artigo 299 do RIR/99 não poderá ser invocado pelas autoridades administrativas de julgamento para tentar salvar os autos de infração;
- tal omissão e o critério jurídico equivocados demonstram a incerteza e a iliquidez dos autos de infração, de modo que devem ser integralmente cancelados;
- contesta a aplicação da multa qualificada, sob o argumento de ausência de motivação adequada e específica bem como de imputação individualizada;
- deve ser cancelada a exigência da multa isolada de 50%;
- dedução de todos os tributos pagos pelas pessoas jurídicas prestadoras dos serviços;
- recálculo dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2008, nos montantes de R\$ 795.711,89 (fl. 3009) e R\$ 379.418,30 (fl. 3015), respectivamente, e o saldo negativo do IRPJ do ano calendário de 2009, no montante de R\$ 67.132,66 (fl. 3046);
- os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada; e -
cientificar a impugnante da data, horário e local da sessão de julgamento para possibilitar defesa oral e apresentação de esclarecimentos.

III- 2 – DAS PESSOAS FÍSICAS INDICADAS COMO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIAS–

As impugnações das pessoas físicas Rubem Menin Teixeira de Souza, Aquiles Leonardo Diniz, José Felipe Diniz, Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Lucas Cabaleiro Fernandes, Dauro de Carvalho e Silva, Sebastião Luiz da Silva, Maria Virgínia Gomes Moreira, João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marco Túlio Guimarães e Antônio Sebastião de Faria, indicadas como responsáveis solidárias apresentam basicamente os mesmos argumentos da impugnação da pessoa jurídica, acrescentando existência de incompatibilidade entre a imputação realizada (“fraude à legislação”) e a qualificação jurídica atribuída de responsabilidade por “interesse comum” (art. 124 do CTN). Entende ainda que não existe a descrição individualizada de qualquer conduta infracionária e que os impugnante não ocupavam cargos com atuação na área fiscal. Destaca que os impugnantes não foram intimados para prestar esclarecimentos ou depoimento pessoal.

A DRJ/BELO HORIZONTE (MG) decidiu a matéria consubstanciada no Acórdão 02-55.604, de 29/04/2014, julgando procedente em parte a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSIS DO IRPJ E DA CSLL. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

MULTA QUALIFICADA

A ação consciente caracterizadora de infringência à legislação de regência apontada nas peças fiscais, determina a qualificação da multa.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Evidenciado o interesse comum nos atos praticados, pertinente a indicação dos interessados como responsáveis solidários.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade.

FASE DE AUDITORIA. INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OFENSA AO PRINCÍPIO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DO CONTRADITÓRIO.

Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado ao contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração

correspondente, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do lançamento ou após a respectiva impugnação, conforme o caso, ainda mais quando todos os fatos que motivaram a autuação estão devidamente historiados nos autos.

MATÉRIA NÃO LITIGIOSA

Não se toma conhecimento de contestação a fatos que não se apresentam nos autos.

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

Ano-calendário: 2008, 2009

GLOSA DE DESPESAS

Na ausência da efetiva comprovação dos serviços prestados, evidencia-se pertinente a glosa dos valores utilizados como despesas.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009

DECORRÊNCIA

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

Os recursos voluntários apresentados (pela empresa autuada e responsáveis solidários) são tempestivos e assentes em lei. Deles conheço e passo a examiná-los conjuntamente por matéria, pois, no caso, repisam as mesmas alegações iniciais (impugnações), respaldando-se nas mesmas contestações e argumentações, aduzindo variações com relação ao quanto decidido em primeira instância.

Do relatório e voto recorrido extrai-se que o presente processo trata de auto de infração lavrados para constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL relativamente aos anos calendários de 2008 e 2009, sob a fundamentação de glosa de despesas e multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, aplicando ainda multa de ofício no percentual de 150%, além de atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas devidamente qualificadas.

A peça recursal, inicialmente, traça breve histórico com relação ao procedimento da fiscalização envolvendo as intimações e respectivos documentos de prova e informações sobre os serviços prestados por diversas pessoas jurídicas, os quais foram objeto da autuação.

Alega a defesa, em primeiro lugar, que já fora fiscalizado no ano de 2009 sobre a mesma matéria (despesas com prestação de serviços) relativamente ao ano calendário de 2005, com encerramento sem lavratura de auto de infração.

Continua a peça recursal alegando, em síntese, que os documentos apresentados à fiscalização comprovam cabalmente a (i) efetividade e licitude dos serviços prestados; (ii) o fluxo financeiro de valores na prestação de serviços; (iii) a mutação patrimonial (despesas, receitas e patrimônio líquido); (iv) as despesas incorridas pelo recorrente com a contratação de serviços; (v) a tributação das receitas para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços; (vi) a existência de regular escrituração contábil e fiscal do recorrente e das pessoas jurídicas prestadoras de serviços; (vii) a existência de empregados registrados nas pessoas jurídicas prestadoras de serviços; (viii) a existência de estabelecimentos filiais por algumas das pessoas jurídicas prestadoras de serviços; (ix) e existências de DIRFs e DIPJs transmitidas à Receita Federal; (x) a existência (de fato e de direito) de todas as pessoas jurídicas prestadoras de serviços e (xi) a boa-fé e a transparência do recorrente e das pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

De início, a defesa pugna pela nulidade da decisão recorrida por preterição do direito de defesa aludindo que a autoridade julgadora de primeira instância (DRJ) não se pronunciou sobre argumentos (autônomos e suficientes) e muito menos analisou e considerou toda a documentação apresentada e, ainda, por ausência de intimação prévia ao sujeito passivo para o julgamento pela DRJ.

Aduz, mais. A DRJ extrapolou a sua competência de julgamento da lide, nos exatos termos em que foi posta no relatório fiscal e delimitado pela impugnação, inovando indevidamente ao afirmar, que no caso, trata-se de "Planejamento Tributário" para melhor remunerar seus dirigentes.

A seguir, relaciono os tópicos especificados nas peças recursais:

- RESULTADO DA FISCALIZAÇÃO DO AC-2005
- VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN
- AUSÊNCIA DE ANÁLISE CONCLUSIVA DOS DOCUMENTOS
- AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO ADEQUADA E ESPECÍFICA
- AUSÊNCIA DE APROFUNDAMENTO AO TRABALHO FISCAL
- ERRO DE CRITÉRIO JURÍDICO NOS LANÇAMENTOS
- DESCONSIDERAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DOS SALDOS NEGATIVOS DE IRPJ E CSLL
- AUSÊNCIA DE NORMA ANTIELISIVA
- RECOLOCAÇÃO DOS FATOS
- DA EXISTÊNCIA E EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS
- DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA
- DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA (50%) E CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO
- DA RECOMPOSIÇÃO DA VERDADE MATERIAL
- DO RECÁLCULO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS
- DA NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO
- SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA.

Passo a análise dos fatos, de início, rebatendo as considerações preliminares da defesa ao registrar *que "os serviços prestados objeto de tratamento tão crítico e enviado por parte da autoridade administrativa e da DRJ/BHE, já foram anteriormente investigados minuciosamente pela própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte, a qual encerrou o procedimento de fiscalização para o ano calendário de 2005, confirmando a efetividade da prestação de serviço e a dedutibilidade das despesas, sem a lavratura de autos de infração"*.

Neste ponto, a minha posição é pela rejeição total dos argumentos apresentados, pois, do exame dos autos constato que a autoridade fiscal atuante encontrava-se devidamente autorizado (MPF) por autoridade competente, além do que, entendo que o procedimento fiscal foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nr. 70.235, de 1972, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal, mesmo porque o

presente feito (autuações dos anos calendários de 2008 e 2009) goza de total autonomia em relação ao referido procedimento de fiscalização do ano de 2005.

Já com relação a alegada " nulidade da r. decisão recorrida tendo em vista a ausência de intimação do ora Recorrente para sua participação ativa no julgamento da impugnação", como expressamente requerido, entendo, que a mesma não merece guarida, eis que não existe previsão legal para que as sessões de julgamento realizadas no âmbito das denominadas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) sejam públicas. Diferentemente do previsto para os julgamentos em segunda instância (Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, atual Portaria MF 343, de 2015), as sessões realizadas no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que tem seu funcionamento disciplinado pela Portaria MF nº 58, de 2006, ocorrem em recinto fechado (interno), não existindo norma que autorize a participação do contribuinte.

Outra nulidade arguída diz respeito a " nulidade da r. decisão recorrida por preterição do direito de defesa por ter a DRJ/BHE se furtado à análise individual dos argumentos de defesa (e de mérito) e dos documentos apresentados pelo Recorrente para comprovar a existência dos serviços e a efetividade das despesas, o que revela a tributação por mera presunção simples, o que é absolutamente vedado pelo artigo 142 do CTN".

Esta preliminar levantada pelo suplicante, data vênua, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la.

Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado. Ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, desde que, evidentemente, não contrário à lei.

A autoridade julgadora, através do voto do relator da matéria, se manifestou sobre as questões mais importantes do litígio, oferecendo o entendimento da Turma Julgadora, bem como a sua fundamentação.

Assim sendo, entendo que não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância, através do voto do relator da matéria, apreciou todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, não item a item, mas, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.

Ora, os autos demonstram, claramente, a infração imputada acompanhada da descrição dos fatos, a decisão de Primeira Instância é cristalina e se manifesta sobre os principais argumentos apresentados pelo suplicante em sua peça impugnatória. Estes são os principais fatos do processo em questão, e estes foram longamente debatidos pela decisão de primeira instância, talvez, não a contento do suplicante, ou seja, o resultado não foi como o suplicante gostaria que fosse.

No meu entender, não faz nenhum sentido a autoridade julgadora ficar rebatendo argumento por argumento, embasando a sua opinião em teorias jurídicas, textos legais e jurisprudenciais, principalmente, os que não teriam o poder de modificar a decisão da questão discutida.

Esta linha de entendimento, encontra ressonância na esteira de pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pelo qual não representa negação à prestação jurisdicional o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos

argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

É evidente, que o artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, arrola a incompetência do agente e a preterição do direito de defesa, como hipóteses de nulidades dos atos praticados no curso do processo fiscal.

Da mesma forma, é evidente que a obediência plena ao direito de defesa, igualmente prescrito no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, exige o atendimento concomitante aos princípios do contraditório e do devido processo legal.

Já os artigos 29 e 30 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dizem respeito, respectivamente, à liberdade da autoridade julgadora na apreciação das provas. É claro que essa liberdade, no entanto, não autoriza o julgador, ao seu talante, deixar de apreciá-las, pois isso certamente acarretará cerceamento do direito de defesa.

Por outro lado, deve-se ter presente, no entanto, que, o não enfrentamento de alguma questão levantada pelo impugnante, não necessariamente dá origem à preterição do direito de defesa, e por via de conseqüência, o nascimento do cerceamento do direito de defesa, pontos exaustivamente discorridos pela defesa no tópico denominado "DA RECOLOCAÇÃO DOS FATOS".

Por pertinente, transcrevo a seguir trechos do voto condutor recorrido:

"Igualmente improcedente o seu entendimento de que a fiscalização enveredou por searas totalmente desconexas, resultando na lavratura de autos de infração sem motivar de forma adequada e específica a glosa de despesas e incompreensível o registro de que a fiscalização não questionou a dedutibilidade em si das despesas. Ao longo do seu relatório a fiscalização afirma enfaticamente que os serviços não foram efetivamente prestados e que, portanto, as despesas não apresentavam elementos suficientes para sua dedutibilidade.

Para isto, realizou diversas diligências, expediu diversos termos de intimação, solicitando esclarecimentos, tomou depoimentos de pessoas que pudessem de alguma forma apresentar elementos de convicção, enfim, aprofundou a investigação até onde julgou pertinente. Por outro lado, não existe qualquer obrigatoriedade para que a fiscalização se pronuncie sobre cada documento apresentado no curso do procedimento fiscal. Ao fazer alguma ressalva a algum documento específico, significa que os demais estão conforme a respectiva legislação ou que não oferecem qualquer subsídio para a conclusão dos trabalhos. Não obstante, o relatório de auditoria fiscal apresenta análise sobre vários documentos, atuação de cada uma das empresas prestadoras dos serviços, contratos sociais, planilhas, notas fiscais, etc. Constata-se, sem dúvida, que não houve análise isolada dos documentos mas, sim de todo o conjunto, concluindo pela imprestabilidade como comprobatórios da efetiva prestação dos serviços.

Apesar de todas estas providências por parte da fiscalização, a impugnante insiste no argumento de que não teria havido aprofundamento da investigação, criticando inclusive que a fiscalização não solicitou todos os contratos de financiamentos e empréstimos que comprovariam a intermediação das empresas. Ora, a fiscalização não solicitou prova negativa, ao contrário, solicitou insistentemente que a impugnante comprovasse a efetiva prestação dos serviços. Naturalmente que caberia à fiscalizada apresentar os elementos que julgasse apropriados.

Como já afirmado, a fiscalização concluiu que não houve a efetiva prestação dos serviços que ensejaram a dedução das despesas por parte da impugnante.

Portanto, a fiscalização não desconsiderou valores contabilizados decorrentes de serviços efetivamente prestados como afirma a impugnante ao clamar pela falta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

A impugnante argumenta ainda que a fiscalização errou no critério jurídico, alertando inclusive para que este colegiado não tente "salvar" os autos de infração, alterando o entendimento da fiscalização de que não houve a efetiva prestação dos serviços para despesas não necessárias, usuais e normais pela aplicação do artigo 299 do RIR/99. Sob este prisma, cumpre assinalar que o citado artigo encontra-se indicado nos respectivos autos de infração. Por certo, não havendo a efetiva prestação de serviços, os valores não poderiam ser considerados necessários, usuais e normais para que a sua dedutibilidade seja aceita. Não há, por consequência, qualquer erro de critério jurídico que possa determinar a nulidade do feito fiscal. Se os serviços foram ou não efetivamente prestados é questão que será analisada oportunamente. Idêntico tratamento terá o argumento de que a fiscalização desprezou créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL. Ainda que se confirme tal alegação, tal fato não se constitui em elemento para reconhecimento de nulidade."

Dos autos de infrações é possível verificar, que o enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem a perfeita compreensão do procedimento adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo ao interessado o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional/CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado, ao meu sentir, quando da determinação do tributo devido, através do auto de infração lavrado.

Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se, pois, que a autuação é plenamente válida.

A defesa invoca outra nulidade do Acórdão alegando que a DRJ teria inovado em questões que não foram abordadas pela fiscalização. Transcrevo, a seguir, fragmento do seu entendimento.

"Sabedoria da ausência de prova e de motivação da alegação de "planejamento tributário indevido" a 4a. Turma da DRJ/BHE tentou "consertar" e "salvar" os autos de infração, consignando na r. decisão recorrida que:

(...)

Nenhuma restrição para que a impugnante encontre mecanismos para melhor remunerar seus dirigentes. No entanto, este mecanismo não pode ser utilizado em detrimento do cumprimento das obrigações tributárias. Segundo as próprias palavras da impugnante temos o deslocamento de um fato gerador de tributo para uma situação que não configurasse exigência tributária, ou seja, em lugar de se

pagar a remuneração, providenciava-se a distribuição de lucros (...) destaques do Recorrente.

Diante do exposto, e demonstrado que a 4a. Turma da DRJ/BHE, ao decidir, não respeitou o disposto nos artigos 128 e 460 do Código de Processo Civil, extrapolando a sua competência de julgamento da lide nos exatos termos em que foi posta nos autos do processo e alterando a motivação original dos autos de infração, por mais este motivo, o recurso voluntário deve ser provido, para decretar a nulidade da r. decisão recorrida."

Constata-se, claramente, que a argumentação da decisão recorrida não alterou o fundamento do auto de infração. A fiscalização glosou as despesas com "Remuneração de Serviços Prestados por Pessoas Jurídica", dentre outros motivos transcrevo o seguinte que se extrai do Relatório de Auditoria Fiscal integrante do auto de infração:

"pelo fato comprovados ao longo da fiscalização que levantaram a suspeita da existência de um planejamento tributário indevido, por parte do BANCO INTERMEDIUM e seus acionistas, através da constituição de empresas sem causa jurídica com a única finalidade de elidir a tributação. Ou seja, de que essas PJ não haviam sido criadas para ofertarem seus produtos no mercado, mas, tão somente ao próprio BANCO, que seria ao mesmo tempo único cliente e controlador (...)

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, concluímos que os fortes indícios iniciais, não somente se confirmaram, mas foram corroborados pelos inúmeros outros fatos, que somados, geram um sólido suporte probatório da existência de um planejamento tributário indevido, por parte do BANCO INTERMEDIUM S/A e seus acionistas, através da constituição de verdadeiras empresas de "fachadas" com a finalidade de elidir a tributação."

E, mais, da leitura dos autos, vê-se que o lançamento deixa claro que a glosa das despesas conforme efetuada decorre da circunstância de que tais operações simplesmente não existiram, por duas razões; (I) pela não comprovação das despesas e (II) pela inexistência de fato dessas prestadoras de serviços nos endereços dos cadastros, conforme amplamente discorrido no citado Relatório de Auditoria Fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se na mesma linha, ainda que usando outras palavras e, com reforço ao argumento ao dizer "*ou seja, em lugar de se pagar a remuneração, providenciava-se a distribuição de lucros*".

Entendo, desse modo, que não houve alteração no fundamento do lançamento pela DRJ, mas, apenas o reforço argumentativo da sua procedência.

Isto posto, neste ponto, também, rejeito a preliminar de nulidade da decisão acima suscitada.

Prosseguindo a interessada/recorrente apresentou extensa peça de defesa historiando a questão da constituição das empresas prestadoras de serviços, suas respectivas atividades e a natureza dos serviços, os quais, sustenta que efetivamente foram prestados nos anos ora fiscalizados.

Aduz, ainda a ora recorrente, que houve "Erro de Critério Jurídico nos Lançamentos", pelo que transcrevo o seguinte fragmento de defesa:

"De toda forma, o que importa para o caso concreto é que, com a comprovação da efetividade dos serviços prestados, as respectivas despesas somente poderiam ser glosadas (e apenas para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ) mediante acusação fiscal de inobservância do disposto no artigo 299 do RIR/99; porém, no relatório de auditoria fiscal, não há qualquer alegação no sentido de que as despesas não seriam necessárias, usuais e normais."

Pois bem. Como já assinalado alhures, "vê-se que o lançamento deixa claro que a glosa das despesas conforme efetuada decorre da circunstância de que tais operações simplesmente não existiram, por duas razões: (I) pela não comprovação das despesas e (II) pela inexistência de fato dessas prestadoras de serviços nos endereços dos cadastros, conforme amplamente discorrido no citado Relatório de Auditoria Fiscal". Inclusive, de se salientar, que o citado art. 299 do RIR/1999 consta do auto de infração no rol do enquadramento legal.

Para maior clareza reproduzo os seguintes trechos do relatório de auditoria:

"A não comprovação das despesas se deu por duas razões. Em primeiro lugar nem todos os comprovantes de pagamentos foram apresentados, embora o fiscalizado tenha sido intimado a fazê-lo. A fiscalização apontou a falta de comprovantes relativos a diversas notas fiscais. (...)

De outro lado, o fiscalizado, embora também intimado para tanto, não apresentou comprovantes da efetiva prestação dos serviços, apenas anexou à sua resposta planilhas nomeadas como mapas de produção, que, como referido neste relatório, não são documentos hábeis e idôneos para comprovação da efetiva prestação dos serviços.

(...)

No presente caso, conforme já exaustivamente descrito no relato acima, as investigações realizadas pela fiscalização levam a conclusão de que a maioria das prestadoras de serviços em questão não tenha existido de fato no local indicado como sendo aquele no qual os serviços foram supostamente prestados.

Em relação a BH MINAS, DINIZA, PROMOCRED, PROMOBANK e PROMUSUL, no suposto local de prestação dos serviços foi encontrada outra empresa em funcionamento, que já estava instalada ali desde 1980 (a SANTA ROSA - a qual não se encontra no rol das prestadora de serviços). A gerente desta PJ, que desde 1999 trabalha naquele endereço, declarou que as tais prestadoras de serviços nunca funcionaram ali, e que apenas as correspondências eram recebidas no local e o contador passava regularmente para pegá-las.

A visita da fiscalização às instalações confirmou se tratar de uma casa modesta, comum, de esquina, sem qualquer indicação de que no local exista uma ou várias empresas funcionando. Havia, apenas, uma pequena placa sobre a entrada da garagem da casa onde se lê "SANTA ROSA".

Através de pesquisas posteriores a fiscalização localizou, ao todo, 21 (vinte e uma) pessoas jurídicas, registradas no mesmo endereço, todas ligadas aos irmãos AQUILES LEONARDO DINIZ e JOSÉ FELIPE DINIZ, onde um ou outro aparece como responsável legal. Esses senhores são dois dos maiores acionistas do BANCO INTERMEDIUM. É importante destacar que, com exceção de uma dessas empresas, todas, de acordo com as informações cadastrais, deveriam estar em atividades ao tempo dos fatos, como também por ocasião da diligência, sendo que somente foi encontrada no local a SANTA ROSA.

A existência de tantas pessoas jurídicas registradas e em suposta atividade, ocupando um local onde mal cabe a SANTA ROSA, evidencia a má-fé, não só

desses senhores, mas também do BANCO INTERMEDIUM S/A e seus demais acionistas, ao instalarem essas prestadoras naquele local."

Como visto, neste ponto, a matéria em litígio diz respeito em verificar se há nos autos a comprovação da efetividade da prestação de serviços de terceiros para a autuada.

O acórdão recorrido manteve a autuação sob os seguintes argumentos:

Inicialmente registre-se que a impugnante entende que por expressa previsão legal do artigo 923 do RIR/99, a contabilidade faz prova dos fatos nela registrados e que a fiscalização não contestou a validade dos seus registros contábeis e das prestadoras dos serviços. Acrescenta que os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais foram praticamente ignorados pela fiscalização ao mesmo tempo que afirma que a fiscalização não imputou qualquer vício nos documentos apresentados. Conclui que os balancetes e livros razão comprovam a existência e a efetividade dos serviços prestados.

De plano, uma observação. A impugnante, apesar de transcrever o artigo 923, não completa a leitura. Confira-se:

“Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).”

Portanto, o citado artigo não aceita simplesmente os registros contábeis como prova. Se assim o fosse, não seria necessária fiscalização. Cada um registrava o que lhe conviesse e ponto final. Não é assim. Como já constatado nos autos, os documentos não foram ignorados pela fiscalização como afirma a impugnante. Igualmente equivocada a afirmação de que a fiscalização não fez qualquer ressalva aos registros contábeis da impugnante. Naturalmente que, ao glosar as despesas sob o entendimento de que os serviços não foram efetivamente prestados, a fiscalização aponta o vício na escrituração da impugnante. Pela leitura do relatório de auditoria fiscal pode-se constatar inúmeras referências aos documentos que a impugnante afirma terem sido ignorados pela fiscalização. A fiscalização apresenta análise dos contratos sociais e alterações, da composição societária das empresas envolvidas, localização, quantidade de funcionários, faturamento, responsáveis contábeis e gerenciais, cargos ocupados pelos respectivos sócios, sistema de contabilidade utilizado por todas as empresas que não possuíam setores próprios de contabilidade, não possuíam setores de pessoal, prestavam serviço unicamente para a fiscalizada, etc, exatamente para demonstrar a dependência das empresas tida como prestadoras de serviço com a impugnante. De fato, sob o ponto de vista formal, estes documentos apresentam-se de forma regular, mas a simples formalização de contratos, mapas, planilhas, etc. não são suficientes para comprovar a prestação de serviços das pessoas jurídicas como assinala a impugnante registrando que não imaginava ter que explicar isto para as autoridades fiscais. Realmente, é inexplicável que se pretenda que simples formalidades sejam suficientes para alterar a realidade e apresentar o que se interessa. Sob este aspecto, o contrato de financiamento apresentado nesta oportunidade – que a impugnante tenta transferir à fiscalização a responsabilidade de não o ter solicitado na fase de investigação – consigna tão somente acima do cabeçalho o nome da empresa tida como interveniente. No entanto, este cuidado com a formalidade serviu exatamente para demonstrar que as empresas tidas como prestadoras não tinham qualquer independência gerencial, submetendo-se às decisões da impugnante, constituindo um grupo econômico,

atuando na verdade como simples departamentos da fiscalizada. Sem dúvida que a análise não pode ser pontual, mas sim sob o ponto de vista do todo.

Por oportuno, vejamos alguns fatos constatados no curso da ação fiscal:

1. a intermediação e prospecção de novos negócios e clientes eram exercidas pelos próprios sócios das empresas prestadoras dos serviços que eram também sócios e diretores da impugnante;
2. os documentos eram entregues diretamente à impugnante que os analisava e decidia pela concessão ou não dos empréstimos;
3. os funcionários não exerciam as atividades de intermediação e captação mas simples tarefas administrativas.

O que se verifica é que os documentos juntados aos autos não comprovam a efetividade dos serviços prestados pelas empresas contratadas. Necessário, ainda, que o contribuinte demonstre, mediante documentação hábil e idônea, que os pagamentos se refiram a serviços efetivamente prestados e necessários à atividade da empresa contratante.

Nos termos da legislação do imposto de renda, para ser considerada uma despesa operacional e admitida como dedutível da base de cálculo do IRPJ a despesa deverá ser, necessária, usual ou normal para o tipo de operação, a teor do art. 299 e parágrafos do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n° 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Conforme se depreende da leitura do Relatório de Auditoria Fiscal, houve todo um esforço da fiscalização, por meio de intimações e reintimações ao contribuinte para que este demonstrasse a efetividade da prestação dos serviços que pagou. A apresentação de planilhas e lançamentos contábeis sem respaldo em documentação hábil e idônea não tem o condão de comprovar a efetividade dos serviços. O fato concreto é que não há nos autos provas concretas da execução dos serviços contratados pela autuada.

Portanto, não atendidos os critérios de necessidade, usualidade e normalidade dos serviços prestados, necessários à atividade da empresa, previstos no art. 299 do RIR/99, não resta outra alternativa senão glosar referidas despesas.

Registre-se, neste ponto, que a autoridade julgadora de primeira instância analisando a documentação apresentada, concluiu que a situação da empresa IFI Software Ltda é inteiramente diferente e peculiar das demais prestadoras de serviços, e entendeu procedente a exclusão do valor de R\$ 837.000,00 da base de cálculo das exigências tributárias, para o ano-calendário 2008, tendo em vista que restou comprovada que a IFI foi contratada para a prestação de serviços de desenvolvimento e implantação de sistema computadorizados, treinamento de empregados para utilização dos sistemas desenvolvidos, auxílio na aquisição de produtos de informática e execução de rotinas de segurança das informações, declinando os sistemas e programas por ela utilizados que, destaca, necessitam de rotineira atualização e

manutenção. No caso foi apresentada planilha com descrição dos serviços prestados (doc. 09) e notas fiscais.

Outro ponto da peça recursal, diz respeito à "Desconsideração de Créditos dos Saldos Negativos de IRPJ e CSLL".

Aqui, neste ponto, mantenho como razão de decidir os fundamentos da decisão recorrida, a saber:

"Equivoca-se a impugnante. A fiscalização não incorreu em qualquer erro ao não considerar os créditos decorrentes dos saldos negativos apontados. Esclareça-se que a utilização de saldos negativos obedece a sistemática específica, ocasionando, inclusive, que saldos negativos possam ser utilizados em anos posteriores. Assim, a fiscalização não poderia efetuar tal dedução no momento da lavratura dos autos pois, se de um lado, é necessário proceder diversas verificações, como por exemplo, compensação em exercícios posteriores, confirmar o efetivo recolhimento dos tributos, por outro lado, tal procedimento somente seria possível com a iniciativa do interessado mediante procedimentos próprios, pois somente a ela cabe a decisão com quais débitos pretende compensar os seus créditos, nos termos da IN RFB 1.300/2012.

Portanto, demonstrado está que a fiscalização e este colegiado encontram-se impedidos de atender a demanda da impugnante."

Já com relação a alegada "Ausência de Norma Antielisiva" deixo de apreciar pois o mesmo não foi motivo da autuação. A autoridade autuante não percorreu o caminho da desconstituição dos efeitos jurídicos dos atos contratuais praticados, cingindo-se a desconsiderar, tão-somente, a redução das bases de cálculos das exações em razão da apropriação das despesas não comprovadas ou inexistentes.

Repiso, em respeito a reiterada argumentação expendida pelo Recorrente, que não cuidam os autos de desconstituição de atos jurídicos ou contratos, mas, tão-somente, de glosa de despesas.

Prosseguindo, a peça recursal insurge-se com relação a MULTA QUALIFICADA (150%).

Entendo que a operação engendrada demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte, o que justifica a aplicação da penalidade duplicada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A questão da ilicitude das condutas retratadas nos autos já foi suficientemente apreciada e confirmada no presente processo. Não obstante, destaco ainda os seguintes aspectos: as condutas estampadas no presente processo amoldam-se com exatidão às disposições do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, vez que retardaram o conhecimento por parte da autoridade tributária das condições pessoais da fiscalizada, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente, e relativamente ao planejamento ilícito engendrado, não se identifica nos autos e nem na peça de defesa justificativa outra para a sua colocação em prática que não a busca pela redução da carga tributária.

De fato, a autoridade fiscal demonstrou que, de forma planejada e com o intuito de se reduzir indevidamente a tributação, houve a formação de um conluio, com a reunião de pessoas físicas e jurídicas de forma organizada para a prática de infrações tributárias.

De toda a leitura dos elementos dos autos, entendo comprovada a ocorrência de sonegação e de conluio, definidas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Observe-se que, no caso, não se está diante de planejamento tributário lícito, apenas inoponível ao Fisco por abuso de direito ou fraude à lei. Está-se diante de um planejamento tributário ilícito, as evidências colhidas pela fiscalização minudentemente relatadas dão conta que esse procedimento, dos acionistas do Banco Intermedium S/A, não se trata de mero equívoco, mas de ato doloso com objetivos de geração de benefícios indevidos.

Desse modo, mantenho a qualificação da multa.

DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA ISOLADA DE 50% CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

Com relação a multa isolada por insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as estimativas mensais (prevista inciso II, alínea “b” do art. 44 da Lei nº 9.430/1996) entende a contribuinte que "*somente pode ser exigida caso o fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, antes do término do ano base*"; segundo" e, com relação a concomitância aduz que "*não pode haver, sobre a mesma base, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade*".

No presente caso, afasto a aplicação da súmula CARF nº 105, vez que o lançamento tributário não teve por suporte o inciso IV do parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Explico: Para fatos geradores anteriores a MP 351/2007 (22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488/2007 aplica-se a Súmula CARF nº 105 (improcedência da multa).

Súmula CARF nº 105 : 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.

O alcance da súmula, no entanto, é limitado às exigências formalizadas anteriormente às alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 11/488/2007. Tal constatação decorre do fato de que o enquadramento legal citado expressamente no texto da súmula (*art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996*) que deixou de existir a partir de 22/01/2007. Nessa data, como já dito, foi publicada no DOU (edição extra) e entrou em vigor a Medida Provisória nº 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007. O art. 14 da Lei (já em vigor desde a MP) assim dispunha:

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:

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

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

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

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

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

ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

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

I (revogado);

II (revogado);

III (revogado);

IV (revogado);

V (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I prestar esclarecimentos;

II apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

.....”

Assim, alterados o percentual aplicável (de 75% para 50%) e também a base de incidência (antes, *a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*, após, *o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado*), tenho que inexistente súmula CARF aplicável às faltas/insuficiências no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL ocorridas após 22/01/2007, pelo que os Conselheiros estão livres para votar de acordo com suas convicções.

Neste passo, com o devido respeito, equivocou-se o contribuinte/recorrente, pois, no caso, trata-se de penalidade imposta aos contribuintes que, optando pela apuração anual do lucro real, deixem de recolher estimativas ao longo do ano calendário. Sua aplicação é cabível durante e depois de encerrado o ano-calendário, na medida em que não se confunde com o crédito tributário devido no ajuste anual, sendo irrelevante, inclusive, se o ajuste anual se mostra inferior à soma das estimativas devidas mensalmente. Constatado o descumprimento daquela obrigação acessória, é devida a penalidade aqui exigida, não se verificando cumulação com a multa de ofício, devida em razão da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpra norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

DA NÃO INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente questiona, ainda, a cobrança dos juros Selic exigidos sobre a multa de ofício, por entender que não há previsão legal para a sua incidência.

Discordo deste entendimento.

A meu ver, há previsão legal para a cobrança. Vejamos, inicialmente, o que dispõe o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

Os defensores da tese da não aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de “tributos e contribuições”, diferentemente da legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991). Assim, alegam que deve ser feita uma interpretação literal do texto normativo.

Discordamos deste entendimento, até porque a interpretação literal, na maioria das vezes, é apenas o ponto de partida para a construção dos sentidos da norma a ser aplicada. Não devemos desprezar a expressão “**decorrente de**”, aposta antes dos vocábulos “tributos e contribuições”, constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Deste modo, a melhor leitura que se deve dar à expressão “decorrentes de tributos e contribuições”, a meu sentir, refere-se aos débitos “cuja **origem** remonta de tributos e contribuições”.

A multa de ofício **decorre** do não pagamento do tributo! Diferente seria se o citado artigo 61 prescrevesse que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”. Não foi essa, a meu ver, a intenção do legislador. Não devemos, portanto, interpretar o dispositivo legal desprezando o sentido da expressão “decorrente de”, constante do texto em vigor.

Se fizermos uma interpretação teleológica, pautada na finalidade do dispositivo legal, ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. As multas encerram em si duas finalidades precípuas: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte que cometeu o ilícito tributário, bem como os demais contribuintes, será compelido a não repetir tal conduta juridicamente indesejada. Tem-se assim, que afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício.

Em outro giro, se fizermos uma interpretação sistemática dos dispositivos do CTN, também chegaremos à conclusão que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício. Vejamos.

Não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, “nasce” para o contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa. Por ocasião da constituição do crédito tributário, pelo lançamento de ofício, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, composto do tributo e devidos acréscimos legais (juros de mora + multa de ofício), nos termos do que prescreve o artigo 113 do CTN. Como se observa, a partir do lançamento, o tributo e a multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total. Em outras palavras, não é lógico que apenas o valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo crédito tributário.

Como dispõe o artigo 139 do CTN, o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária. Após o lançamento, tributo e multa convolam-se em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir.

Conclui-se, assim, que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre o crédito tributário, incluindo-se nesta rubrica, como argumentado, a multa de ofício. O § 1º do artigo 161 prescreve que os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso. E a lei dispôs de forma diversa. O artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, determina que sobre os débitos incida juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º (juros equivalentes à Taxa Selic), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Entendo que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação esta que harmoniza os diversos dispositivos do CTN.

Acrescente-se, ainda, que a legislação ordinária (*ex vi* artigo 43, parágrafo único e 61, Lei nº 9.430/96) de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários, *verbis*:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.*

Neste sentido, convém transcrever julgados do Superior Tribunal de Justiça que já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. MULTA PUNITIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS DE MORA INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.
2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.
3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ. 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.
2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, em 14/09/2009).

Da mesma forma, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

DA RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA

Nos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários (Rubem Menin Teixeira de Souza, Aquiles Leonardo Diniz, José Felipe Diniz, Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Lucas Cabaleiro Fernandes, Dauro de Carvalho e Silva, Sebastião Luiz da Silva, Maria Virgínia Gomes Moreira, João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marco Túlio Guimarães e Antônio Sebastião de Faria) vem à tona os mesmos argumentos relativos às nulidades inicialmente já analisados neste voto, aduzindo com relação à sujeição passiva solidária "*quanto à natureza da responsabilidade por interesse comum no fato gerador (art. 124 do CTN), além de desamparadas de qualquer substrato de fato que suportem suas pueris afirmações, por ofender aos princípios da motivação, da ampla defesa e do contraditório, deve ser anulada a r. decisão recorrida, nos termos do art. 59, II, do Decreto nr. 70.235/72*".

Alega, ainda, erro na capitulação legal na imputação.

Para melhor elucidação, cabe aqui, transcrever os seguintes trechos do Relatório de Auditoria Fiscal que estabelece o elo de comunhão entre os responsáveis solidários e o Banco Intermedium S/A (fiscalizado), vejamos:

"Ficou demonstrado que essas prestadoras não tinham independência em relação ao fiscalizado, pelo contrário, estiveram sempre sob o controle do BANCO INTERMEDIUM através de seus acionistas, constituindo, na verdade, um grupo econômico de fato, possuindo clara relação de interdependência, cuja atuação tinha por objetivo carrear vantagens indevidas aos controladores.

(...)

Assim, ficou demonstrado, através dos fatos narrados acima, que os envolvidos se reuniram em conluio para, de forma fraudulenta, constituírem pessoas jurídicas, visando depois se beneficiarem indevidamente de suas operações.

As pessoas jurídicas constituem meros instrumentos para a prática das infrações, pois sempre manifestam a vontade do agente humano nos atos que praticam.

O BANCO INTERMEDIUM SA possui acionistas e diretores, que foram os mentores e beneficiários diretos do esquema desvendado pela fiscalização.

(...)"

Entendo, pois, que a lucratividade obtida diretamente pelas pessoas físicas acionistas e diretores do BANCO INTERMEDIUM S/A, pela economia do não pagamentos dos tributos e contribuições, logo, mediante a fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das mesmas. Há o interesse comum entre elas (pessoas físicas) e o BANCO na situação que constituiu o fato gerador dos tributos e contribuições lançados.

Destarte, são fortes os indícios de que os acionistas do BANCO INTERMEDIUM S/A agiram de forma consciente na tentativa de obter para sua empresa e, em última análise, para si próprios o maior benefício possível às custas do Erário.

Enfim, tal como fartamente demonstrado pela auditoria fiscal, o lançamento corretamente caracterizou o vínculo de responsabilidade de cada indivíduo com base no interesse comum (econômico e jurídico) de cada um na situação que constituiu o fato gerador do tributo apurado. O interesse comum de cada um dos responsáveis resta inquestionável ante a inequívoca participação conjunta dos indivíduos e da empresa atuada na realização do fato gerador apurado.

Diante de tal contexto, não há como afastar a responsabilidade tributária imputada pela Fiscalização.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e no mérito NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntários interpostos.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator