



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

Processo nº 10980.728232/2013-16
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.203 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO E DESPESAS FINANCEIRAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PROCÓPIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., coobrigados INÁCIO
PROCÓPIO NETO E ELIZABETH PROCÓPIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PESSOAS LIGADAS. INDEDUTIBILIDADE.

Incabível a formalização do ágio como decorrência de operação societária realizada entre pessoas ligadas, pela inexistência da contrapartida do terceiro que gere o efetivo dispêndio.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

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

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à

revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando constatado dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo (STJ - Primeira Seção de Julgamento, Resp 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 12/08/2009, DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

A dedução de custos ou despesas referentes a operações em relação as quais não foi demonstrada a efetiva realização caracteriza a fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64; justificando a imputação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada e negar provimento ao recurso voluntário.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Gilberto Baptista, Roberto Silva Junior, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração para cobrança do IRPJ e da CSLL, com multa de ofício no percentual de 150% e multas isoladas sobre estimativas desses tributos abrangendo os anos-calendário de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011.

Foram apuradas irregularidades decorrentes da dedução indevida de despesas com amortização de ágio e referentes a juros sobre contratos de mútuo.

No que se refere ao ágio, as operações sob exame podem ser descritas:

- Inicialmente, a empresa PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA, pessoa jurídica já existente, possuía cotas de participação na interessada valor de R\$1.979.914,38. Em laudo emitido em 16 de novembro de 2004 (fls. 688 a 761), a DELOITTE TOUCHE TOHMATSU apresentou resultado de avaliação econômico-financeira realizado para estimar o valor, em 31 de outubro de 2004, das cotas da interessada, tendo concluído que, naquela data, o valor de mercado da empresa era de R\$ 55,944 milhões.

- Por outro lado, em 30 de novembro de 2004, conforme consta da Segunda Alteração Contratual da empresa ECOBALANCE SOLUÇÕES AMBIENTAIS LTDA (fls. 762 a 770), doravante denominada unicamente ECOBALANCE, seus únicos sócios MAURÍCIO MACHADO DIAS e MARCELO DORNELLES ARNDT transferiram a totalidade de suas cotas para PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA (99,99%), INÁCIO PROCÓPIO NETO e ELIZABETH PROCÓPIO. Nesse mesmo documento, foi registrado o aumento do capital social da ECOBALANCE em mais R\$ 55,944 milhões, importância totalmente subscrita pela PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA mediante a transferência das cotas que detinha na interessada, e também a alteração do nome empresarial da sociedade para ALTERNATIVA.

- Assim, o capital social da ALTERNATIVA passou de R\$ 30 mil para R\$ 55,977 milhões, sendo R\$ 55,944 milhões representados por cotas de participação na interessada, que passaram a ser de sua propriedade, o que a tornou, portanto, detentora de 99,8% do capital social daquela pessoa jurídica, conforme informação extraída do sistema CNPJ (fl. 814).

- Por fim, em 29 de dezembro de 2004, a interessada incorporou a ALTERNATIVA, sua sócia majoritária. A transação foi amparada pelo Laudo de Avaliação para Incorporação de Sociedade de fls. 771 a 773, datado de 17 de dezembro de 2004, o qual apresenta o teor do Balanço Patrimonial da ALTERNATIVA levantado em 15 de dezembro de 2004.

Assim, de acordo com o Fisco, o ágio registrado na interessada por ocasião da operação de incorporação da ALTERNATIVA, realizada em 29 de dezembro de 2004, decorreu da integralização de capital realizada pela PROCÓPIO PARTICIPAÇÕES LTDA na

ALTERNATIVA, em 30 de novembro daquele ano, por meio de cotas da própria interessada avaliadas pelo seu valor de mercado.

As despesas com juros referem-se a mútuos contraídos junto a sócios pessoas físicas. A autoridade lançadora questionou a forma de registro dos empréstimos que foram contabilizados a débito de lucros acumulado e a crédito do passivo.

Teceu comentários sobre a taxa de juros pactuada nos contratos, questionou a idoneidade desses instrumentos principalmente pela ausência de registro público, registrou que os sócios não tinham suporte para suprir a empresa e, por fim, manifestou-se no entendimento de que os empréstimos seriam fictícios.

A imputação da multa qualificada foi justificada pelo fato de o sujeito passivo ter adotado uma série de procedimentos, os quais justificou terem como objetivo a preparação da empresa para a abertura de capital e a proteção do patrimônio dos sócios nessa ocasião. Entretanto, restou amplamente comprovado que os procedimentos adotados não eram necessários ao objetivo alegado pelo interessado, da mesma forma que ficou inequivocamente demonstrada a não ocorrência, de fato, da operação de empréstimo que gerou despesas da ordem de R\$ 5 milhões por ano.

Foi imputada responsabilidade solidária aos sócios Inácio Procópio Neto e Elizabeth Procópio.

A pessoa jurídica autuada e os coobrigados apresentaram impugnação.

O sujeito passivo suscita a decadência e afirma que as operações societárias realizadas visaram a reestruturação societária para futura abertura de capital com base legal no art. 36, da Lei 10.637/92.

Afirma que o ágio tem amparo legal e sustenta que se as operações não foram impugnadas pelo fisco, sendo, pois, validades e eficazes e não tendo sido impugnado quer em sua forma quer em seu conteúdo, não há espaço para o fisco glosar somente os seus efeitos (dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSSL), pois estes, são decorrentes da lei e não da vontade discricionária da autoridade. Dado a premissa que é o negócio jurídico válido e eficaz que tem o laudo como fundamento de valor do ágio, o efeito tributário do ágio (isto é dedutibilidade), é inexorável e não depende da autoridade querer ou não querer. Se está frente a um efeito ex-lege, que se opera independente da vontade de quem quer que seja. O mesmo passa a existir pelo império da lei.

No que se refere às despesas com juros, afirma não existir qualquer irregularidade no procedimento adotado pela empresa e seus sócios uma vez que a existência dos lucros acumulados é inquestionável.

Para a concretização da operação de mútuo, o impugnante efetuou distribuição dos lucros acumulados a partir de agosto de 2000 até o exercício de 2003 aos seus sócios.

Após a efetiva distribuição dos lucros em comento, os sócios realizaram a devolução destes valores à empresa na forma de empréstimo, suportados por contratos de mútuo firmado entre as partes (acima descritos), estabelecendo remuneração com base na prática do mercado.

Aduz ser irrelevante, para a análise da configuração de nulidade da operação, o fato de o lucro não ter transitado na conta dos sócios para, posteriormente, depois de firmado contrato de mútuo, serem creditados na conta da impugnante.

Desta forma, prossegue, somente poderiam ser considerados nulos os contratos firmados caso fosse verificado que os lucros acumulados eram inexistentes, o que, como bem demonstrado, não há como ser questionada, uma vez que os mesmos estão corretos e foram devidamente contabilizados.

Logo, pelos lançamentos contábeis da impugnante, que ressalta-se, não foram descaracterizados pela fiscalização, argumenta ficar clara a inexistência de irregularidade na operação que promoveu a baixa dos lucros acumulados e promoveu a transferência destes valores para a conta contrato de mútuo.

Desta feita, embora não tenha ocorrido o fluxo financeiro na operação, o fato é que houve a distribuição dos lucros aos sócios e esses o disponibilizaram à impugnante com respaldo em contratos de mútuo.

Contesta a qualificação da multa de ofício, a concomitância entre as multas e reclama que na apuração da multa isolada não foram deduzidos o saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

Os coobrigados apresentaram impugnação afirmando, em resumo, não ter sido demonstrada a prática de qualquer ato contrário à lei.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 14-54.963 dando provimento parcial à impugnação para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% no que se refere à exigência decorrente da glosa de despesas com juros e reduzir a base de cálculo da multa isolada com utilização do saldo de prejuízos fiscais.

Devidamente cientificados, o sujeito passivo e os coobrigados apresentaram recurso voluntário a este colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória. A interessada acrescentou que a decisão recorrida corrigiu a apuração da base de cálculo da multa isolada apenas em relação ao IRPJ mas não o fez quanto à CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado motivo pelo qual dele conheço.

1) Amortização de ágio:

De imediato convém ressaltar que, no que se refere à amortização de ágio, a premissa básica que deve nortear qualquer análise é a regra geral da **INDEDUTIBILIDADE DOS VALORES**.

A partir dessa premissa maior registre-se que, para fins de dedução das despesas com ágio, são questões básicas a serem verificadas, ainda que outras possam se tornar relevantes: a independência entre as partes, existência de ônus em sentido estrito e ausência de empresas veículo ou de prateleira com fins exclusivamente tributários.

Na peça de defesa, a interessada apresentou extenso arrazoado historiando a questão do ágio nos aspectos contábeis e, principalmente, fiscais inclusive no que se refere aos requisitos para a dedutibilidade que, sustenta, foram todos por ele cumpridos.

A argumentação do sujeito passivo, em sua grande parte, mostrar-se-ia plenamente aceitável se não houvesse, no caso, circunstâncias específicas que desqualificam a geração do ágio.

Para caracterização da aquisição da participação societária que gerou o ágio deve ficar claramente identificada a ocorrência do ônus em sentido estrito.

Registre-se que o cerne da questão é a ocorrência de dispêndio para obter algo de terceiros, que não pertença ao adquirente, de forma a definir a aquisição. É inquestionável que o termo aquisição pode ter uma extensa gama de significados. Existem várias formas através das quais um bem ou direito muda de propriedade, com utilização de diferentes mecanismos voltados ao cumprimento das condições necessárias ao aperfeiçoamento do negócio jurídico. Entretanto, nessas situações sempre ocorre a presença do terceiro como contraparte, circunstância essa inexistente no caso sob exame.

Todas as empresas participantes das operações pertenciam ao mesmo grupo econômico e eram controladas pelas mesmas pessoas. Como aceitar que uma operação societária entre elas possa gerar os mesmos efeitos que aquela efetuada entre terceiros não relacionados?

Não menos relevante é o fato de que não houve qualquer desembolso. Descumpriu-se portanto a premissa básica do ônus em sentido estrito.

Por fim, fortalece a convicção quanto à artificialidade da operação a utilização de empresa sem nenhuma substância (Alternativa) que foi capitalizada para adquirir investimento com ágio o que impede sua caracterização como empresa investidora. Assim, a confusão patrimonial entre investida e investidora, condição *sine qua non* para que possa falar em amortização do ágio, não se materializou..

Do exposto, não há como aceitar a amortização do ágio que se mostrou inexistente e o lançamento deve ser mantido.

Quanto à multa qualificada, a conduta dolosa é flagrante pela tentativa de se obter um benefício tributário a partir da amortização de um ágio inexistente.

Registre-se que a jurisprudência recente da CSRF consolidou entendimento pelo cabimento da exasperadora em situações como a presente. São exemplos os Acórdãos 9101-002.300 e 9101-002.301, prolatados em abril/2016. A ementa desse último não dá margem a dúvidas

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. PLUS NA CONDUCTA. DOLO. Operações empreendidas no universo de um mesmo grupo econômico, com transferência de ações com sobrepreço para integralizar o capital social de uma empresa de papel, sem sacrifício de ativos, sem pagamento pelo sobrepreço, que foi criado artificialmente e especificamente para consumir o aproveitamento de uma despesa fictícia, implicam na presença dos elementos volitivo e cognitivo, caracterizando o dolo, o plus na conduta que ultrapassa o tipo objetivo da norma tributária e é apenado com a qualificação da multa de ofício.

2) Despesas com juros - contratos de mútuo:

No que se refere à glosa das despesas de juros relativos a empréstimos de sócios o acórdão recorrido assim se manifestou (destaques do original):

[...]

Ao contrário do que entende a Fiscalização, formei convencimento de que o fato de a empresa não possuir recursos para distribuir os lucros e, ao mesmo tempo, os sócios não possuírem outros recursos para arcar com os empréstimos, não implica na inexistência desses empréstimos.

O ponto crucial para configurar a efetividade dos empréstimos é a existência de lucros acumulados, passíveis de distribuição, no patrimônio da empresa. Tais lucros não foram contestados pela Fiscalização, que poderia sim verificar sua efetividade e formação, haja vista que tiveram repercussão futura.

Quanto ao fato de não ter havido circulação de moeda é notório que se trata de aspecto absolutamente irrelevante. Ora, para cumprir essa formalidade, absolutamente desnecessária, bastaria a empresa e os sócios efetivarem transferências bancárias, ou emissão/deposito de cheques, concomitantes, para realizar uma pseudo circulação de recursos.

Todavia, à luz do art. 299 do RIR/99, base legal dessa glosa (vide auto de infração, fl. 1299, 'a dedutibilidade de uma despesas faz-se necessário atender aos requisitos de efetividade, usualidade e necessidade.

[...]

Vê-se, portanto, que a decisão de primeira instância entendeu que os empréstimos atenderam aos requisitos formais para legitimação, mas manteve a exigência por entender que as despesas seriam desnecessárias pois, sustenta, os recursos já estariam no patrimônio da empresa e lá permaneceram.

A autoridade lançadora teceu comentários sobre a taxa de juros pactuada nos contratos, questionou a idoneidade desses instrumentos principalmente pela ausência de registro público, registrou que os sócios não tinham suporte para suprir a empresa e, por fim, manifestou-se no entendimento de que os empréstimos seriam fictícios.

O sujeito passivo apresentou impugnação defendendo-se das acusações formuladas nos moldes descritos no parágrafo anterior. Não argumentou quanto à necessidade dos mútuos porque tal circunstância não foi abordada no procedimento fiscal.

Entendo que a matéria deve ser analisada sob a ótica das razões apontadas pelo Fisco. Nessa linha, o simples lançamento contábil não é suficiente, sem demonstração do fluxo de numerário. Ainda mais quando o registro não segue o padrão das normas contábeis eis que mostra-se estranha a transferência direta da conta lucros acumulados para mútuo.

Como bem ressaltado pela autoridade fiscal, o exame da Declaração do IRPF dos mutuantes revela a inexistência de lastro para a concessão do empréstimo. Lembrando que o registro do mútuo foi feito em 31/01/2004, o suporte para a operação deveria existir em 31/12/2003. Mesmo que por hipótese, e apenas por hipótese, os sócios tivessem recebido nessa data (31/12/2003) valores significativos referentes a dividendos, essa distribuição de lucros não se refletiu na DIRPF em indicações de numerário em espécie, saldos bancários ou de aplicações financeiras em montante suficiente para concessão do empréstimo.

Do exposto, entendo que as operações de mútuo não restaram comprovadas, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso neste item.

3) Erro de cálculo na apuração da multa isolada:

Foi suscitado erro na apuração da multa isolada tendo em vista que não teriam sido deduzidos saldo de prejuízos fiscais (no caso do IRPJ) e de base negativa da CSLL.

A decisão recorrida refez a apuração das multas referentes ao IRPJ em cálculo que reputo como correto. Entretanto não efetuou esse procedimento para as multas referentes à CSLL. Assim assiste razão ao sujeito passivo e os cálculos devem ser refeitos para dedução do saldo de base de cálculo negativa.

4) Multa isolada – concomitância:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

(...)

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

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do

exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(.....)

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

(.....)

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

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato

infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou

inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

5) **Natureza confiscatória da multa:**

Relativamente à multa, a inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da multa de ofício.

A arguição quanto à eventual natureza confiscatória da multa envolve matéria constitucional, cuja apreciação foge à alçada deste Colegiado, nos termos da Súmula CARF nº 2, de Enunciado:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6) **Decadência:**

Quanto à decadência, a 1ª Seção do STJ, em sessão de 12/08/2009, manifestou-se no sentido de que para os tributos em questão, constatado dolo, fraude ou simulação, deve-se proceder à contagem do prazo decadencial sob a regra do inciso I, do art. 173, do CTN (destaques acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, **sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, 7) "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Vê-se pela transcrição acima que a Corte submeteu a decisão ao art. 543-C do Código de Processo Civil o que significa dar-lhe efeito repetitivo. Assim, qualquer recurso sobre essa matéria será decidido da mesma forma.

O período mais antigo objeto da exigência foi o ano-calendário de 2007. Levando-se em consideração apuração anual, pela regra do inciso I, do art. 173, do CTN, o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria **02/01/2009** e o termo final seria **02/01/2014**. Tendo em vista que a ciência da autuação ocorreu em **06/12/2013**, data anterior ao termo final, não ocorreu a decadência.

7) **Responsabilidade solidária:**

De acordo com a autoridade lançadora, os fatos que implicaram no lançamento teriam sido praticados pelos sócios, enquadrando-os no art 124, do CTN pois estaria demonstrado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador.

Em primeiro lugar esclareça-se que a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.³

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

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

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

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

Como já dito, a responsabilidade tributária deve ser buscada dentro das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. No caso dos sócios, o art. 135 estabelece hipóteses de responsabilização pela prática de atos infracionais ali descritos.

No presente caso, a autoridade lançadora justifica a responsabilização dos sócios com a descrição de irregularidades tributárias que implicaram na formalização do auto de infração contra a pessoa jurídica, inclusive com multa qualificada, mas não faz qualquer menção específica à prática de atos infracionais pelo coobrigado.

Para aplicação do art. 135, do CTN, é necessário preliminarmente que seja identificado expressamente qual ato infracional gerou o enquadramento e quem o praticou. Mas não é só isso.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Importante destacar que a infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza societária. Afinal, o que objetiva este artigo é justamente responsabilizar o administrador que age à revelia dos interesses da sociedade, e a forma com a

³ Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

qual ele age de tal modo é descumprindo as normas societárias que prescrevem que a sua atuação deve observar os interesses da empresa, dentro de determinados limites.⁴

Sob essa ótica, com todo respeito à autoridade lançadora entendo que não houve a precisa identificação da prática de atos pelo sócio administrador que justificasse a responsabilização nos termos efetuados.

Por esse motivo, conduzo meu voto no sentido de excluir do pólo passivo os sócios Inácio Procópio Neto e Elizabeth Procópio.

7) Resumo:

Em resumo do exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário dos coobrigados para excluí-los da relação jurídico-tributária e dar provimento parcial ao recurso voluntário da pessoa jurídica autuada para determinar o recálculo da multa isolada sobre estimativa da CSLL levando-se em consideração o saldo de base de cálculo negativa da contribuição.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício trata da redução base de cálculo da multa isolada pela dedução do saldo de prejuízos fiscais e também da desqualificação da multa de ofício aplicada sobre a exigência decorrente da glosa de dedução dos juros sobre mútuos.

Em relação à multa isolada a decisão seguiu a jurisprudência dominante nesta Corte no sentido de deduzir, na apuração da multa isolada, eventual saldo de prejuízos fiscais existente, respeitando-se o limite legal.

No que tange à multa de ofício proporcional ao tributo incidente sobre as despesas glosadas com juros sobre mútuos, a decisão recorrida excluiu a qualificação por entender que a irregularidade limitar-se-ia à desnecessidade da despesas.

Não partilho desse entendimento pois, conforme explicitado na análise do recurso voluntário, a interessada não demonstrou a efetividade das operações que geraram o mútuo.

Nesse caso, a dedução de custos ou despesas referentes a operações cuja realização não restou demonstrada caracteriza a conduta fraudulenta descrita no art. 72, da Lei

⁴ BARCELOS, Soraya Marina. A responsabilidade dos administradores prevista no art. 135, III do CTN: hipótese de responsabilidade solidária, subsidiária ou exclusiva?. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3089, 16 dez. 2011 . Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20662>>. Acesso em: 23 dez. 2013.

Processo nº 10980.728232/2013-16
Acórdão n.º **1402-002.203**

S1-C4T2
Fl. 3.022

nº 4.502/64, motivo pelo qual dou provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa qualificada para essa exigência.

Leonardo de Andrade Couto - Relator