



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.722319/2018-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.555 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrente VENTISOL INDUSTRIA E COMERCIO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

OMISSÃO NA IMPUGNAÇÃO E NO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

Não havendo questionamento específico para itens autônomos do lançamento, considera-se preclusa a discussão destas matérias.

REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. SIMULAÇÃO. LEGITIMIDADE DA GLOSA DE DESPESAS.

Uma vez comprovado que as despesas deduzidas sob a forma de remuneração de debêntures foram simuladas para dissimular despesas não operacionais ou não necessárias, deve-se manter a glosa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL INEXISTENTE. GLOSA.

Cabível o cômputo, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da compensação indevida de prejuízo fiscal.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao Legislador, cabendo as autoridades administrativas aplicarem a multa no percentual previsto na lei, não sendo o CARF competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 02.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DEBÊNTURES.

A emissão de debêntures sem substância material e realizada com a finalidade de dar aparência de legalidade a uma dedução indevida de despesa é suficiente para caracterizar a fraude que dá ensejo à qualificação da multa de ofício.

SIMULAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA

A simulação é uma conduta que tem como pressuposto a vontade de obter um resultado ilícito por meio da interposição de um negócio lícito, embora sem substância material. Assim, para fins de apuração da qualificação da multa de ofício, a simulação é uma forma qualificada de fraude.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

As infrações tributárias têm natureza objetiva, de forma que não se pode falar em identidade de desígnios entre elas. Tal fato afasta a possibilidade de uma infração tributária absorver outra, ainda que ambas tenham como objeto o mesmo bem, tutelado pelas respectivas normas sancionadoras. Assim, a infração de deixar de recolher IRPJ e CSLL apurados no final do exercício não absorve a infração de deixar de realizar as antecipações mensais desses tributos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se, no caso, à exigência reflexa de CSLL o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da obrigação principal de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, para considerar preclusas as discussões quanto à responsabilidade solidária e glosa de despesas com multas (fiscais e administrativas da infração II do TVF); (ii) por maioria, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro, que afastavam a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; e (iii) por voto de qualidade, em manter a multa isolada sobre as estimativas apuradas. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Bárbara Melo Carneiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1201-003.555 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10980.722319/2018-94

Relatório

1. Trata-se de processo administrativo decorrentes de Autos de Infração (fls. 2/25) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2014, em razão da apuração das seguintes infrações:

(i) glosa de despesas (R\$ 48.517.559,13) *relativas à remuneração das debêntures no percentual de 85% do Lucro antes dos tributos, adquiridas única e exclusivamente pelos dois acionistas administradores, cujo único objetivo foi reduzir a base de cálculo dos tributos devidos sobre o lucro*, o que ensejou a aplicação de multa qualificada de 150%;

(ii) glosa de despesas (R\$724.465,18) incorridas com o pagamento de multas de natureza tributária, contabilizadas como despesas financeiras, mas consideradas indedutíveis por terem sido impostas por infrações de que resultaram falta ou insuficiência de pagamento de tributos,;

(iii) glosa de despesas (R\$21.508,25) com outras multas;

(iv) compensação indevida de prejuízo fiscal da atividade rural do próprio período com o lucro das atividades em geral do período, tendo em vista a constatação da inexistência do prejuízo compensado (valor apurado de R\$ 5.647.178,07); e

(v) multa isolada por falta de recolhimento de estimativas apuradas nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2014.

2. De acordo com o Termo de Verificação Fiscl (fls. 28/82):

Em resposta ao item 7 do Termo de Início, a FISCALIZADA afirmou que as despesas com participação de debêntures do AC 2014, no valor de R\$ 48.517.559,13, objeto de análise neste procedimento fiscal, **decorrem das mesmas debêntures emitidas no ano de 2011** e cujas despesas contabilizadas nos períodos de apuração de 2011 a 2013 não foram aceitas pelo Fisco em procedimento fiscalizatório anterior, materializado por meio do PAF nº 11516.722027/2014-77 (fls. 165 a 167).

(...)

5.1 INFRAÇÃO I: GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS – PARTICIPAÇÃO DE DEBÊNTURES

Conforme relatado anteriormente no Tópico 2, foi por meio da 10ª alteração contratual de 20/06/2011 (fls. 171 a 184) que a FISCALIZADA transformou-se em uma **Sociedade Anônima de Capital Fechado** e passou a denominar-se VENTISOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A. O capital social também foi aumentado de R\$ 400.200,00 para 1.000.000,00, com 95% das ações pertencentes ao sócio ALEXIS SUREN TCHOLAKIAN MORALES e 5% pertencentes a sócia ANAIR DE FÁTIMA CÂNDIDO.

Na 1ª Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1º de julho de 2011 (fls. 87 a 94), registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina sob n.º 20113753616, os diretores e também acionistas da sociedade, ALEXIS SUREN TCHOLAKIAN MORALES e ANAIR DE FÁTIMA CÂNDIDO, **deliberaram pela emissão de 1.000.000,00 (um milhão) de debêntures**, série única, efetivada por subscrição particular, fechada, conversível em ações ordinárias nominativas, com valor nominal unitário de R\$ 1,00 (um real), totalizando R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), com data de emissão em 04/07/2011. O prazo para integralização foi fixado em até 6 (seis) meses a contar da data de emissão. A data de vencimento estipulada foi 04/07/2016 (prorrogável por igual período por deliberação dos acionistas e aceite dos debenturistas).

(...)

Exercendo a cláusula de preferência, as referidas debêntures foram adquiridas pelos dois únicos acionistas da FISCALIZADA, na seguinte proporção:

Tabela 03: Proporção das debêntures adquiridas

| Debenturista | CPF | Quantidade | Valor R\$ | Percentual |
|---------------------------------|----------------|------------------|---------------------|-------------|
| Alexis Suren Tcholakian Morales | 727.509.289-15 | 950.000 | 950.000,00 | 95% |
| Anair de Fátima Cândido | 612.818.839-72 | 50.000 | 50.000,00 | 5% |
| | | 1.000.000 | 1.000.000,00 | 100% |

A subscrição das debêntures foi registrada na escrituração contábil da FISCALIZADA, conforme lançamentos demonstrados abaixo, extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD) (fl. 438). O ingresso dos recursos financeiros se deu com transferências bancárias dos sócios à FISCALIZADA, conforme documentos de fls. 95 e 96.

(...)

Os valores das debêntures passaram a integrar o Passivo Não Circulante da FISCALIZADA.

De acordo com o item 11 da Escritura Pública de Emissão de Debêntures (fls. 215 a 219), os atuais acionistas, naquela data, teriam preferência na subscrição das debêntures, e de fato exerceram o direito de preferência, conforme pode ser visto no item **IV – ADQUIRENTES**, da referida escritura pública.

O item 9 da Escritura Pública de Emissão de Debêntures Participativas previu como **única forma de remuneração aos debenturistas a participação nos lucros** da FISCALIZADA à **razão de 85% (oitenta e cinco por cento) do lucro líquido** antes da apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Assim, a partir do mês de dezembro de 2011 a FISCALIZADA passou a lançar em sua contabilidade, a título de remuneração de debêntures valores a crédito nas contas do Passivo Circulante/Não circulante – Debêntures a Pagar, e a **débito na conta de Resultado (despesas) Prêmio de Resgate de Títulos e Debêntures**.

(...)

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal do PAF n.º **11516.722027/2014-77**, as debêntures no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão) renderam aos acionistas da FISCALIZADA, nos anos de 2011 a 2013, remuneração de R\$ 69.638.156,47, ou seja, uma **taxa de retorno mensal entre 34% e 1.345%**.

No ano-calendário de 2014, essas mesmas debêntures de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), renderam aos acionistas a quantia surpreendente de R\$ 48.517.559,13, o que representou um retorno **mensal de 38,19%7** (trinta e oito inteiros e dezenove centésimos por cento) sobre as debêntures subscritas, quando calculados considerando juros compostos, ou o equivalente a **4.751,75%** à taxa de juros anualizada.

(...)

As debêntures são reguladas pelos artigos 52 ao 74, da Lei n.º 6.404/76. Citamos, especialmente, os artigos 52 e 56:

Art. 52. A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e, se houver, do certificado. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

(...)

Art. 56. A debênture poderá assegurar ao seu titular juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso.

Da leitura dos dispositivos acima, depreende-se que a Debênture é um título de crédito que confere ao seu titular remunerações a título de juros, participações nos lucros e prêmio de reembolso, a serem pagos pela companhia emissora, que pode ser uma empresa de capital aberto ou de capital fechado.

As debêntures são títulos emitidos para a **captação de recursos a custo menor daquele oferecido pelo mercado**, geralmente com vencimento de longo prazo. O adquirente das debêntures (debenturista), pessoa física ou jurídica, se torna credor da companhia emissora, nas condições constantes na escritura de emissão.

A forma de remuneração das debêntures emitidas pela FISCALIZADA, baseada **exclusivamente em participação nos lucros**, foge à regra comum de remuneração. Embora a participação no lucro esteja legalmente prevista no art. 56 da Lei nº 6.404/76, a forma de **remuneração necessária e usual das debêntures é o pagamento de juros**, posto que as debêntures, na definição de Fábio Ulhoa Coelho, “*são valores mobiliários que conferem direito de crédito perante a sociedade anônima, nas condições constantes do certificado (se houver) e da escritura de emissão*” (Curso de Direito Comercial, vol. 2, ed. 2000, pag. 141).

(...)

Não obstante as debêntures se caracterizarem como um instrumento para o financiamento da empresas, fornecendo recursos a longo prazo para suas atividades, algumas vezes elas são utilizadas indevidamente apenas para se obter vantagens tributárias, desvirtuando totalmente o objetivo a que elas se prestam.

É o que se costuma chamar de Planejamento Tributário Abusivo, que consiste na emissão desses títulos por pessoas jurídicas de capital fechado, cujos adquirentes são os próprios acionistas pessoas físicas. Nessas situações, **a principal (ou única) remuneração contratada é a participação nos lucros em percentuais substancialmente elevados**, a qual se transforma em despesa para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL para a emissora da debênture tributada pelo Lucro Real, conforme definido no Art. 462, I, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99):

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

As debêntures emitidas pela VENTISOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, para efeitos tributários, não podem ser caracterizadas como um título clássico para captação de recursos no mercado, mas sim, deve ser tratada como um mecanismo de **planejamento tributário utilizado pela FISCALIZADA tão somente para reduzir tributos**, pois que, **sequer foi ofertada ao mercado, sendo emitida exclusivamente em nome dos dois únicos acionistas e administradores da empresa, sem o estabelecimento de qualquer tipo de remuneração atrelada à taxa de juros (remuneração básica e indeclinável das debêntures, na visão de Modesto Carvalhosa), mas apenas vinculadas à participação nos lucros da empresa (tida como remuneração acessória às debêntures clássicas).**

Elencamos a seguir, uma série de situações constatadas na presente fiscalização que corroboram o fato de a FISCALIZADA ter se utilizado da emissão das debêntures exclusivamente como mecanismo de **planejamento tributário abusivo**, e por isso a contabilização das despesas com a remuneração dessas debêntures caracterizam-se como **despesas não necessárias e indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.**

A) Aplicações financeiras:

Conforme trechos dos itens “a” e “d” da Ata da 1º AGE (fls. 87 a 94), as justificativas da FISCALIZADA para emissão das debêntures foram: **a)** (...) *Contudo, o grande receio dessas linhas de crédito é que todas impõem ao tomador assumir integralmente o chamado “risco cambial”, o que como o próprio nome revela, é um risco cujos acionistas, sendo bastante cautelosos, preferem neste momento de crise mundial não assumir.* (...) **d)** (...) *Após uma análise aprofundada da conjuntura, descartando-se a tomada de créditos no exterior, que seria o grande atrativo no momento, mas que traz consigo o chamado “risco cambial”, mas definida a posição pelos sócios da necessária capitalização da companhia (...)*

Todavia, em 30/06/2011, dia anterior à tomada da decisão pelos sócios acionistas da necessidade de obtenção de recursos para capitalização da companhia, a FISCALIZADA possuía R\$ 12.887.329,78 (doze milhões, oitocentos e oitenta e sete mil, trezentos e vinte e nove reais e setenta e oito centavos) em aplicações financeiras em instituições bancárias, conforme Tabela 06 abaixo, cujos dados foram extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD).

(...)

Logo, do ponto de vista financeiro, não é minimamente razoável e nem lógico pagar juros astronômicos a taxas de 4.751,75% ao ano para remunerar debêntures, conforme demonstrado na Tabela 05 acima, e manter ao mesmo tempo **altos valores em aplicações financeiras** recebendo juros anuais de apenas 11,18% em 2014. Frisa-se que os saldos dessas aplicações financeiras representaram no período **entre 10 e 35 vezes** os valores captados pela FISCALIZADA com a emissão das debêntures.

b) Taxas de juros de operações de crédito praticadas pelo mercado:

(...)

Nota-se que, se a FISCALIZADA optasse em buscar recursos em instituições financeiras na modalidade de operações de crédito, no período de julho/2011 a dezembro/2014 o custo dos juros giraria entre 18,57% e 27,43% a.a., e, notadamente, no ano de 2014 que está sob fiscalização neste procedimento, **a taxa de juros média anual seria de 23,75% (vinte e três vírgula setenta e cinco por cento).**

Ou seja, o rendimento proporcionado aos debenturistas (acionistas) pela remuneração das debêntures no ano de 2014, de 4.751,75%, foi justamente 200 vezes maior que a taxa anual média praticada pelas instituições financeiras em operações de crédito a pessoas jurídicas, que apresentou uma taxa média de 23,75% a.a.

c) Taxa média da remuneração de debêntures praticadas no mercado:

(...) o estudo completo disponível no relatório de fls. 500 a 514, demonstra que a taxa de juros oferecida pelo mercado brasileiro de debêntures jamais ultrapassou a casa dos 20% ao ano entre 2005 e 2014. Este estudo demonstra, mais uma vez, que o procedimento de emissão de debêntures pela FISCALIZADA, pagando altíssimos rendimentos aos seus debenturistas, em discrepância com as taxas pagas pelo mercado, teve um fim só, gerar elevadas despesas para reduzir o pagamento de tributos sobre o lucro.

d) Empréstimos obtidos pela FISCALIZADA junto ao Banco do Brasil S/A:

(...)

Como visto, as taxas de juros praticadas em financiamentos obtidos junto a bancos oficiais se mostraram muito mais vantajosas para a FISCALIZADA se comparadas às taxas estipuladas para a remuneração das debêntures emitidas em favor dos acionistas.

Nessa esteira, se a finalidade de redução dos custos estipulada na AGE fosse levada a sério pela diretoria, jamais a FISCALIZADA buscaria recursos por meio da emissão de debêntures naquelas condições pactuadas, dado que empréstimos oriundos de instituições financeiras seriam a opção mais benéfica e de menor custo à empresa VENTISOL.

e) Antecipação de Lucros, Pagamentos de Juros sobre Capital Próprio e Pagamentos de Remuneração de Debêntures:

(...)

Como demonstrado nos itens anteriores, os acionistas administradores da FISCALIZADA em **momento algum demonstraram preocupação com o controle de custos** dos recursos captados com a emissão das debêntures, uma vez que as despesas com remuneração dessas debêntures se mostraram **infinitamente superiores** às taxas praticadas no mercado de debêntures, operações de crédito PJ ou empréstimos bancários.

A finalidade precípua e única buscada foi a de realizar um **planejamento tributário abusivo** com vistas a reduzir a base de tributação do IRPJ e da CSLL.

Nessa mesma perspectiva, pode-se afirmar que a finalidade de capitalizar a empresa com a emissão de debêntures, conforme definido na AGE, foi totalmente desvirtuada pelos sócios na medida em que em poucos meses foram **retirados recursos da FISCALIZADA em valores pelo menos duas vezes superiores** aos valores que foram aportados na aquisição das debêntures, senão vejamos: o aporte de recursos com a aquisição das debêntures (R\$ 1.000.000,00) se deu em 9 e 12 de dezembro/2011, conforme razão de fl. 438 e comprovante de depósito de fls. 95 e 96. Já, **entre 05 de janeiro e 03 de abril de 2012, ou seja, em apenas 4 meses após**, os acionistas (debenturistas) Sr. ALEXIS e Sra. ANAIR **promoveram retiradas da VENTISOL, a título de JCP, num montante de R\$ 2.091.606,22, sendo que R\$ 1.400.000,00 foram retirados em 05/01/2012**, ou seja, apenas um mês após o ingresso dos recursos das debêntures, conforme pode ser verificado na conta razão de fl. 437.

(...)

Oportuno registrar também que em 21 de junho de 2011, apenas 10 (dez) dias antes da AGE que definiu pela necessidade de emissão de debêntures no valor de R\$ 1.000.000,00 para capitalizar a FISCALIZADA, os acionistas, que viriam a adquirir as debêntures, receberam recursos financeiros da VENTISOL a título de **“antecipação de lucros”**, no montante de R\$ 1.000.000,00, sendo R\$ 950.000,00 para ALEXIS e R\$ 50.000,00 para ANAIR, conforme razão de fl. 436, valores que por sinal, são coincidentes com aqueles que posteriormente seriam utilizados na aquisição das debêntures.

(...)

E mais, nos períodos subsequentes a essas retiradas de recursos da FISCALIZADA, operadas pelos sócios administradores (e debenturistas), também em sentido contrário à necessidade de capitalização da VENTISOL, ocorreram novas retiradas de recursos da empresa, desta feita já a título de participação das debêntures emitidas em favor dos acionistas, conforme pode-se observar nos Razões da conta contábil **2.1.5.007 - Debêntures a Pagar** de 2012, 2013 e 2014, de fls. 439 a 487, sintetizado na Tabela 08, abaixo:

(...)

Somando-se o **total de desembolso financeiro** realizado pela FISCALIZADA (considerando antecipação de lucros, juros sobre capital próprio e remuneração de debêntures) que foram destinados aos únicos acionistas ALEXIS e ANAIR, entre 2011 e 2014, chega-se a **quantia de R\$ 23.391.966,29** (vinte e três milhões, trezentos e noventa e um mil, novecentos e sessenta e seis reais e vinte e nove centavos).

Por óbvio, a captação de recursos (R\$ 1.000.000,00) por meio da emissão de debêntures participativas não teve o condão de capitalizar a empresa para ampliar seus negócios, como quer fazer crer a ata da AGE de 01/07/2011, muito pelo contrário, o que se viu foi uma descapitalização ao passo que **com uma mão são captados um milhão de reais e com outra são dispendidos mais de vinte e três milhões de reais em benefício de seus acionistas.**

5.1.1 Despesas dedutíveis/inedutíveis para a apuração do IRPJ/CSLL

(...)

5.1.2 Adição ao Lucro Real das despesas indedutíveis de Debêntures

(...)

Como se viu anteriormente, o cerne principal de toda essa operação jamais foi capitalizar a FISCALIZADA, mas sim implementar um planejamento tributário com vistas única e exclusivamente em reduzir a base de tributação do IRPJ e da CSLL com a criação artificial de despesas de remuneração de debêntures.

Por todo o exposto, as despesas contabilizadas no ano-calendário de 2014, na conta de resultado **3.9.1.2.001 – Prêmio de resgate de Títulos e Debêntures** (fls. 488 e 489), no valor de R\$ 48.517.559,13, **foram consideradas indedutíveis e adicionadas** ao lucro líquido do período, para a apuração do Lucro Real e tributos devidos sobre o resultado.

(...)

5.2. INFRAÇÃO II: GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS INDEDUTÍVEIS – MULTAS TRIBUTÁRIAS E MULTAS ADMINISTRATIVAS

Em verificação às despesas financeiras registradas pela FISCALIZADA em sua escrituração contábil (ECD) e fiscal (ECF) do ano-calendário de 2014, constatamos que foram contabilizados valores de despesas relativas a multas de origem tributária e multas de origem administrativa, consideradas indedutíveis na apuração do Lucro Real pela legislação tributária vigente. Esses valores de multas não foram adicionados ao Lucro Real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

As despesas com multas foram contabilizadas pela FISCALIZADA na conta de resultado **3.5.1.2.003 – Multas** (razão de fls. 490 a 494), integrante da conta sintética 3.5.1.2 – Despesas Financeiras.

A legislação que trata da dedutibilidade das multas na determinação do lucro real é a que segue:

Decreto nº 3.000/99 (RIR/99)

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º). (grifo nosso)

IN RFB nº 1.700/2017

Art. 132. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Art. 133. As multas impostas por transgressões de leis de natureza não tributária são indedutíveis como custo ou despesas operacionais. (grifo nosso)

O assunto também consta do Parecer Normativo CST nº 61/79 (fls. 515 a 520), que entendeu pela indedutibilidade, como regra, para as multas por infrações fiscais.

Depreende-se, da leitura dos dispositivos legais citados, que, regra geral, as **multas de natureza fiscal são indedutíveis**, com exceção de duas espécies: as multas impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento de tributo; e as multas fiscais de natureza compensatória.

(...)

Na resposta apresentada em 29/06/2018 (fl. 301), a FISCALIZADA justificou que os referidos lançamentos contábeis têm origem em notificação fiscal de contribuições previdenciárias impugnada e posteriormente parcelada.

No razão da **conta contábil 3.5.1.2.003 – Multas** (fls. 490 a 494) foram identificados os lançamentos constantes da Tabela 09 abaixo, cujos valores se referem às multas de parcelamentos de débitos tributários originários de notificação de lançamentos de contribuições previdenciárias lavradas pelo Fisco (vide resposta de fl. 301) e parcelamentos de dívida ativa de PIS e COFINS (conforme documentos acostados às fls. 277 a 295) em vista do descumprimento da legislação tributária pela FISCALIZADA.

Tabela 09: Multas de Natureza Tributária Indedutíveis

| Data | Conta Contábil | Histórico | Valor R\$ |
|--------------|----------------|---------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 31/01/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento COFINS HP 2012 6 60 | 937,45 |
| 31/01/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento PIS HP 2012 6 60 | 218,68 |
| 28/02/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multas Parcelamento PIS HP 2012 7 60 | 218,68 |
| 28/02/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento COFINS HP 2012 7 60 | 937,45 |
| 31/03/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento COFINS HP 2012 8 60 | 1.327,35 |
| 31/03/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento PIS HP 2012 8 60 | 218,68 |
| 30/04/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento PIS HP 2012 9 60 | 218,68 |
| 30/04/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento COFINS HP 2012 9 60 | 937,45 |
| 30/05/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multas Parcelamento PIS HP 2012 10 60 | 218,68 |
| 30/05/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento COFINS HP 2012 10 60 | 937,45 |
| 30/06/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa Parcelamento COFINS HP 2012 11 60 | 937,45 |
| 30/06/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa Parcelamento PIS HP 2012 11 60 | 218,68 |
| 31/07/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa Parcelamento COFINS HP 2012 12 60 | 937,45 |
| 31/07/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa Parcelamento PIS HP 2012 12 60 | 218,68 |
| 25/08/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa contribuicoes previdenciarias notificacao parcelada | 717.118,17 |
| 31/10/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Parcelamento PIS HP 2012 | 163,49 |
| 31/10/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multas Parcelamento COFINS HP 2012 | 700,71 |
| TOTAL | | | 726.465,18 |

Essas multas são indedutíveis na apuração do Lucro Real, nos termos do § 5º, do art. 344, do RIR/99, e art. 132 da IN RFB 1.700/2017, e neste procedimento **estão sendo adicionadas de ofício na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

(...)

Também foram registrados pela FISCALIZADA lançamentos na **conta contábil 3.5.1.2.003 – Multas** (fls. 490 a 494), relacionados a infrações às normas de **natureza não tributária**, decorrentes de leis administrativas (multas de trânsito, IPEM Instituto de Pesos e Medidas, INMETRO), conforme lançamentos transcritos na Tabela 10 abaixo.

Tabela 10: Multas de Natureza Não Tributária Indedutíveis

| Data | Conta Contábil | Histórico | Valor R\$ |
|--------------|----------------|------------------------------------------------------------------------|------------------|
| 03/02/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito Palio Ventisol | 153,22 |
| 14/03/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito E226335127 DETRAN | 127,69 |
| 14/03/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito E226335666 DETRAN | 127,69 |
| 21/03/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito 2206951 | 153,22 |
| 15/04/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito Palio Ventisol | 68,10 |
| 07/05/2014 | 3.5.1.2.003 | VALOR REF Multa Prefeitura Municipal de Palhoca | 2.206,26 |
| 08/07/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Indenizacao IPEM Umidificadores | 832,00 |
| 22/07/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Infracao de transito | 102,15 |
| 12/09/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Inmetro | 4.320,00 |
| 29/09/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa Inmetro | 3.456,00 |
| 18/10/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa IPEM Instituto de Pesos e Medidas do Estado de SP | 3.672,00 |
| 12/11/2014 | 3.5.1.2.003 | PGTO DE: Multa INMETRO Exaustor Proc 9792 14 Auto de inf 7301130003064 | 6.289,92 |
| TOTAL | | | 21.508,25 |

Embora essas multas não se caracterizem como fiscais, são indedutíveis na determinação do lucro real, por não se enquadrarem no conceito de despesa operacional dedutível para fins do IRPJ, e não atenderem ao disposto no art. 299 do RIR/99, que condiciona a dedutibilidade das despesas a que elas sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As multas administrativas não podem ser consideradas necessárias às atividades da empresa, uma vez que tem clara natureza punitiva resultante de atos, omissões ou descumprimento de leis e normas administrativas.

(...)

5.3. INFRAÇÃO III: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

Neste procedimento fiscal também ficou constatado infração tributária decorrente de compensação indevida de prejuízo da atividade rural, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2014.

De acordo com a Demonstração do Resultado do Exercício¹³ (fls. 310 a 319), obtida por meio da ECF, a FISCALIZADA apurou um lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL de R\$ 8.679.868,20 no AC 2014.

Na Demonstração do Lucro Real¹⁴ (fls. 320 a 334) e Demonstração da Base de Cálculo da CSLL¹⁵ (fls. 380 a 392), o Lucro Real após adições e exclusões e antes das compensações, bem como a Base de Cálculo da CSLL após adições e exclusões e antes das compensações, apuradas pela FISCALIZADA também foi de R\$ 8.679.868,20.

Ocorre que a FISCALIZADA declarou compensação de prejuízo do próprio período relativo à Atividade Rural na apuração do Lucro Real, base de cálculo do IRPJ (linha 172 da Demonstração do Lucro Real, fls. 320 a 334). Também declarou compensação da base de cálculo negativa do próprio período relativo à Atividade Rural na apuração da base de cálculo da CSLL (linha 150 da Demonstração da Base de Cálculo da CSLL, fls. 380 a 392), conforme demonstrado abaixo:

(...)

De fato, concluiu-se que a compensação do prejuízo da atividade rural foi efetuada de forma equivocada pela FISCALIZADA, uma vez que não existiu de fato, e por isso deve ser desconsiderada na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

A conta de resultado do plano de contas do contribuinte nº **4.1.1.1.01 – Lucro (prejuízo) do Exercício** (razão de fl. 208 apresentado pela FISCALIZADA) no AC 2014 estava relacionada à seguinte conta no Plano de Contas Referencial da ECF:

3.11.05.01.03.99 (-) Outras Participações, da conta sintética **3.11 – Resultado Líquido do Período antes do IRPJ e da CSLL – Atividade Rural**, conforme pode ser visto no relatório extraído do SPED ECF, aba *Mapeamento Contábil/Referencial J050-J051 – Contas Contábeis* (fl. 433) e também do SPED ECD, aba *Escrituração – Plano de Contas* (fl. 432).

Nota-se que o Lucro Líquido Contábil, após a apuração do IRPJ e da CSLL, apurado na Demonstração do Resultado do Período foi de R\$ 5.647.178,07, valor este que nos lançamentos de encerramento do exercício deveria ser transferido para a conta Lucros Acumulados do Patrimônio Líquido da empresa na ECF. Porém, indevidamente esse valor foi lançado a débito da conta nº 3.11.05.01.03.99 (em virtude da informação equivocada da conta contábil referencial), gerando um prejuízo da atividade rural do próprio período que foi compensado com o lucro das atividades em geral, antes da apuração dos tributos devidos sobre o lucro, reduzindo suas bases de cálculo.

Assim, o lucro que serviu originalmente de base para a tributação do IRPJ e da CSLL foi de apenas R\$ 3.032.690,13, quando o correto seria de R\$ 8.679.868,20, conforme demonstrado abaixo.

Tabela 11: Lucro Real ajustado pela adição da compensação indevida

| | |
|-------------------------------------------------------------------|---------------------|
| Lucro Real/Base da cálculo da CSLL apurado pela FISCALIZADA | 3.032.690,13 |
| (+) Adição da compensação indevida do prejuízo da atividade rural | 5.647.178,07 |
| Lucro Real ajustado pelo Fisco | 8.679.868,20 |

Dessa forma, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, e nos termos do art. 249 do RIR/99, estamos adicionando ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL o valor de R\$ 5.647.178,07 compensado indevidamente pela FISCALIZADA como sendo prejuízo da atividade rural, uma vez que tal prejuízo inexistiu de fato e decorreu de lançamentos de encerramento do exercício em contas contábeis equivocadas, informação que foi confirmada pela própria FISCALIZADA em resposta ao TIAF (fls. 165 a 167).

(...)

8.1. Multa de ofício pelo recolhimento a menor do IRPJ e CSLL apurados no encerramento do ano-calendário.

(...)

A **multa deve ser qualificada** em relação aos tributos (IRPJ e CSLL) ora lançados de ofício por conta da **dedução indevida de despesas a título de “prêmio de resgate de título de debêntures”** (Infração descrita no **Tópico 5.1** deste TVF). Nesse caso, a FISCALIZADA, por meio de seus administradores, agiu dolosamente, modificando uma das características essenciais da obrigação tributária (a base de cálculo), de modo a reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos.

Ou seja, incorreram em **fraude** (art. 72 da Lei nº 4.502/1964).

Art. 72. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

Restou claro que a FISCALIZADA, por meio de seus administradores, simulou uma operação financeira através da emissão de debêntures, com vistas única e exclusivamente reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ou seja, arquitetou um planejamento tributário abusivo utilizando-se de despesas anormais e desnecessárias para eximir-se do pagamento dos tributos devidos, conforme detalhado no Tópico 5.1 deste TVF.

(...)

Para as demais **infrações descritas nos Tópicos 5.2 e 5.3 deste TVF**, foi aplicada a multa de ofício de 75% definida no Inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

8.2. Multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

A FISCALIZADA estava sujeita ao regime de tributação pelo Lucro Real. Optou pela apuração anual, ficando obrigada ao pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL na forma dos arts. 2º e 28 da Lei nº 9.430/1996.

Tendo em vista as infrações constatadas neste procedimento fiscal, a FISCALIZADA incorreu na falta de pagamento de estimativas mensais.

O art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, determina a **aplicação de multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento das estimativas mensais que deixarem de ser efetuados.**

(...)

11. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

(...)

Nos termos do **inciso III, art. 135 do CTN, imputa-se a responsabilidade tributária solidária, quanto aos créditos tributários constituídos, a ALEXIS SUREN TCHOLAKIAN MORALES e ANAIR DE FÁTIMA CÂNDIDO**, acionistas/administradores da VENTISOL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A, por terem idealizado toda uma operação de emissão de debêntures única e exclusivamente com o propósito de reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos.

3. A contribuinte principal e os solidários apresentaram impugnação em conjunto (fls. 533/624). Alegam, em resumo, que:

- os Autos de Infração são nulos por deficiência na motivação;

- o negócio jurídico praticado é perfeitamente válido e baseado nos termos do artigo 104 do Código Civil de 2002. uma vez que: (a) a emissão e subscrição as debêntures foi

praticado por agentes plenamente capazes (a emissão foi aprovada por Assembleia Geral da companhia devidamente arquivada e registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina e os subscritores das debêntures também eram plenamente capazes); (b) o objeto do negócio jurídico contratado entre a empresa autuada e seus acionistas, qual seja, a obrigação por ela assumida de, apurando lucro, destinar uma parcela deste lucro ao pagamento das debêntures é lícito e possível, uma vez que a remuneração com base em participação nos lucros é prevista expressamente no art. 56 da Lei n.º 6.404/1976; (c) não há na legislação pátria, como efetivamente não havia na época dos fatos, qualquer restrição a que as respectivas debêntures fossem integralmente adquiridas pelos próprios acionistas da companhia, mas ao contrário, a própria Lei das S/A prevê o inequívoco direito de preferência para tais situações; (d) foi observada a forma prescrita em lei, uma vez que (i) foi lavrada a competente escritura de emissão na qual constaram todos os direitos conferidos pelas debêntures e demais condições da emissão, tudo objeto de deliberação na AGE de 01/07/2011; (ii) a ata da AGE que deliberou sobre a emissão foi devidamente registrada na Junta Comercial do Estado do de Santa Catarina e finalmente (iii) foi lavrada a respectiva escritura de emissão das debêntures, a qual foi devidamente levada a registro público;

- está sim gravado expressamente na Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 56 que **UMA DAS POSSÍVEIS FORMAS DE REMUNERAÇÃO AO DEBENTURISTA É A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA COMPANHIA** O próprio Agente confirma isso e declara que tal previsão está "**LEGALMENTE PREVISTA**". Ora, se está legalmente prevista, nada mais se pode discutir, **pois ainda impera em nosso direito o Princípio da Estrita Legalidade**, que não se baseia em elocubrações subjetivas como a usualidade, mas sim na norma posta e inequívoca;

- o fato de suas **ATUAÇÕES LEGAIS** terem acarretado uma redução de carga tributária **NÃO PODE SUSTENTAR A CONFIGURAÇÃO DE UMA INFRAÇÃO**, justamente porque não existe a tipicidade, não há norma ofendida, e a própria Fiscalização atesta isso;

- a legislação, no tocante às formas de remuneração aos debenturistas, não estabelece qualquer subordinação ou vinculação entre elas. Ou seja, a emissora dos títulos poderá definir livremente em assembleia qual o tipo de remuneração será conferida ao debenturista, que inclusive poderá (mas jamais deverá) ser cumulativa. A esse respeito frise-se que o Banco Central do Brasil, autoridade máxima na seara financeira, ao qual inclusive a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) está subordinada, trata a remuneração ao debenturista com participação nos resultados como forma existente e independente de remuneração;

- a decisão pela transformação societária, pela emissão de debêntures e pela subscrição pelos próprios acionistas decorre do quanto estampado no permissivo legal, corroborado pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal;

- houve a efetiva circulação e ingresso de novos recursos na companhia quando da aquisição das debêntures, além do correto registro contábil de todos esses lançamentos, situação essa que afasta por completo qualquer tentativa de dar à operação a conotação de fraude ou

simulação ou até mesmo ato deliberado e doloso de simular uma operação com vistas a suprimir os tributos devidos sobre o lucro;

- outro ponto interessante que o agente fiscal deixou de considerar é que os acionistas poderiam perfeitamente não pretender, por sua única e exclusiva vontade, que terceiros fizessem a captação de debêntures, pois trata-se de companhia de capital fechado e cujas informações (inclusive financeiras) não necessitam ser expostas ao mercado e a terceiros, na pessoa de eventuais debenturistas, que não seus próprios acionistas;

- a legislação permite a remuneração ao debenturista baseada no resultado da companhia, mas não faz qualquer delimitação desta participação, que poderá ir de 0 (zero) a 100% (cem por cento) do resultado;

- No caso específico, basta a leitura da AGE onde deliberou-se pela emissão (motivação econômica), bem como da escritura de emissão, para constatar a existência dos predicados de usualidade e normalidade, assim como de que a emissão guarda íntima relação com a atividade da emissora e com a manutenção da fonte produtora;

- o artigo 462 do RIR/99 é taxativo, de auto aplicação e sem qualquer condicionante. Tanto é essa a interpretação correta que, na própria ficha de declaração do imposto de renda das pessoas jurídicas (DIPJ), elaborada e disponibilizada pela Receita Federal do Brasil, o item 49 trazia o momento da dedução das debêntures na apuração do IRPJ e CSLL, que é justamente antes da apuração da base de cálculo desses dois tributos, portanto, expressamente consideradas como despesa dedutível;

- colocando pá de cal no assunto e nas pretensões do Sr. Agente fiscal, merece destacar as alterações legislativas recentemente promovidas através da Lei nº 12.973/2014, mais especificamente através de seu art. 31. Ali, o legislador reafirma, sem qualquer sombra de dúvida, que as despesas decorrentes de remuneração aos debenturistas continuam sendo plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Porém, traz uma ressalva caso a figura do debenturista confunda-se com a figura do sócio ou titular da sociedade, essas despesas passam a ser consideradas, a partir de 1º de janeiro de 2015, como despesas indedutíveis. Ou seja, no período abrangido pelo auto de infração (ano de 2014), referidas remunerações aos debenturista, mesmo que acionistas da Impugnante, são plenamente dedutíveis e excludentes da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na apuração do lucro real;

- a possibilidade de dedução de multas de natureza administrativa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria confirmada pelo próprio artigo 344 do RIR/99, que estabelece que multas fiscais de natureza compensatória, ou seja, multas que têm por objetivo compensar o credor da obrigação pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento são dedutíveis.

- as multas moratórias podem ser deduzidas, como despesa operacional, na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL no período de apuração em que se tomarem devidas, ou seja, no período em que forem incorridas. Todavia, o disposto não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa à exceção do parcelamento e da moratória, caso da Impugnante;

- quando da apresentação da resposta a intimação 01, a Impugnante já havia esclarecido que à época não existiu compensação de prejuízo fiscal de atividade rural, mas sim um equívoco na configuração das contas referencias na conta de apuração de resultado do exercício, inclusive, sendo solicitado autorização para alterar a ECF ao auditor fiscal;

- a Impugnante, por intermédio da presente impugnação, apresenta cópia do razão das contas envolvidas demonstrando que de fato não se referem a prejuízos/base de cálculo negativas da forma como entendido pela Fiscalização;

- excluindo-se o equívoco verifica-se que desconsiderando as glosas apresentadas pelo agente fiscal, a Impugnante apresentou saldo negativo tanto de CSLL, quanto de IRPJ, assim descabe adicionar ao LUCRO um valor equivocadamente de R\$ 5 647.178.07, inexistindo IRPJ e CSLL a recolher com base no lucro apurado contabilmente;

- a imposição da absurda multa qualificada de 150%, sob o argumento de que houve fraude de operações no sentido de inflar de forma dolosa e artificial as despesas não se sustenta, conforme, aliás, já foi decidido no PAF nº 11516-722.027/2014-77;

- não há base legal que permita a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, multa de ofício esta que, inclusive, é confiscatória;

- merece ser observada a regra do artigo 112, incisos I e II do CTN, aplicando-se a legislação que seja mais favorável ao contribuinte;

4. Em Sessão de 27 de março de 2019, a DRJ/CTA julgou a impugnação improcedente, por meio do Acórdão 06-65.839 (fls. 629/702), o qual foi assim ementado:

IRPJ E CSLL. DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE.

São admissíveis como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e que sejam usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com remuneração aos acionistas e/ou administradores da autuada correspondentes à operação com debêntures não podem ser deduzidas do lucro líquido,

na medida em que se comprova nos autos que deixaram de reunir as condições necessárias estabelecidas pela legislação fiscal.

IRPJ E CSLL. OPERAÇÕES COM DEBÊNTURES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. SIMULAÇÃO.

O fato de os atos ou negócios jurídicos virem a ser executados de acordo com as formalidades previstas na legislação societária e comercial não garante, por si só, a dedutibilidade prevista na legislação tributária. A emissão de debêntures dirigidas aos próprios acionistas/administradores da companhia, quando o negócio substancialmente realizado visava a redução da carga tributária através de operações articuladas antes mesmo da ocorrência do fato gerador, implica em planejamento tributário abusivo.

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM MULTAS TRIBUTÁRIAS E MULTAS ADMINISTRATIVAS. INDEDUTIBILIDADE.

Mantém-se as glosas efetuadas das despesas com multas por infrações fiscais e multas de natureza não tributária, pois a legislação de regência prescreve a sua indedutibilidade como despesas operacionais na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, excetuando-se apenas as multas fiscais de natureza compensatória e as impostas por descumprimento de obrigações tributárias meramente acessórias de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL INEXISTENTE. GLOSA.

Cabível o cômputo, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da compensação indevida de prejuízo fiscal cuja inexistência é incontroversa, considerando-se que o valor das outras infrações tributárias objeto de lançamento, tendo sido mantidas, revertem os saldos negativos de IRPJ e CSLL originalmente apurados, e mormente quando esses saldos negativos já foram objeto de declaração de compensação anterior.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

O decidido quanto ao lançamento principal, no caso de imposto sobre a renda, aplica-se aos lançamentos decorrentes dos mesmos fatos e elementos de prova.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita aos sujeitos passivos o pleno exercício do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

Falece competência à autoridade julgadora para apreciação de aspectos relacionados com a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas tributárias, devendo, no julgamento de primeira instância, serem observadas as normas legais e regulamentares, assim como o entendimento da Receita Federal expresso em atos normativos.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO.

Os percentuais da multa exigíveis em lançamento de ofício são determinados expressamente em lei, não dispondo as autoridades administrativas de competência para apreciar a inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Uma vez caracterizadas as condições previstas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, conforme dispõe o § 1º do mesmo artigo deste diploma legal.

5. A decisão de piso, no início do voto, ainda esclarece que:

Destaco que se trata de defesa parcial, tendo em vista que os sujeitos passivos Alexis Suren Tcholakian Morales e Anair de Fátima Cândido não se contrapõem à sua vinculação na qualidade de responsáveis tributários solidários, mas apenas se defendem do mérito das infrações. Considero, portanto, como não contestado este aspecto – responsabilidade tributária por solidariedade - desses sujeitos passivos.

6. Intimados da decisão (contribuinte principal em 02/04/2019, cf. fls. 718 e os solidários em 08/04/2019, cf. fls. 723 e 724), houve, em 30/04/2019 (fls. 726), interposição de recurso voluntário em conjunto (fls. 728/804).

7. Em síntese, reiteram as alegações de defesa, rebatem determinados pontos da decisão e questionam o entendimento de que houve preclusão quanto à discussão da responsabilidade solidária, uma vez que a peça de defesa inúmeras vezes teria demonstrado que os atos praticados pelo contribuinte estariam revestidos de legalidade.

8. Partindo, então, da premissa de que os atos dos administradores são legais, os Recorrentes fazem a seguinte indagação: *Onde restou configurado os atos praticados com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, a teor do art. 135, caput, do CTN? A resposta negativa é por demais que óbvia, pois a responsabilização do sócio, gerente ou administrador surge apenas e tão somente quando caracterizada uma das situações previstas no art. 135 do CTN – excesso de poderes ou infrações à lei, ao contrato social ou estatuto, ou em caso de dissolução irregular.*

9. Em seguida a PGFN apresentou Contra Razões (fls. 810/842). Manifesta-se no sentido de que: **(i)** a autuação não é nula; **(ii)** que houve preclusão não só quanto à solidariedade, mas também no que concerne à glosa de prejuízos fiscais; **(iii)** que a matéria relativa à glosa de despesas com as multas (fiscais e administrativas) não foi objeto de recurso voluntário, razão pela qual este Colegiado deveria considerar a matéria como não recorrida e, portanto, também preclusa; e **(iv)** que a glosa de despesas com as debêntures deve ser mantida em razão de tais pagamentos aos sócios não se enquadrarem no conceito de despesas operacionais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

10. O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade.

Da nulidade

11. A Recorrente pugna pela nulidade dos lançamentos, alegando que não houve motivação adequada que sustente os lançamentos.

12. Razão, porém, não lhe assiste.

13. Do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, dispõem os artigos 10º e 59, ambos do Decreto nº 70.235/72, que:

“**Artigo 10** - O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula”.

“**Artigo 59** - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

14. Não verifico, nesse caso concreto, qualquer nulidade formal nos lançamentos ocasionada pela inobservância do disposto no art. 10º acima, bem como não se faz presente nenhuma das nulidades previstas no art. 59.

15. Os Autos de Infração foram emitidos com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito.

Artigo 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

16. Como determinado nesse dispositivo legal, os lançamentos são decorrentes da glosa de três tipos de despesas (remuneração de debêntures, multas tributárias e multas

administrativas), além da glosa da compensação de prejuízos informados como sendo de atividades rurais.

17. No exercício, então, de sua atividade plenamente vinculada, a fiscalização cumpriu seu dever de, após caracterizar que as remunerações das debêntures teriam sido simuladas, que as multas não preenchem os requisitos para a dedutibilidade e que não haveria saldo de prejuízos disponíveis, promover os ajustes que entendeu necessários nas bases de cálculos do IRPJ e CSLL e daí exigir a diferença que deixou de ser recolhida com os acréscimos legais.

18. A descrição dos motivos de fato e de direito caracterizadores das infrações, ademais, está clara, explícita e congruente no TVF, permitindo o pleno conhecimento da lide e o julgamento do recurso voluntário, sem qualquer prejuízo a ampla defesa ou a busca pela verdade material.

19. Dessa forma, afasto a nulidade arguida pelo contribuinte.

Da preclusão

20. Conforme relatado, a DRJ considerou que a defesa da empresa e responsáveis solidários teria sido apresentada em conjunto apenas de forma parcial, uma vez que “*os sujeitos passivos Alexis Suren Tcholakian Morales e Anair de Fátima Cândido não se contrapõem à sua vinculação na qualidade de responsáveis tributários solidários, mas apenas se defendem do mérito das infrações*”.

21. Nesse contexto, vejamos o que dispõem os artigos 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

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

22. De fato, da análise da impugnação, e ao contrário do que sustenta a Recorrente em sede de preliminar no recurso voluntário, a responsabilização por solidariedade não foi impugnada. A defesa apresentada questiona, na verdade, as infrações propriamente ditas, omitindo-se quanto à aplicação ou não do artigo 135, III, do CTN, que fundamentou a responsabilidade solidária dos sócios.

23. Já no recurso voluntário, chama atenção o fato de que a glosa das multas fiscais e administrativas também não foi objeto de questionamentos, mesmo tendo ela sido mantida pela decisão ora recorrida.

24. Analisando detidamente o tópico IV.C do Recurso Voluntário (*Da ilegalidade da glosa de despesas relacionadas a multas fiscais e administrativas*), percebe-se que a Recorrente discorre exclusivamente sobre sua insurgência contra a cumulatividade da multa isolada com a multa de ofício, e nada mais.

25. Feitas essas considerações, ratifico a preclusão da discussão quanto à responsabilidade solidária e também considero que as glosas das multas (fiscais e administrativas) também foi atingida pela preclusão.

Da glosa das despesas incorridas com a emissão de debêntures

26. Em linhas gerais, a infração que culminou na glosa das despesas registradas e contabilizadas a título de remunerações de debêntures partiu da premissa de que tais dispêndios, na verdade, teriam sido simulados para dissimular despesas não operacionais ou não necessárias e, portanto, indedutíveis.

27. O uso de estrutura simulada realmente permite ao fisco afastar os efeitos jurídicos dos atos simulados e descortinar aqueles efetivamente praticados (os dissimulados). A simulação, pois, constitui hipótese de revisão de ofício prevista expressamente no artigo 149, VII, do CTN, *verbis*:

“Artigo 149 – O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

28. No contexto dos *planejamentos tributários*, a figura da simulação cada vez mais merece destaque, afinal ela está inserida como principal limite do que pode e o que não pode fazer nesta seara.

29. É a simulação uma espécie de *divisor de águas*. Nesses termos, o uso de estrutura simulada deve ser combatido, permitindo a requalificação jurídica dos fatos pelas autoridades fiscais. Afastada a simulação, estaremos diante de elisão fiscal, isto é, planejamento fiscal lícito e assegurado nos termos dos princípios da legalidade e livre iniciativa.

30. Conforme leciona Paulo Ayres Barreto¹, provadas a simulação ou a dissimulação, perdem relevo a ausência de propósito negocial e a alegação de abuso. Contudo, se não restarem comprovadas, as ações do contribuinte deverão ser plenamente respaldadas pelo ordenamento jurídico nacional.

31. A grande dificuldade, porém, é a de livrar-nos do apriorismo conceitual que até recentemente e ainda hoje (em menor grau) gira em torno da definição do conceito de “simulação”. Não é à toa que Marco Aurélio Greco² chegou a afirmar “*que hoje, em matéria de planejamento tributário, “simulação” é um conceito à procura de um significado*”.

32. De qualquer forma, do ponto de vista da legislação brasileira, o Código Civil de 1916 disciplinava a simulação como causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II).

33. Com o Código Civil de 2002, a simulação foi inserida no capítulo “Da Invalidez do Negócio Jurídico”, passando a ser causa de nulidade do negócio, nos termos do *caput* do artigo 167:

Artigo 167 - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

34. Ao analisar a "simulação" prevista no Código Civil de 2002, Tércio Sampaio Ferraz Jr.³ assim se manifestou:

O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou inocente), mas da presença de um requisito de validade aparentemente consistente com as regras de validade, mas, na verdade, inconsistente. [...]

Como, então, as partes muitas vezes simulam (o negócio, portanto, é nulo), mas um fato (econômico), de algum modo acontece, o novo Código Civil (art. 167, par. 2º) ressalva os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. Por exemplo, o Fisco. [...]

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a “real” intenção, mas visar ao uso inconsistente do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins.

¹ Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. Revista de Direito Tributário n. 105. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 60.

² Planejamento tributário. São Paulo: Dialética. 2011. P. 395.

³ Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário à Luz do novo código civil. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 48. Belo Horizonte: Fórum, P. 10.

[...] é indispensável examinar a ocorrência de “ações simuladoras”, isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados.

35. Essa passagem, na linha do que vem se posicionando a doutrina mais recente sobre o tema, destaca a denominada *teoria objetivista* (ou *causalista*) acerca da simulação.

36. O jurista italiano Francesco Carnelutti⁴ foi um dos que inaugurou a vertente teórica objetivista no campo de estudo da simulação. Segundo o autor, a simulação é um incidente relacionado à *inadequação da causa* e que decorre da circunstância de um ato ser querido para o atendimento de interesse diverso ou incompatível com os seus respectivos efeitos jurídicos.

37. Nesse sentido, todo ato ou negócio jurídico tem uma causa, chamada de “causa jurídica” ou “função típica”, que nada mais é do que os efeitos jurídicos que se espera do negócio celebrado. Trata-se daquilo que o Código Civil denomina de “*função social do contrato*”.

38. Atente-se, aqui, que a *causa* corresponde às *consequências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial, vale dizer, trata-se da finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado.

39. Para Emílio Betti⁵, expoente da tese objetivista e que não raramente costuma ser citado pela doutrina brasileira, a simulação é o resultado de um conflito insanável entre o escopo típico e a causa. Ela expressa um desvio da função instrumental do negócio jurídico.

40. Como bem resume Orlando Gomes⁶, *não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato.*

41. Nesse sentido, Heleno Tavares Torres⁷ expõe que:

Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso, a causa é elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. E para cada contrato ou ato jurídico, somente uma causa. No contrato de venda e compra,

⁴ Sistema del Diritto Processuale Civile, vol II. Pádua: CEDAM. 1938.

⁵ Teoria Geral do Negócio Jurídico. Campinas: Servanda. 2008. P. 562 e 578.

⁶ Contratos. Rio de Janeiro: Forense. 1987. P. 57.

⁷ Direito tributário e direito privado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003. P. 141/142.

a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribui um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação.

42. Do ponto de vista jurisprudencial, o Ministro Moreira Alves⁸, adotando essa linha de raciocínio, preleciona que a causa diz respeito à "função prática" do ato ou negócio jurídico, não podendo ser confundida com o motivo que leva à formação dos negócios jurídicos. Em suas palavras:

Para uma compreensão mais clara dos problemas que se apresentam, é preciso, preliminarmente, fazer uma distinção fundamental para o entendimento desses meios jurídicos que diretamente visam à obtenção de um fim, mas que indiretamente permitem que as partes que deles se utilizam alcancem um fim diverso com efeitos mais ou menos amplos. Para isso é preciso desde logo fazer distinção, que é fundamental, entre a causa de negócio jurídico e o motivo dele.

A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com - e é o motivo - a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo as finalidades subjetivas que não se confundem com aquela causa que é objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico, como é o caso da troca do preço pela coisa em se tratando de compra e venda.

Pois bem.

43. Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, a mais importante é aquela que se faz em função ao *fim* a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em *simulação absoluta*. Caso, porém, se tem por finalidade a celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante de *simulação relativa*.

44. Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente. Declaram, na verdade, algo sem a devida causa jurídica. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel para fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável ou simulam a existência de um mútuo para incorrer em juros inexistentes.

45. Já na simulação relativa as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação ou remuneração de debêntures, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda ou despesas não necessária, respectivamente).

⁸ "As figuras Correlatas da Elisão Fiscal". Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário, n. 1. 2003. P. 11.

46. Valendo-se da fértil imaginação de alguns autores, a simulação absoluta já foi chamada de *simulação nua, corpo sem alma, ilusão externa, fantasma, negócio vazio e véu enganador*; a simulação relativa, por sua vez, já foi referida como *simulação vestida, máscara, roupage, invólucro e túnica*. E o intuito enganatório das partes, o *acordo simulatório*, costuma ser descrito como *malícia, artimanha, artifício, astúcia, manha*, dentre outros signos⁹.

47. O ônus de provar a existência da simulação é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa apurar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

48. Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca da simulação, seja ela relativa ou absoluta, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

49. Para Fabiana Del Padre Tomé¹⁰:

É corrente a distinção entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador: seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma “certeza no direito”. A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco Carnelutti que a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios: “se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com as fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções”; Até mesmo porque, como vimos em tópicos antecedentes, toda prova é indiciária, levando ao estabelecimento da verdade por meio de raciocínio presuntivo.

50. Na prática, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova é tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes ou buscam intencionalmente esconder a verdadeira finalidade do seu comportamento ou acabam não observando a causa típica dos atos e negócios em razão de equívocos no uso dos institutos tipificados pelo Direito.

51. É justamente em cenários como esses, porém, que são cabíveis as provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

⁹ Exemplos extraídos da obra de Alberto Xavier. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética. 2002. P. 55.

¹⁰ A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses. 2005. P. 138.

52. Sobre o tema, precisas são as palavras de Fábio Piovesan Bozza¹¹:

Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir de indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve ser:

- **preciso**: o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;
- **grave**: resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão.
- **harmônico**: com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.

53. Esse também é o entendimento que prevalece na jurisprudência deste E. Conselho, conforme atestam as ementas abaixo:

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador. (*Acórdão nº 104-23.293. DOU 30/10/2008*).

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos em resta patente a interposição de pessoa jurídica inexistente de fato. (*Acórdão nº 107-09.175. DOU 18/02/2009*)

ÔNUS DA PROVA - INDÍCIOS CONVERGENTES - O encargo de trazer prova aos autos é do contribuinte quando o Fisco reúne vários fatos conhecidos que representam indícios, os quais, reunidos e coordenados por processo lógico, resultam no fato até então desconhecido e considerado como omissão de receitas. (*Acórdão nº 108-07.991. DOU 01/12/2014*)

54. Realmente não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas, sócios “laranjas” ou o uso indevido de instrumentos jurídicos, por exemplo, possa ser feita por meio de indícios e presunções colhidos em torno do comportamento das partes.

55. A existência ou não de adoção de estrutura simulada, portanto, depende dos elementos probatórios existentes em cada situação fática. Apenas com a reunião de indícios precisos e que se convergem para uma convicção segura de que houve simulação é que o ônus da prova em favor do fisco resta cumprido, podendo ele, até mesmo para buscar a consagrada

¹¹ Planejamento tributário e autonomia provada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 191/193.

verdade material, requalificar juridicamente os atos e fatos declarados ou formalizados pelos contribuintes.

56. Trazendo essas considerações para esse caso concreto, entendo que a fiscalização foi digna de aplausos e conseguiu reunir diversos indícios que convergem para uma única conclusão: simulando-se despesas registradas como remunerações de debêntures, a Recorrente pretendeu, na verdade, indevidamente deduzir despesas não necessárias (os atos dissimulados).

Senão, vejamos.

57. Dispõem os artigos 52, 56 e 57 da Lei n. 6.404/76 que:

Art. 52. A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e, se houver, do certificado.

(...)

Art. 56. A debênture poderá assegurar ao seu titular juros, fixos ou variáveis, participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso.

Art. 57. A debênture poderá ser conversível em ações nas condições constantes da escritura de emissão, que especificará:

(...)

58. Como se percebe, a Debênture constitui um título de crédito que confere ao seu titular o direito de obter remunerações a título de juros, participações nos lucros e prêmio de reembolso, a serem pagos pela companhia emissora. Trata-se de mecanismo jurídico apto a captar recursos a custo mais atraente que os meios ordinários presentes no mercado, normalmente com vencimento de longo prazo, mais precisamente nas condições estipuladas na escritura de emissão.

59. De acordo com Nelson Eizirik¹²:

A finalidade econômica da debênture consiste em possibilitar o financiamento da companhia emissora, mediante empréstimo contraído junto a restrito círculo de pessoas (quando se trata de uma emissão privada) ou mediante apelo à poupança popular (no caso de emissão pública colocada no mercado de capitais). É uma forma de a companhia contrair um empréstimo junto ao público, quando necessita de recursos e não deseja recorrer às instituições financeiras nem aumentar o seu capital social, com a emissão de novas ações, pois essa alternativa pode não ser do interesse dos acionistas.

60. Sobre esse assunto, esclarece José Edwaldo Tavares Borba¹³ que:

¹² A Lei das S/A Comentada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 355.

¹³ Das debêntures. Rio de Janeiro: Renovar. 2005. P. 7/8.

A debênture é uma alternativa à contratação de um empréstimo bancário. Sendo, ordinariamente, um título de longo prazo, presta-se a debênture a atender às necessidades de investimento da sociedade, mediante a captação da poupança privada. As taxas de juros das debêntures flutuam, via de regra, muito abaixo das praticadas pelas instituições financeiras, e as condições gerais da operação são normalmente mais flexíveis (...), as companhias emitem debêntures com o objetivo de financiar os seus débitos, substituindo dívidas mais onerosas e de curto prazo, por títulos com encargos menores e prazos mais confortáveis.

61. Soma-se, aqui, a doutrina de Modesto Carvalhosa¹⁴ reproduzida no TVF, a qual atesta que os juros são a forma mais usual de remuneração, sendo a participação nos lucros uma vantagem adicional, *in verbis*:

O caráter facultativo da norma permite a atribuição de outras vantagens remuneratórias complementares, que façam as debêntures atrativas e com melhor colocação no mercado. Fica então, reafirmado o princípio da onerosidade e comercialidade da debênture, que não poderá deixar de oferecer vantagem pecuniária, compativelmente remuneratória do capital mutuado. Faculta a Lei que, além dos juros, poderá a escritura de emissão estabelecer outras vantagens, como a participação nos lucros e prêmios, notadamente de reembolso. A alusão a juros variáveis acessórios do juro fixo estabelecido, consubstanciados aqueles na aceitação, pela comunhão de debenturistas, de vantagens adicionais aos juros prefixados, quando da colocação de novas series, ou de debêntures em tesouraria.

Assim os juros fixos constituem a remuneração básica e indeclinável das debêntures, sendo as demais modalidades acessórias daqueles, como a participação nos lucros da companhia e/ou o prêmio de reembolso." (grifo nosso)

(...)

"E, dentre essas vantagens adicionais aos juros fixos, poderá a companhia emissora oferecer preferência aos tomadores na aquisição de bens, na prestação de serviços ou na aquisição de direito, sempre visando tornar mais atrativa e competitiva a colocação das debêntures no mercado."

(...)

"Os juros constituem, como referido, a forma necessária de remuneração dos recursos emprestados pelos debenturistas à companhia. Sendo a remuneração própria do capital mutuado, os juros sempre serão devidos.

A inclusão na lei de emissão de debêntures com participação nos lucros da companhia, embora admitida no direito comparado, tem sido alvo de críticas.

Argumentam tratar-se de empréstimo, sendo, portanto, a remuneração originada de lucros descaracterizados do mutuo. Isto porque, retiraria requisito da certeza da dívida. Comenta-se, outrossim, que tal cláusula remuneratória afastaria a liquidez do título, requisito essencial à sua cobrança por via de execução, prevista no art. 596 do Código de Processo Civil. Haveria descaracterização absoluta do título que, de certeza, passaria a tornar-se de risco, **à semelhança das ações representativas do capital da companhia.**

Ocorre que a lei, ao facultar a participação no lucro da companhia, **o faz como prêmio, adicional**, portanto, aos juros fixos estabelecidos. E o faz como substitutivo do prêmio representado pela concessão de juros variáveis, cujos procedimentos de aceitação pelos tomadores em assembleia geral os tornam mais complicados, ao exporem a situação econômico-financeira da companhia a questionamentos. (grifo nosso)

¹⁴ Comentários à Lei das Sociedades Anônimas. São Paulo: Saraiva. 2002. P. 649/653.

(...)

A causa deste prêmio é a mesma dos juros variáveis, ou seja, sustentar as debêntures de determinadas classes no mercado, promovendo assim a sua valorização e a sua liquidez. Isto posto, **fica evidente que a participação nos lucros da companhia constitui vantagem adicional, não podendo substituir a remuneração pecuniária certa, representada pelos juros fixos.**" (grifo nosso)

62. Da leitura da lei e dos excertos acima, verifica-se a causa jurídica da debênture, qual seja, a de servir como instrumento de captação de recursos para a empresa, aberto ou não ao público, gerando como contrapartida a obrigação de pagar, como regra, juros menores que os praticados no mercado, podendo, excepcionalmente, ensejar participação nos lucros.

63. Ocorre, porém, que nessa situação particular as ditas remunerações das debêntures não se sustentam diante da *causa jurídica* desse instituto, fato este que realmente tem o condão de glosar a dedução fiscal feita a este título, uma vez que os atos dissimulados indicam a existência de despesas não operacionais ou não necessárias.

64. Mais precisamente, restou demonstrado pela autoridade fiscal responsável pelo lançamento que:

- as debêntures emitidas foram adquiridas integral e exclusivamente pelos dois únicos acionistas da Recorrente;

- não houve previsão de remuneração por meio de juros;

- a única forma de remuneração estabelecida foi a participação de 85% do lucro antes dos tributos;

- quando subscritas as debêntures, a Recorrente já possuía elevados valores em aplicações financeiras, situação que se manteve também no período fiscalizado;

- o valor de emissão das debêntures (R\$ 1.000.000,00), definido na AGE de 01/07/2011, havia sido adiantado aos acionistas alguns dias antes (em 21/06/2011) a título de antecipação dos lucros (esses mesmos recursos retornariam à empresa na subscrição das debêntures pelos acionistas em 9 e 12 de dezembro de 2011);

- as taxas de remuneração das debêntures se mostraram substancialmente superiores às taxas médias praticadas no mercado; e

- no ano de 2014 a Recorrente remunerou o capital “emprestado” pelos acionistas à taxa de 4.751% a.a. (R\$ 48.517.559,13 de R\$ 1.000.000,00), considerando ainda que no período de dezembro/2011 a dezembro/2013 já havia remunerado em R\$ 69.638.156,47;

65. Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios e provas colhidos pela fiscalização, a Recorrente pretendeu, na verdade, deduzir despesas pagas por mera liberalidade. Assim, simulando-se remunerações de debêntures, as partes na verdade buscaram deduzir dispêndios não operacionais e, portanto, indedutíveis diante da regra geral prevista no artigo 299 do RIR/99¹⁵.

66. Entendo que nenhum reparo cabe à decisão de piso quando assim concluiu:

No que concerne às repetidas afirmações da defesa quanto à sua observância das formalidades legais pertinentes à emissão e contabilização das debêntures, deve-se ter em conta que tais fatos, por si sós, não se prestam para amparar a pretensão de fazer com que as meras formalidades legais da operação se sobreponham à sua essência quando essa é vazia, sem causa, a não ser a mera economia tributária. Com efeito, o fato de uma despesa não ser proibida por lei não determina sua dedutibilidade no cômputo do lucro real.

De fato, restou demonstrado que a emissão das debêntures, da forma como se deu, em momento algum cumpriu o seu objetivo principal de captação de novos recursos externos para financiar a empresa. Ao contrário, os papéis foram integralmente comprados pelos seus dois únicos acionistas/administradores e pagos com recursos da própria empresa. É como se os mesmos recursos mudassem de classificação na contabilidade apenas para gerar despesas dedutíveis.

67. Mas, não é só. Vale mencionar, ainda, que esse E. Conselho já teve a oportunidade de se manifestar sobre esta mesma operação, no processo administrativo fiscal n. 11516.722027/2014-77. Naquela oportunidade, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, por unanimidade de votos, também considerou as despesas dessas “debêntures” indedutíveis, em julgado (Acórdão n. 1401-001.718) que recebeu a seguinte ementa:

DESPESAS DE DEBÊNTURES. INDEDUTIBILIDADE.

A falta de comprovação de que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstrarem não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados (emissão de debêntures) tais atos não são oponíveis ao fisco. Nesse contexto se insere a indedutibilidade das despesas decorrentes das obrigações relativas a debêntures entre partes ligadas sem captação alguma de novos recursos, demonstrando apenas a artificialidade da operação.

¹⁵ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 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.º 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.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

68. Nesse sentido, entendo correta a glosa das despesas incorridas pela Recorrente sob a forma de remuneração de debêntures.

Da glosa da compensação de prejuízo fiscal da atividade rural

69. A manutenção da glosa em questão foi assim motivada pela decisão ora recorrida:

O que se verifica nos autos (ver especialmente o TVF às fls. 64 a 67) é que, considerando a manutenção do lançamento relacionado com a emissão de debêntures (INFRAÇÃO I), a desconsideração desse prejuízo inexistente (INFRAÇÃO III) gera sim impacto no montante de IRPJ e CSLL devidos.

É incontroverso que a apuração do IRPJ e da CSLL deve desconsiderar este prejuízo inexistente, e, dessa forma, o lançamento deve contemplar a base de cálculo sem esta compensação, não restando qualquer reparo a ser feito quanto ao procedimento adotado pela autoridade fiscal de computá-la na base de cálculo.

Importa também transcrever o seguinte trecho do TVF, relacionado com os alegados saldos negativos por parte da defesa (fl. 37 - destaques nossos):

Cumprе assinalar que a FISCALIZADA não registrava saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL relativos a períodos de apuração anteriores ao ora fiscalizado que pudessem ser objeto de compensação nos autos de infração ora lavrados.

Os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados pela FISCALIZADA no AC 2014 não foram deduzidos de ofício nos autos de infração lavrados, haja vista que foram objeto de Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – Perdcomp (31742.60131.160818.1.3.02-6830 e 19173.39934.160818.1.3.03-9229) utilizados para compensação de tributos devidos.

Em outras palavras, sendo incontroverso o fato de que houve uma exclusão indevida (ainda que por erro), e como ocorre base de cálculo positiva após a recomposição, além do fato de esses saldos negativos já terem sido utilizados através da transmissão dos Perdcomp citados, não há como esta exclusão indevida ser “compensada” na apuração da base tributável, inexistindo cobrança, tal como se tenciona fazer demonstrar através do quadro apresentado na peça de defesa.

Por consequência, escorreita a glosa de compensação dos prejuízos inexistentes de atividade rural quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e correta a cobrança tal como foi feita pela autoridade lançadora, ou seja, revertendo-se a compensação indevida na apuração das bases de cálculo desses tributos.

70. Como se percebe, restou demonstrado que houve exclusão indevida na forma de compensação. Não obstante o alegado erro quanto à origem rural dessa compensação, os fundamentos da DRJ por si só são suficientes para a manutenção da glosa imposta pelo fisco nesse item.

Da multa qualificada

71. A multa foi qualificada sob o entendimento de que a dissimulação de despesas não necessárias sob a forma de remunerações dedutíveis oriundas de debêntures constituiria fraude, nos termos do artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

Art. 72. 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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

72. O artigo 72 em questão, ao trazer a conduta típica de fraude, tem como pressuposto a inequívoca constatação e enquadramento da *conduta dolosa*.

73. Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), mister que a autoridade fiscal vincule a base legal com a exata ação ou omissão dolosa, não só no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito), mas principalmente no aspecto subjetivo (intenção de não pagar o tributo e, mais ainda, impedir o conhecimento do fato).

74. Para esse labor, não se pode perder de vista a diferença das hipóteses de *contraste hermenêutico* ou *erro de interpretação* das hipóteses em que o contribuinte busca atuar sobre o material fático, com vistas a intencionalmente ocultar ou dificultar o descobrimento dos fatos ou operações praticadas. São coisas inconfundíveis...

75. Nesse caso concreto, entendo que não houve conduta fraudulenta por parte da Recorrente, mas tão somente erro de interpretação quanto ao regime jurídico da debênture.

76. Não há, a bem da verdade, nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida fraudulenta por parte da Recorrente. Pelo contrário, os valores glosados foram contabilizados, a debênture foi objeto de escritura de emissão e a Recorrente nunca escondeu isso, inclusive atendendo as intimações que lhe foram dirigidas.

77. Em outras palavras, foi a partir das informações colhidas da própria Recorrente que a fiscalização tomou conhecimento dos fatos e lançou os tributos que considerou devidos.

78. Não há dúvidas de que o contribuinte buscou, ao deduzir as referidas despesas, obter economia tributária, mas daí a se afirmar que restaria caracterizada fraude, com a devida vênia, existe uma enorme distância.

79. Tanto é assim que o artigo 44, I, da Lei n. 9.430/96¹⁶, dispõe que o *não pagamento de tributos* (além da falta de declaração ou da apresentação de declaração inexata) constitui hipótese já tipificada expressamente, ensejando a aplicação da multa ordinária de 75%.

¹⁶ 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;

80. Me curso, aqui, ao que também restou decidido no referido Acórdão n.º 1401-001.718, no voto vencedor do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que assim motivou a não qualificação da multa:

Outro aspecto que tem merecido atenção na aplicação da multa qualificada aplicada aos planejamentos diz respeito aos atos que constituem a conduta. Se nenhum desses atos foi falso, se tudo estava às claras para a fiscalização e não exigiu qualquer esforço para a aplicação dos efeitos tributários, não há razão para se qualificar a multa. Um exemplo de ato que permite a qualificação da multa se dá no desmembramento apenas no papel da atividade da empresa para fins de enquadramento de uma nova empresa no lucro presumido. Ao se registrar um novo domicílio, sem que nenhuma atividade seja efetivamente desenvolvida neste novo endereço, pratica-se uma fraude apta a legitimar a qualificação da sanção pecuniária.

No presente feito, não ficou caracterizado, contudo, qualquer ato com esta natureza. Aliás, em julgamento recente (AC 9101002.189, de 21 de janeiro de 2016), a Câmara Superior de Recursos Fiscais, numa situação similar mas ainda mais extrema, pois se distribuía, via debêntures, 100% dos lucros, enquanto aqui foram 85%, afastou a qualificação da multa.

Isso posto, voto pela desqualificação da multa de ofício para o seu patamar de 75%. No mais sigo o voto do ilustre relator.

81. Dessa forma, entendo que a multa qualificada de 150% não se sustenta.

Do caráter confiscatório da multa de ofício de 75% e aplicação do artigo 112 do CTN

82. O argumento acerca da caracterização do efeito confiscatório da multa de ofício envolve a análise de princípios veiculados pela Constituição, encontrando-se óbice na Súmula do CARF abaixo.

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

83. Ante a existência de lei que estipulou os percentuais de 75% e, a depender da situação, de 150%, descabe à autoridade administrativa deixar de aplicá-la, tendo em vista a vinculação do ato do lançamento.

84. Também o artigo 112 do CTN não tem o condão de alterar o percentual ou a aplicação da penalidade nesse caso concreto, uma vez que as infrações de fato ocorreram, ensejando, assim, a cobrança dos tributos que deixaram de ser recolhidos com os acréscimos legais (multa de ofício e juros Selic).

Da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL apuradas

85. A discussão sobre a legitimidade ou não da cobrança cumulativa de multa isolada e multa de ofício não é recente, mas é tema que ainda demanda atenção.

86. Com a aprovação da Súmula CARF n.º 105, restou sedimentado que: *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”*

87. Na prática, a Súmula aplica-se indubitavelmente para os fatos compreendidos até 31/12/2006.

88. Dizemos indubitavelmente porque há corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta que, após a nova redação dada pela Lei n.º 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (que passou a produzir efeitos a partir de 2007), não haveria mais espaço para interpretação diversa daquela favorável à exigência de multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta a multa de ofício pela falta de pagamento anual do IRPJ e da CSLL.

89. Vejamos, então, o que dispõe o art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007:

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

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

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

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.

90. Da leitura desses dispositivos, verifica-se que a multa do inciso I é aplicável nos casos de totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

91. A multa prevista no inciso II, porém, é passível de exigência sobre o valor do pagamento mensal de estimativa que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado

imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física e 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.

92. Adotando uma interpretação sistemática, me parece que o mais razoável é não admitir a cumulação das multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida quando o caso concreto também se enquadrar na hipótese de multa mais onerosa (inciso I).

93. Com efeito, aplicar a multa de ofício de 75% sobre o valor apurado de IRPJ, juntamente com o principal, e, ao mesmo tempo, pretender exigir a multa de 50% sobre o IRPJ não antecipado no mesmo período de apuração, representa uma violação à razoabilidade e proporcionalidade.

94. Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa (antecipação do tributo devido) não recolhida. Admitir o contrário permite que duas penalidades incidam sobre uma mesma base de cálculo (bis in idem), o que é vedado no sistema jurídico.

95. Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão n.º 1103-001-097 (DOU28/11/2014):

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 aet. 44, I e II, da Lei n167 9.430/96.

Apenando 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.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).” (fls. 1.369).

96. Ao analisar essa matéria, destaca-se também a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Sr. Ministro Humberto Martins, da 2ª Turma do STJ (Resp 1.496.354-PR. Dje 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo

em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali decritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

97. Em decisão mais recente, a C. 2ª Turma do STJ ratificou o posicionamento contrário à aludida concomitância, conforme atesta a ementa do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. [...]. CUMULAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E ISOLADA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, seria cabível a multa de ofício ou no percentual de 75% (inciso I), ou aumentada de metade (parágrafo 2º), não se cogitando da sua cumulação.” (Resp 1.567.289-RS. Dje 27/05/2016).

98. Adotando esses precedentes jurisprudenciais, afasto a aplicação da multa isolada.

Conclusão

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário, para **(i)** considerar preclusas as discussões quanto à responsabilidade solidária e glosa de despesas com multas (fiscais e administrativas da infração II do TVF) e, no mérito, **(ii)** dou-lhe parcial provimento para: **(ii.i)** afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%; e **(ii.ii)** afastar a multa isolada sobre as estimativas apuradas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Fl. 35 do Acórdão n.º 1201-003.555 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.722319/2018-94

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O ilustre relator trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo. O colegiado acompanhou o seu entendimento na maioria das questões julgadas, mas achou por bem adotar entendimento diverso daquele trazido no voto inicial em relação a dois pontos: (i) exoneração da multa isolada (estimativas) e (ii) qualificação da multa de ofício. Diante desse fato, coube a mim redigir o correspondente voto vencedor, aqui apresentado.

1 Multa isolada - multa de ofício - concomitância

O ilustre relator votou por exonerar a exigência da multa isolada, associada ao pagamento a menor das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL (estimativas), por considerar que a aplicação da multa de ofício pelo recolhimento a menor do tributo apurado ao final do ano absorve aquela sanção, ou seja, a multa isolada seria exigível apenas quando a multa de ofício não o fosse. O pedido do recorrente possui o mesmo fundamento, reforçado pelo pedido de aplicação da Súmula CARF n.º 105. Todavia, este não foi o entendimento que prevaleceu no colegiado.

Essa matéria é, há muito tempo, controvertida no âmbito do CARF. Já existe uma solução pacificada para as multas lançadas com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996 (Súmula CARF n.º 105).

Todavia, na espécie, as multas estão sendo exigidas com fundamento no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei n.º 11.488, de 2007 (fls. 7). Neste caso, não há uma solução pacífica.

Meu entendimento é no sentido de que não há consunção entre a infração de deixar de realizar as antecipações mensais dos tributos e a infração de deixar de recolher os tributos apurados no final do exercício. Entendo que há, entre as duas infrações, uma relação construída em torno do bem protegido pelas normas sancionadoras, a saber, a aquisição dos recursos necessários para a manutenção do Estado. Na primeira, a aquisição se dá por um fluxo de caixa mensal. Na segunda, a aquisição se dá pelo pagamento pontual do tributo apurado no final do exercício. Todavia, não há um nexo de dependência objetiva entre as duas infrações, uma vez que pode haver um sem o outro. Também não se pode falar em identidade de desígnios entre as duas infrações, pois as infrações tributárias são sempre objetivas, em que não há no tipo um desígnio específico que possa ser comparado com outro. Somente se pode falar em identidade de desígnios quando há desígnios a comparar. Por isso, o não recolhimento de estimativas não pode ser entendido como preparatório para o não recolhimento dos tributos.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais orienta o acolhimento da exigência simultânea das duas multas, embora as decisões venham sendo tomadas pelo voto de qualidade. Por exemplo, veja-se o Acórdão n.º 9101-003.913, de 4 de dezembro de 2018, o qual adotou a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei n.º 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA CONCOMITANTE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007, não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Não há, pois, dúvida alguma sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

Com isso, o colegiado entendeu por manter as multas aplicadas.

2 Multa de ofício qualificada

O ilustre relator afastou a qualificação da multa de ofício por entender, em apertada síntese, que a conduta do contribuinte, conforme demonstrado pela fiscalização, não implica a alegada fraude, uma vez que todos os atos relatados foram devidamente registrados pelo próprio contribuinte. Com isso, sua conduta poderia ser caracterizada como um “erro de interpretação quanto ao regime jurídico da debênture”. A defesa do contribuinte, no presente recurso voluntário, está alinhada com esse pensamento, quando afirma a inexistência de ato ilícito. Todavia, o entendimento majoritário no colegiado foi diverso.

Apesar de as referidas debêntures terem sido registradas em atenção às formalidades legais, isto não é suficiente para afirmar a sua legalidade. A legalidade não é alcançada apenas pelo cumprimento da conduta descrita no texto legal. Para que haja legalidade, é necessário que a finalidade da lei também seja atendida.

É nesse sentido que o artigo 149, VII, determina a imposição de lançamento tributário “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”. A fiscalização afirma a existência de uma fraude na emissão das debêntures que deram ensejo às deduções glosadas.

A emissão de debêntures tem a finalidade de capitalizar a sociedade empresária organizada como uma companhia (sociedade anônima). A fiscalização apontou vários fatos, incontroversos, que a levaram a concluir que as emissões de debêntures em tela não tinham essa finalidade:

- a) a empresa foi criada em 25/02/1997 como uma sociedade limitada;
- b) em 20/06/2011, a empresa assumiu a forma de sociedade anônima de capital fechado com apenas dois sócios, os mesmos da anterior sociedade limitada;
- c) em 21/06/2011, os sócios receberam um milhão de reais a título de “antecipação de lucros”;

- d) em 01/07/2011, os sócios deliberaram pela emissão de debêntures no valor de um milhão de reais, apesar de a empresa possuir aplicações financeiras no montante de mais de doze milhões de reais;
- e) as debêntures emitidas foram adquiridas pelos próprios sócios;
- f) a partir de 31/12/2011, a remuneração das debêntures passou a ser paga aos sócios (adquirentes), de forma que a captação de um milhão de reais em debêntures resultou no pagamento de mais de 118 milhões de reais em obrigações, nos três anos que se seguiram, conforme a seguinte tabela:

| Data | Remuneração |
|------------|----------------|
| 31/12/2011 | 7.044.706,50 |
| 30/06/2012 | 9.338.095,21 |
| 31/12/2012 | 17.763.740,97 |
| 30/06/2013 | 5.789.659,60 |
| 31/12/2013 | 29.701.954,19 |
| 30/06/2014 | 16.871.308,62 |
| 31/12/2014 | 31.646.250,51 |
| TOTAL | 118.155.715,60 |

- g) a remuneração acima apontada não possui qualquer paralelo com a realidade do mercado financeiro de debêntures.

Entendo que assiste razão à fiscalização. Tais fatos demonstram que as debêntures emitidas não poderiam atender à finalidade legal de captação de recursos, uma vez que: a empresa não possuía necessidade de captar recursos no mercado financeiro, vez que possuía aplicações financeiras em valor muitas vezes maior do que o valor captado; as debêntures foram adquiridas pelos próprios sócios e pagas com os recursos da própria empresa, sob o manto de uma denominada antecipação de lucros; as obrigações assumidas em razão das debêntures são absurdamente superiores ao valor captado e não possuem qualquer paralelo no mercado financeiro; o efeito final da emissão das debêntures foi a dedução tributária dos lucros transferidos aos sócios.

Assim, conforme apontado pela fiscalização, o colegiado entendeu que a emissão das debêntures foi um negócio simulado, com a finalidade de permitir uma dedução indevida do IRPJ e da CSLL.

O colegiado também entendeu que a simulação é uma conduta que tem como pressuposto a vontade de obter um resultado ilícito por meio da interposição de um negócio lícito, embora sem substância material. Em outras palavras, a simulação seria uma forma qualificada de fraude. Assim, não prosperou o entendimento trazido pelo ilustre relator de que o contribuinte agiu movido por um “erro de interpretação quanto ao regime jurídico da debênture”.

A infração tributária apontada é o cômputo de deduções indevidas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, a infração se materializou pela apuração incorreta dos tributos. A conduta consistente na emissão de debêntures sem substância material é uma conduta diversa, mas que teve a finalidade de ocultar a infração tributária, o que dá ensejo à sanção qualificada, ora atacada.

Com isso, o colegiado entendeu por manter a qualificação da multa de ofício.

3 Conclusão

Em conclusão, o colegiado conheceu em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque