



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10680.723627/2011-45
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-001.770 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Embargante DRF Belo Horizonte
Interessado Banco Pottencial S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CUSTOS OU DESPESAS EFETIVOS.

Os custos ou despesas operacionais só podem ser dedutíveis na apuração do lucro real quando efetivos e se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, normalidade e comprovação por documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Reputadas não efetivas, as despesas configuram-se indedutíveis também na determinação da base de cálculo da CSLL, já que, por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, necessita da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.
CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em votação final, admitir os embargos de declaração, com efeitos infringentes para retificar o Acórdão 1402-001.212 e dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência das multas isoladas e excluir a responsabilidade dos coobrigados. Vencidos sucessivamente: i) os Conselheiros Carlos Pelá e Moises Giacomelli Nunes da Silva que rejeitaram os embargos de declaração; ii) o Conselheiro Carlos Pelá que votou por dar provimento integralmente ao recurso voluntário; iii) o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votou por negar provimento integralmente ao recurso voluntário iv) os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento em maior extensão para reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75%; e: v) os Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção da multa isolada. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor quanto ao mérito da exigência.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator *ad hoc*.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Carlos Pelá.

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Carlos Pelá:

Conforme termo de verificação fiscal de fls. 557/607 e auto de infração de fls. 640, foram glosadas as despesas decorrentes de serviços prestados pelas empresas Pottencial Consultoria Ltda e Civex Serviços Financeiros Ltda, o que resultou em exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, bem como multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Segundo a acusação fiscal, "ao se aprofundar na análise constatou-se que não havia uma estrutura operacional para a prestação desses serviços, seja por ausência de pessoal qualificado ou mesmo por inexistir estrutura física. E que os valores envolvidos nas operações, por serem excessivamente elevados, não eram coerentes." (fl. 568).

Na impugnação de fls.745/790, o Banco autuado destaca que desde sua fundação possui uma única agência, com sede em Minas Gerais, que tem como foco a prestação de serviços e que, diferentemente das demais instituições financeiras, não possui receitas representativas de empréstimos a empresas e pessoas jurídicas.

Com vistas à melhoria dos seus processos, "terceirizou" parte de suas atividades a empresas especializadas. Neste sentido, cita sua correspondente Civex Serviços Financeiros Ltda que é capaz de emitir carta de fiança em até 24 horas e o desenvolvimento de programa, por esta empresa, com pesquisa diária de cerca de 16.280 órgãos públicos, de tal modo a identificar todos os editais de licitação existentes, disponibilizando em média 1.400 novas licitações por dia a todos os clientes do Banco Pottencial (fl. 748). Quanto à empresa Pottencial Serviços Financeiros Ltda, destaca que em parcela do ano de 1998 e a partir de 1999 dedicou-se à prestação de serviços financeiros a sociedades não-ligadas ao Grupo Pottencial.

A impugnação foi instruída com grande quantidade de documentos e laudos técnicos, sendo que a DRJ, por meio do acórdão de fls. 4.180 e seguintes, manteve parcialmente o lançamento, decisão esta que foi atacada pelo recurso de fls. 4.340/4.465.

Esta Segunda Turma da Quarta Câmara, por meio do acórdão de fls. 4468/4483, examinando a prova dos autos, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, alicerçado nos seguintes fundamentos:

- que o caso não é de simulação na prestação dos serviços, já que estes efetivamente ocorriam (fl. 4478);
- que não se pode afirmar que as atividades de apoio realizadas pela Civex sejam incompatíveis com o grau de complexidade que a fiscalização entende que os serviços deveriam alcançar;
- que a fiscalização não fez prova de que as despesas não eram normais, usuais e necessárias;

- que a suposta falha de estrutura das empresas Civex e Pottencial são combatidas pelos documentos anexados pela recorrente, tais como contratos de aluguéis de imóveis, folhas de pagamento, guias de recolhimento de impostos, contas telefônicas, contratos de prestação de serviços firmados por terceiros, alvarás municipais, escrituração contábil, entre outros.

Intimada do acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com o Recurso Especial de fls. 4486/4506, que teve seu seguimento negado.

Em três de julho de 2013 o Delegado da Receita Federal de Belo Horizonte apresentou embargos de declaração em que aponta que no acórdão "é colocado que não é caso de simulação e que a prestação de serviços foi, inclusive, atestada pelas autoridades fiscais. Diz que cabe esclarecer que o que foi atestado pela fiscalização foi somente a prestação de serviços de apoio, ou seja, uma parte pequena das obrigações contratuais."

Destaca, ainda, que está colocado no TFV que as atividades prestadas eram, quando muito, de apoio, e que isto não quer dizer que a autoridade fiscal tenha afirmado a prestação dos serviços. Afirma que está demonstrado nos autos que "a totalidade da lista dos serviços contratados e os serviços com maior grau de complexidade não eram executados pelas prestadoras porque elas não tinham capacidade operacional e principalmente, não tinha este pessoal mais qualificado. Esta mão de obra mais qualificada era dos quadros da própria fiscalizada."

Por fim, o embargante emite juízo de valor acerca dos laudos apresentados na impugnação e, em outras palavras, destaca que eles não se prestam a comprovar os serviços realizados.

É o relatório, passo ao exame do mérito.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a impossibilidade de o Conselheiro Carlos Pelá formalizar a decisão, passo a redigi-la ressaltando que o posicionamento aqui explanado reflete o entendimento do Relator original.

Em conformidade com o artigo 57, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, contradição ou omissão entre a decisão e seus fundamentos.

Examinando a prova e formando seu livre convencimento, a Turma Julgadora, **de forma unânime**, concluiu:

- que o caso não é de simulação na prestação dos serviços, já que estes efetivamente ocorriam (fl. 4478);
- que não se pode afirmar que as atividades de apoio realizadas pela Civex sejam incompatíveis com o grau de complexidade que a fiscalização entende que os serviços deveriam alcançar;
- que a fiscalização não fez prova de que as despesas não eram normais, usuais e necessárias;
- que a suposta falha de estrutura das empresas Civex e Pottencial são combatidas pelos documentos anexados pela recorrente, tais como contratos de aluguéis de imóveis; folhas de pagamento, guias de recolhimento de impostos, contas telefônicas, contratos de prestação de serviços firmados por terceiros, alvarás municipais, escrituração contábil, entre outros.

Os embargos, de forma detalhada, se dedicam a emitir juízo valorativo acerca do exame da prova dos autos, sem apontar qualquer ponto que pudesse resultar obscuridade, contradição ou omissão entre a decisão e seus fundamentos.

O que pretende o embargante é que seu juízo de valor acerca da prova seja acolhido, em substituição à livre convicção a que chegou o colegiado julgador, situação que não se mostra possível por meio de embargos de declaração, especialmente quando opostos pela autoridade encarregada da execução do julgado, cuja competência para os declaratórios está limitada a dúvidas concernentes à própria execução da decisão. No presente caso, a decisão deu provimento integral ao recurso do contribuinte, de sorte que nenhuma dúvida pode remanescer sobre como dar cumprimento a ela.

No caso dos autos, como bem pontuou a declaração de voto de fls. 4482, a matéria é de prova, competindo à autoridade julgadora formar sua livre convicção (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972). A Turma apreciou as provas dos autos e as valorou em confronto

com as provas produzidas pela autoridade fiscal. Ao fim e ao cabo, entendeu que o direito do contribuinte estava suficientemente provado e o acórdão do processo deixa clara a vinculação entre as provas e as conclusões do julgado, aprovadas pela unanimidade dos componentes da Turma.

Todos os pontos levantados nos presentes embargos se referem à apreciação das provas produzidas, tanto pela fiscalização, quanto pelo contribuinte. Ocorre que o acórdão embargado enfrentou todos estes pontos. A Turma, no entanto, concluiu que as acusações feitas pelas autoridades fiscais eram improcedentes, com base nas provas dos autos. Veja-se, a propósito, a seguinte passagem do acórdão embargado:

No entanto, consta no relatório fiscal, a informação de que o objeto do contrato de prestação de serviços foi alterado, passando a um predomínio das atividades de apoio. Ora, se está mais do que claro que as atividades de apoio eram efetivamente realizadas, não há motivos para a manutenção da glosa das despesas. Além do mais, especialmente quanto à prestação de serviços realizada pela PAC, em razão de a empresa não estar mais em atividade no curso do procedimento fiscalizatório, a fiscalização não conseguiu apurar provas concretas de que a prestação de serviços não ocorria ou de que a empresa não possuía estrutura física e operacional compatível com os serviços prestados.

Por tais razões, entendo que não está claro, a partir da leitura do Termo de Verificação Fiscal, que as atividades denominadas pela fiscalização como “de apoio, administrativas e operacionais”, realizadas pela Civex, sejam incompatíveis com a lista e com o grau de complexidade que a fiscalização entende que os serviços a serem prestados deveriam alcançar (conforme TVF fl. 585). Note-se também, que a fiscalização não fez provas no sentido de que as despesas glosadas não eram normais, usuais e necessárias. Não bastasse o até aqui exposto, é de se acrescentar que a suposta falta de estrutura operacional das empresas Civex e PAC são combatidas pelos documentos anexados pela Recorrente, tais como, contratos de aluguel de imóveis (fls. 91/139 e 236/253), folhas de pagamento (fls. 1401, 282, 1375/1715), guias de recolhimento (fls. 142/212 e 284/302), inscrições no CNPJ, contas de telefones, contratos de prestação de serviço firmado com terceiros, alvarás municipais, fotos, escrituração contábil, entre outros (fls. 1216/1358 e 1375/1919).

Cabe à autoridade fiscal efetuar o lançamento e, em havendo impugnação e posterior recurso, é atribuição do CARF, por uma de suas turmas, com autonomia e imparcialidade, com base no livre convencimento no exame da prova e no direito aplicável à espécie, decidir acerca da questão. Assim o é para que se garanta a imparcialidade, pois se quem efetuasse o lançamento tivesse atribuição para julgá-lo não se cumpriria o princípio do devido processo legal a que o processo administrativo também está sujeito.

Por fim, a própria PGFN não identificou razões para oposição de embargos ao acórdão.

ISSO POSTO, por inexistir no acórdão embargado situação de obscuridade, contradição ou omissão entre a decisão e seus fundamentos, opino pela rejeição dos embargos de declaração.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Redator *ad hoc*

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, passo à análise dos pontos de divergência.

Da admissão dos embargos

Tratam-se de embargos de declaração interpostos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte – MG contra o Acórdão 1402-001.212, prolatado por esta turma julgadora, que teria incorrido em omissão e contradição.

Alega a embargante, em síntese, que a decisão estaria equivocada ao afirmar que não seria o caso de simulação e que a prestação de serviços teria sido, inclusive, atestada pelas autoridades fiscais. Afirma que cabe esclarecer que o que foi atestado pela fiscalização foi somente a prestação de serviços de apoio, ou seja, uma parte pequena das obrigações contratuais.

Ressalta, ainda, que as constatações mencionadas no TFV no sentido de que as atividades prestadas eram, quando muito, de apoio, e que isso não quer dizer que a autoridade fiscal tenha afirmado a prestação dos serviços. Sustenta estar demonstrado nos autos que a totalidade da lista dos serviços contratados e os serviços com maior grau de complexidade não eram executados pelas prestadoras porque elas não tinham capacidade operacional e principalmente, não tinham esse pessoal mais qualificado; e que essa mão de obra mais qualificada era dos quadros da própria fiscalizada.

Veja-se os excertos dos embargos de declaração:

No acórdão, é colocado que “o caso dos autos não é de simulação e que a prestação de serviços foi, inclusive, atestada pelas autoridades fiscais”. Cabe esclarecer que o que foi atestado pela fiscalização foi somente a prestação de serviços de apoio, ou seja, uma parte pequena das obrigações contratuais. Houve a simulação porque a maior parte dos “serviços prestados” era efetuada pelo próprio pessoal do Banco Pottencial. Logo a frente isso está dito “o que poderia ser questionado é a efetiva realização de todas as atividades objeto do contrato firmado entre as partes, já que, pelo que foi relatado nas diligências fiscais, as atividades prestadas eram, no mais das vezes, as de apoio”. E foi exatamente isso que foi questionado e está colocado no TVF: as atividades prestadas, quando muito, eram de apoio.

[...]

Noutro trecho diz que “se está mais do que claro que as atividades de apoio eram efetivamente realizadas, não há motivos para a manutenção da glosa das despesas”. Esclareça-se que a glosa das despesas não foi motivada pela inexistência total da prestação de serviço. Foi deixado claro que, quando houve a prestação de serviços, estes foram somente de atividades de apoio. Isto é consenso. Todavia somente este serviço de apoio não justificaria e suportava os exorbitantes valores pagos pelo Banco Pottencial. E isto foi demonstrado nos autos. A totalidade da lista dos serviços contratados e os serviços com maior grau de complexidade não eram executados pelas prestadoras porque elas não tinham a capacidade operacional e principalmente, não tinha este pessoal mais qualificado. Esta mão de obra mais qualificada era dos quadros da própria fiscalizada: eram os gerentes, supervisores, agentes/gerentes comerciais. O pequeno quadro de pessoal das prestadoras, que eram de secretárias, de auxiliares administrativos e até de auxiliares de serviços gerais não justificaria os enormes valores repassados pelo Banco (70% de toda a receita do Banco em 2007 foi repassada à PAC !!!).

No acórdão também foi colocado que “é de se acrescentar que a suposta falta de estrutura operacional das empresas Civex e PAC são combatidas pelos documentos anexados pela Recorrente”. Em nenhuma parte dos autos consta a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica. Como relatado, a parte formal das prestadoras (PAC e Civex) estava correta, possuía empregados e prestava algum serviço em algumas destas filiais. Contudo, a questão que ficou pendente era outra: existia o contrato de aluguel, porém quem estava/trabalhava no local eram funcionários do Banco Pottencial; a folha de pagamento de 2007 e 2008 demonstra que os poucos funcionários das prestadoras eram de mais baixa qualificação e de apoio; a existência da escrituração contábil provou que era uma contabilidade extremamente simples e foi utilizada primordialmente para justificar a distribuição dos altíssimos lucros contábeis das empresas prestadoras.

Com efeito, entendo, conforme o despacho em embargos de fls. 4.546/4.547, que há, de fato, omissão e contradição a ser dirimida pelo colegiado.

O acórdão recorrido afirma: “*Ora, se está mais do que claro que as atividades de apoio eram efetivamente realizadas, não há motivos para a manutenção da glosa das despesas*”. De fato, a realização das atividades de apoio não era matéria controversa, mas sim a prestação dos serviços de maior complexidade previstos no contrato, que, segundo a autoridade fiscal, as contratadas não possuíam estrutura para realizar. Veja-se, nesse sentido, o teor do TVF:

[...]

Ao longo do trabalho fiscal, pode-se perceber que houve volumosos pagamentos por supostos serviços prestados por empresas do próprio grupo empresarial. O Banco Pottencial SA informa o valor de R\$78,6 milhões gastos com serviços de terceiros nos anos de 2007 e 2008. Deste total, R\$72,6 milhões, ou seja, mais de 90%, são para pagamento às empresas Civex e PAC. São quase 60% de todas as receitas de atividade financeira do Banco. Essas são empresas do mesmo grupo econômico, cuja direção geral é responsabilidade do mesmo staff diretivo.

Ao se aprofundar na análise constatou-se que não havia uma estrutura operacional para a prestação desses serviços, seja por ausência de pessoal qualificado ou mesmo por inexistir estrutura física. E que os valores envolvidos nas operações, por serem excessivamente elevados, não eram coerentes.

Mais a frente:

[...]

Assim, conclui-se que, segundo o contribuinte, tanto a PAC quanto a Civex, além de algumas atividades operacionais e de apoio, também fariam atividades de pesquisas, de assessoria e consultoria mercadológica. Seria um serviço mais complexo, utilizando especialistas e uma atividade essencial para o Banco Pottencial. Ocorre que, em uma análise mais aprofundada, as explicações não resistem.

[...]

As diligências nas prestadoras tiveram papel fundamental para o total esclarecimento dos fatos. Não só pelos Termos lavrados, que foram bem elucidativos, mas também pelo testemunhado nos locais e pelo conversado com terceiros/funcionários. Os demais Termos seguintes foram lavrados com os responsáveis pelas empresas nos locais, sem a presença física dos diretores e sócios. Desta forma, apesar do receio inicial de qualquer tipo de declaração prestada a uma fiscalização federal, o resultado final foi bem esclarecedor.

Na diligência na Fazenda em Esmeraldas/MG, matriz da Civex e da filial da PAC de onde seriam emitidas as Notas Fiscais e prestados os serviços, foi elaborado um Termo de Constatação Fiscal. Nesse Termo, destacam-se os seguintes trechos:

- O endereço constante do cadastro refere-se à Fazenda Cachoeirinha, de propriedade da Mecominas, onde é realizada a criação de gado de corte;
- A fazenda está localizada a quase 30 km da cidade de Esmeraldas, sendo mais de 20 km de estrada de terra. É também conhecida na região como Fazenda Mecominas;
- No local, existe somente a atividade de pecuária;
- No escritório da Fazenda, trabalham dois funcionários,
- O Sr. José Dalmo Gonçalves, encarregado da Fazenda, e a Srta. Jéssica Guimarães, secretária;
- No local, quando há emissão de Notas Fiscais, referem-se, ou a Nota Fiscal de produtor rural da pessoa física do Sr. João Geo ou de Geo Participações Ltda;
- Quanto às correspondências da Civex e da Pottencial, o encarregado recolhe 02 vezes por semana nos Correios e as envia para o contador em Belo Horizonte;

Provado que não existe, nem nunca existiu, qualquer atividade de prestação de serviço no local.

Na diligência em São Paulo, matriz da PAC e da maior filial da Civex, Estado responsável por quase 50% do faturamento do Banco, foi elaborado um Termo de Constatação e Esclarecimento. O responsável por aquela filial é o Sr. Márcio Duarte, funcionário do Banco Pottencial, que prestou os seguintes esclarecimentos:

- Que há 12 anos trabalha neste local (desde Maio de 1998) atuando na função de gerente comercial e *Team Líder*, estando na retaguarda do Banco Pottencial no que se refere à captação de clientes;
- Que os funcionários da equipe comercial do Banco Pottencial naquele local, atualmente o próprio Sr. Márcio e mais 07 outros funcionários, são empregados do Banco (...);
- Que no local da visita não há Tesouraria, Caixa, cobrança ou movimentação de dinheiro, com exceção de um caixa para pequenas compras do escritório (jornal, lanches, etc), pois não há faturamento naquela estrutura. Todas as atividades de Diretoria, tesouraria, contabilidade é feita em Belo Horizonte, na sede do Banco. Quanto à parte da Carta de Fiança, carro-chefe do Banco Pottencial, o cadastro, a aprovação e a emissão das Cartas são realizados também em Belo Horizonte, sede do Banco;
- Que não há qualquer livro fiscal ou contábil naquele local. Todos documentos administrativos, fiscais/contábeis são encaminhados para a sede do Banco Pottencial;
- Que as prestadoras de serviços que tem endereço cadastral no local visitado dão apoio para que os funcionários do Banco, que também trabalham no mesmo local, façam a captação de clientes;
- **Que os funcionários da área comercial são funcionários do Banco Pottencial e são esses que executam a captação de clientes para o Banco**, estando, porém, trabalhando na sede das prestadoras de serviço mencionadas acima. **Já os funcionários das prestadoras de serviços são meros auxiliares (recepção, malote, atividades de escritório e faxina) e prestam serviço de apoio na execução das atividades.** Não há serviços de Telemarketing no local;
- Que esta prestação de serviço de apoio sempre funcionou no local, seja pela Pott (Pottencial Serviços Financeiros Ltda, CNPJ 03.007.970/0001-07), PAC (Pottencial Assessoria e Consultoria Ltda, CNPJ 00.994.569/0001-10) ou pela Civex Serviços Financeiros Ltda (25.448.895/0006-67);
- Que não há outra filial ou prestadora de serviço em São Paulo;" (grifos não constam do original)

Constatamos também que o local abriga a sala onde o Sr. Márcio tem sob sua supervisão os 07 agentes comerciais do Banco Pottencial, responsáveis pela captação de clientes para o Banco. Dentre as funções do Sr. Márcio e seus subordinados da área comercial, está a atuação direta na captação dos clientes para o Banco, o que inclui, inclusive, visitas e viagens dele e de sua equipe comercial aos locais onde se encontram os clientes prospectados em todo estado de São Paulo. As funcionárias de apoio das prestadoras de serviço ficavam na ante-sala, organizando a documentação a ser enviada para a sede do Banco em Belo Horizonte. **Foram identificados alguns trabalhadores no local e elaborada a tabela "Funcionários de São Paulo", anexa ao Termo, que identifica seus nomes, CPF, vínculos, cargos/funções e os anos de trabalho nas empresas do Grupo. Percebe-se claramente que os funcionários mais graduados, e com maior tempo de casa, são funcionários do Banco. Na Civex estão lotados os funcionários auxiliares e de apoio.**

Por fim, foi realizada uma nova diligência, desta vez no local indicado pelo Banco Pottencial onde seria realizada a prestação de serviços pela Civex, no centro da cidade de Belo Horizonte. O local, sem qualquer cadastro perante a RFB e também na prefeitura de Belo Horizonte, foi inaugurado recentemente. Sendo recebidos pelo Sr. Ricardo Nassif Gregório, Gerente Geral de Vendas do Banco Pottencial S/A e responsável por sua área comercial, que prestou os seguintes esclarecimentos:

- Há ainda outra equipe de trabalho com atuação há mais tempo e que presta apoio na execução dos serviços de captação de clientes, os quais são efetuados pela área comercial do Banco. Também presta serviços de apoio aos clientes do Banco, com a coleta de informações sobre a abertura de licitações nos diversos entes públicos e repasse aos clientes do Banco;
- A estrutura da Civex mudou para o local desta diligência (Rua Espírito Santo, nº 616 - 9º andar - Centro - Belo Horizonte/MG) no final do ano-calendário de 2010;
- Anteriormente os serviços eram prestados no mesmo endereço da sede do Banco Pottencial;

Ou seja, enquanto a resposta no papel diz uma coisa, de interesse da fiscalizada, o que foi encontrado é totalmente diferente. As diligências e os Termos de Esclarecimentos lavrados durante o procedimento fiscal desmentem as respostas formais da empresa. Tanto PAC quanto a CIVEX tinham condições de prestar somente serviços de apoio e de menor complexidade. Constatamos basicamente a execução pelas prestadoras de atividades de movimentação de documentação (cadastros, contratos, NP's, boletos, etc) e de apoio aos clientes na coleta de informações sobre a abertura de certames licitatórios. As atividades mais complexas, de maior valor agregado e de maior importância são executadas pelo próprio Banco.

(grifei).

Com efeito, o que se constata é que os funcionários com maior nível de especialização pertenciam ao quadro funcional da interessada e não das contratadas, que só possuíam funcionários de apoio.

Nesse sentido, entendo que a realização das atividades de apoio não era matéria controversa, mas sim a prestação dos serviços de maior complexidade previstos no contrato que, segundo a autoridade fiscal, as contratadas não possuíam estrutura para realizar. Nessa esteira, vislumbra-se a omissão no acórdão embargado.

Sob essa ótica, nos termos do art. 65, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009, há que se admitir os embargos de declaração apresentados.

Admitidos os embargos, passo à análise do mérito.

Do mérito

De acordo com o TVF e demonstrativos fiscais, foi glosada parte de custos ou despesas registrados na contabilidade do contribuinte que não correspondia efetivamente às prestações de serviços supostamente realizados pelas empresas PAC e CIVEX.

Dentre os argumentos constantes do TVF, destaca-se: (i) “a disparidade entre os custos assumidos pelas prestadoras de serviços e os valores recebidos do Banco Pottencial”; (ii). “os custos com essas atividades de apoio, apesar de ser acessória, tem um valor significativo no Banco Pottencial”; (iii) “o Banco Pottencial é uma instituição financeira tributada obrigatoriamente no Lucro Real”; (iv) “constata-se, pois, a inequívoca intenção de majorar os custos no Banco Pottencial, para diminuir o lucro tributado, passando a tributar nas empresas prestadoras de serviço, estas optante pelo lucro presumido, conseqüente em menor valor”; e (v) “a terceirizada deve realmente prestar os serviços e os pagamentos devem ser condizentes com os serviços prestados”.

Alega a defesa que as empresas PAC e CIVEX prestaram os serviços objeto dos respectivos contratos pactuados entre eles e a autuada e que as despesas glosadas seriam necessárias e usuais, sendo absolutamente descabida a autuação.

Na verdade, conforme se analisa a seguir, a documentação acostada aos autos não socorre a defesa em seus argumentos.

Veja-se, inicialmente, alguns dispositivos da legislação fiscal atinentes à determinação do lucro real, aplicáveis também à apuração da base de cálculo da CSLL:

“Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

(...)

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

(...)

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º)". (Grifou-se)

Como se vê, a legislação fiscal aplicável tanto ao Imposto de Renda quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido exige que a determinação do lucro real não pode prescindir de documentação hábil e idônea que confira ao registro contábil a garantia mínima dos seus efeitos tributários.

Ademais, os custos ou despesas operacionais somente serão dedutíveis na apuração do lucro real se atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei, como necessidade, efetividade, usualidade e comprovação por documentação hábil e idônea, mantida a correspondência dessa com a escrituração da empresa, em observância das leis comerciais e fiscais.

Em suma, é exigência legal que os custos ou despesas sejam registrados na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificadas, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da operação e do respectivo pagamento, identificação do beneficiário).

No caso em análise, o TVF, demonstrativos, argumentos e fatos expostos pela Fiscalização evidenciam, de início, que os valores pagos, nos anos de 2007 e 2008, pela prestação dos serviços realizados pelas empresas PAC e CIVEX, ultrapassaram em muito o que seria razoável, acaso houvesse contrato pactuado entre partes independentes.

Ressalte-se que as empresas PAC, CIVEX e o Banco Pottencial, ora recorrente, não se constituem de partes independentes entre si. São pessoas jurídicas ligadas, que possuem como acionistas ou sócios majoritários comuns os Srs., Argeu de Lima Géó, Carlos Géó Quick e João de Lima Géó Filho.

Nesse sentido, veja-se trecho do TVF.

Ao longo do trabalho fiscal, pode-se perceber que houve volumosos pagamentos por supostos serviços prestados por empresas do próprio grupo empresarial. O Banco Pottencial SA informa o valor de R\$78,6 milhões gastos com serviços de terceiros nos anos de 2007 e 2008. Deste total, R\$72,6 milhões, ou seja, mais de 90%, são para pagamento às empresas Civex e PAC. São quase 60% de todas as receitas de atividade financeira do Banco. Essas são empresas do mesmo grupo econômico, cuja direção geral é responsabilidade do mesmo staff diretivo.

(Grifei).

Ao se aprofundar na análise, constatou o Fisco que não havia, nas prestadoras do serviço, uma estrutura operacional condizente com os serviços prestados, seja por ausência de pessoal qualificado ou mesmo por inexistir estrutura física.

No entender do Fisco, toda essa "engenharia operacional" fora arquitetada objetivando redução na carga tributária, com o aumento artificial das despesas na fiscalizada que, por se tratar de instituição financeira, era tributada obrigatoriamente no Lucro Real, enquanto as empresas prestadoras de serviço eram optantes pelo lucro presumido.

São essas despesas, artificialmente produzidas, que foram objeto das glosas ora discutidas.

Nessa esteira, as diligências efetuadas pelo Fisco nas prestadoras tiveram papel fundamental para o total esclarecimento dos fatos.

Na diligência na Fazenda em Esmeraldas/MG, matriz da Civex e da filial da PAC de onde seriam emitidas as Notas Fiscais e prestados os serviços, foi elaborado um Termo de Constatação Fiscal. Nesse Termo, destacam-se os seguintes trechos:

- O endereço constante do cadastro refere-se à Fazenda Cachoeirinha, de propriedade da Mecominas, onde é realizada a criação de gado de corte;
- A fazenda está localizada a quase 30 km da cidade de Esmeraldas, sendo mais de 20 km de estrada de terra. É também conhecida na região como Fazenda Mecominas;
- No local, existe somente a atividade de pecuária;
- No escritório da Fazenda, trabalham dois funcionários,
- O Sr. José Dalmo Gonçalves, encarregado da Fazenda, e a Srta. Jéssica Guimarães, secretária;
- No local, quando há emissão de Notas Fiscais, referem-se, ou a Nota Fiscal de produtor rural da pessoa física do Sr. João Geo ou de Geo Participações Ltda;
- Quanto às correspondências da Civex e da Pottencial, o encarregado recolhe 02 vezes por semana nos Correios e as envia para o contador em Belo Horizonte;

Ao meu sentir, resta provado que não existe qualquer atividade de prestação de serviço no local.

Na diligência em São Paulo, matriz da PAC e da maior filial da Civex, Estado responsável por quase 50% do faturamento do Banco, foi elaborado um Termo de Constatação e Esclarecimento. O responsável por aquela filial é o Sr. Márcio Duarte, funcionário do Banco Pottencial, que prestou os seguintes esclarecimentos:

- Que há 12 anos trabalha neste local (desde Maio de 1998) atuando na função de gerente comercial e *Team Líder*, estando na retaguarda do Banco Pottencial no que se refere à captação de clientes;
- Que os funcionários da equipe comercial do Banco Pottencial naquele local, atualmente o próprio Sr. Márcio e mais 07 outros funcionários, são empregados do Banco (...);
- Que no local da visita não há Tesouraria, Caixa, cobrança ou movimentação de dinheiro, com exceção de um caixa para pequenas compras do escritório (jornal, lanches, etc), pois não há faturamento naquela estrutura. Todas as atividades de Diretoria, tesouraria, contabilidade é feita em Belo Horizonte, na sede do Banco. Quanto à parte da Carta de Fiança, carro-chefe do Banco Pottencial, o cadastro, a

aprovação e a emissão das Cartas são realizados também em Belo Horizonte, sede do Banco:

- Que não há qualquer livro fiscal ou contábil naquele local. Todos documentos administrativos, fiscais/contábeis são encaminhados para a sede do Banco Pottencial;
- Que as prestadoras de serviços que tem endereço cadastral no local visitado dão apoio para que os funcionários do Banco, que também trabalham no mesmo local, façam a captação de clientes;
- **Que os funcionários da área comercial são funcionários do Banco Pottencial e são esses que executam a captação de clientes para o Banco**, estando, porém, trabalhando na sede das prestadoras de serviço mencionadas acima. **Já os funcionários das prestadoras de serviços são meros auxiliares (recepção, malote, atividades de escritório e faxina) e prestam serviço de apoio na execução das atividades.** Não há serviços de Telemarketing no local;
- Que esta prestação de serviço de apoio sempre funcionou no local, seja pela Pott (Pottencial Serviços Financeiros Ltda, CNPJ 03.007.970/0001-07), PAC (Pottencial Assessoria e Consultoria Ltda, CNPJ 00.994.569/0001-10) ou pela Civex Serviços Financeiros Ltda (25.448.895/0006-67);
- Que não há outra filial ou prestadora de serviço em São Paulo;"

(grifei)

Com efeito, entendo que o Fisco demonstrou que as prestadoras executavam apenas os serviços de baixa complexidade (atividades de movimentação de documentação - cadastros, contratos, NP's, boletos etc - e de apoio aos clientes na coleta de informações sobre a abertura de certames licitatórios). Aqueles mais complexos, que exigiam maior qualificação eram, de fato, prestados por funcionários do próprio banco, o que ensejou, corretamente, a glosa de custos e despesas registrados na contabilidade da recorrente.

Há que se negar provimento quanto a esse tópico.

Da qualificação da multa de ofício proporcional

Sigo, quanto a esse tópico, os fundamentos apresentados na decisão de primeira instância (Acórdão nº 02-36.437, da DRJ/BHE, de 29/11/2011), os quais adoto como razão de decidir no presente voto, na forma a seguir apresentada.

A base legal da penalidade está prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), “*in verbis*”:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

§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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”. (Grifou-se)

Conforme demonstrado na análise do mérito, restou evidenciado a realização de planejamento tributário, visando suprimir o recolhimento de valores relativos ao IRPJ e à CSLL, por via de criação artificial de despesas, geradas através de simulação, com a aparente ocorrência de prestações de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico.

No teor do Acórdão nº 02-36.437, da DRJ/BHE:

O lançamento impôs a sanção prevista no art. 44, inciso I, c/c o § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (acima transcrito), segundo o qual, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa de 75%, que será duplicada para 150%, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964.

Diante dos fatos narrados no TVF, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, definido em lei e necessário à qualificação.

À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964, nos seguintes termos:

- sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;
- fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento;

- e conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos anteriormente como sonegação ou fraude.

Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

Ocorre que a simulação perpetrada pelo Impugnante, no intuito de majorar custos ou despesas, por meio de planejamento tributário feito por empresas do mesmo grupo econômico, o foi no sentido de violar ou fraudar a legislação fiscal brasileira, feita no intuito único de reduzir o montante dos tributos devidos, modificando as características essenciais dos fatos geradores envolvidos objeto da presente ação fiscal.

Em suma, existiu, pois, uma simulação maliciosa feita no intuito de violar a lei fiscal brasileira (como se viu no tópico anterior). Vislumbra-se, nessa montagem, a sonegação ou a fraude, nos termos definidos na Lei 4.502, de 1964 (acima transcrita).

Portanto, no TVF, restou devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso apresentado para manter a qualificadora da multa de ofício, no patamar de 150%.

Da multa de ofício isolada

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Essa matéria, inclusive, foi sumulada neste CARF para fatos geradores anteriores às alterações da Lei 9.430/1996, introduzidas pela Lei 11.488/2007:

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.

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

Ademais, filio-me à corrente que entende não caber a aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte das disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)

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.

(…)” Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que, aliás, é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Por bem representar essa corrente de pensamento, transcrevo os fundamentos do i.Conselheiro Marcos Takata (Acórdãos 1103-000.633, de 15/03/2012; 1103-000.934, de 28/11/2013; e 1103001.097, de 26/08/2015):

[...]

Prossigo com a questão da aplicação cumulada de multas proporcionais (75%) e de multas isoladas por pagamentos a menores de estimativas de IRPJ e de CSL, conquanto quase toda ela resulte prejudicada, em face do afastamento da requalificação ultimada por DDL, pelas razões exaustivamente deduzidas alhures.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de

falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

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

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

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06, pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

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.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito.

Tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso - o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no "título" dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam "pagamento por estimativa":

Pagamento por Estimativa

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.*

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

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

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

[...]

Pagamento por Estimativa

Art. 6o. *O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.*

§ 1o. O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

[...]

Art. 28. *Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de “Pagamento mensal do imposto” (igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei). Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

De toda forma, não por menos, a Instrução Normativa 93/97, sob os auspícios da Lei 9.430/96, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor de IRPJ e de CSL efetivos e não pagos, juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ e a CSL por estimativa não pagos dos mesmos anos-calendário (multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96, com redação da Lei 11.488/07)? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza o *todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Enfim, trata-se de matéria cujo entendimento se encontra pacificado nesta Turma, como em muitas outras Turmas da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Portanto, *quanto essa questão dou provimento ao recurso*, para afastar a inflição de multas isoladas de IRPJ e de CSL por estimativa.

Assim sendo, é de se excluir da exigência as multas isoladas aplicadas de forma concomitante com a multa de ofício.

Da responsabilidade dos coobrigados

A autoridade lançadora lavrou termo de sujeição passiva solidária contra Senhores Argeu de Lima Géó, Carlos Géó Quick e João de Lima Géó Filho, com base nos artigos 124, inciso I, e 135, inciso III, da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Pelas razões expostas no Termo de Verificação Fiscal (TVF), a responsabilização baseou-se fundamentalmente na circunstância de serem sócios com poderes de administração e terem praticados atos ilícitos que caracterizariam, em tese, crime contra a ordem tributária. Veja-se os excertos do TVF:

No presente caso, após as conclusões dos trabalhos fiscais, não restam dúvidas de que as provas levantadas, especialmente os Termos de Constatação, Termos de Esclarecimentos e as respostas apresentadas pelo contribuinte, ratificando a chamada simulação da prestação de serviço, demonstram de forma cabal que os Senhores Argeu de Lima Géó, Carlos Géó Quick e João de Lima Géó Filho possuem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos do Banco Pottencial, sendo beneficiários de valores extraídos da fiscalizada, transvertidos por uma prestação de serviços da Pac e Civex, e posteriormente distribuídos como lucros para estas pessoas.

[...]

Da mesma forma, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, pela utilização de declaração falsa à fiscalização federal e de simulação para se eximir do pagamento de tributos, comprova-se a conduta ilícita intencional por parte da sociedade, nas pessoas de seus sócios e diretores, Srs Argeu de Lima Géó, Carlos Géó Quick e João de Lima Géó Filho. Caracteriza assim a infração de lei prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, respondendo também pessoalmente pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

A recorrente, por sua vez, alega que há mero interesse econômico dos acionistas, arrolados como coobrigados, na distribuição de lucros, não tendo sido demonstrados quaisquer atos, praticados por esses, com irregularidade de gestão ou com excesso de poder, violação à lei ou ao contrato social, dos quais decorra o nascimento de obrigação tributária.

Com efeito, entendo caber razão à recorrente nesse ponto. A matéria é assente neste Colegiado e, nesse sentido, sirvo-me dos fundamentos do Acórdão 1402-001.929, de 03/02/2015, da lavra do i. Conselheiro Leonardo Couto, os quais adoto como razão de decidir neste voto, na forma a seguir apresentada.

[...]

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. (Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 729).

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão "interesse comum" é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação. (BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacaoMestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012)

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

Em outras palavras, o interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. Não é o caso dos sócios administradores.

Caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração a lei nos termos do art. 135, do CTN. Ainda assim, registre-se que esse dispositivo só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a qual ele age de tal modo é descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites. (BARCELOS, Soraya Marina. A

responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 23 dez. 2013).

Do exposto, voto por excluir a responsabilização imputada ao sócios da autuada.

Assim, como bem destacado no acima citado Acórdão 1402-001.929, para que houvesse solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, seria preciso que todos os devedores tivessem um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Mais ainda, seria necessário que o interesse comum não fosse simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse, o que não é o caso para os sócios administradores.

Nessa esteira, caberia à autoridade lançadora demonstrar a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei nos termos do art. 135, do CTN, o que, ao meu sentir, não ocorreu. Isso porque o disposto no art. 135 do CTN só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. E tal situação não encontra supedâneo fático nem nos fundamentos da autuação.

Conclusão

Por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de admitir os embargos de declaração, com efeitos infringentes para retificar o Acórdão 1402-001.212 e dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência das multas isoladas e excluir a responsabilização imputada aos sócios da autuada.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado.