



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

**Processo n°** 11516.720457/2013-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.936 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de março de 2015  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** FIRST S/A  
**Recorrida** 4ª Turma da DRJ/CGE

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

A perícia não deve ter como objetivo a apresentação de documentos exaustivamente solicitados pela fiscalização e não apresentados no momento oportuno.

**DESPESA OPERACIONAL INEXISTENTE. GLOSA.**

Comprovado que as despesas não ocorreram efetivamente e que estas não foram adicionadas ao resultado do exercício quando da apuração do lucro real, correta a glosa de tais valores.

**VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. OMISSÃO.**

A ausência de reconhecimento de variações cambiais ativas em conta de resultado, autoriza o lançamento como omissão de receitas.

**PERDAS DE CAPITAL. SIMULAÇÃO.**

Constatado que a perda de capital apurada em operação de alienação societária é decorrente de operação simulada, correta a sua adição ao resultado para fins de apuração do lucro real.

**DESPESA OPERACIONAL INDEDUTÍVEL. GLOSA.**

Apurado que as despesas não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, correta a glosa de tais valores.

**VÍCIO MATERIAL. ERRO DE CÁLCULO.**

A alegação de ocorrência de vício material decorrente de erro na apuração da base tributável deve ser devidamente comprovada pelo contribuinte.

**PEDIDO DE PERÍCIA.**

A perícia não deve ter como objetivo a apresentação de documentos exaustivamente solicitados pela fiscalização e não apresentados no momento oportuno.

#### COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

Somente o titular do crédito pode pleitear a compensação, mediante o preenchimento da respectiva declaração de compensação.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - SÚMULA Nº 4 DO CARF. Conforme súmula nº 4 do CARF, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

#### MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

#### MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Caracterizada a ação dolosa do contribuinte, visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

DIREITO DE SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso do coobrigado. Por voto de qualidade negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Paulo Roberto Cortez e Moises Giacomelli Nunes da Silva que votaram por dar provimento parcial ao recurso para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá - Relator

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

## Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL (fls. 1271/1342), referente aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, lavrado em razão **(i)** da glosa de despesas com comissões referentes à suposta intermediação comercial da empresa Save Administração e Participações Ltda; **(ii)** da omissão de variações cambiais ativas; **(iii)** da glosa de perda de capital em operação simulada de alienação de participação societária de empresa controlada; e **(iv)** da glosa de despesas indedutíveis (veículos de luxo).

Conta-nos o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1208/1241) que:

### **1 - Da glosa de despesas com comissões - serviços não prestados efetivamente**

Nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, a Contribuinte contabilizou R\$ 3.288.097,35 em despesas com comissões atribuídas à empresa Save Administração e Participações Ltda (Save). No entanto, não houve a efetiva prestação dos serviços de intermediação pela Save. A suposta comissionada não passa de uma empresa precipuamente destinada à blindagem patrimonial visando reduzir os tributos devidos pela Contribuinte por meio de despesas fictícias, não exercendo qualquer atividade operacional de fato e cujo quadro societário atual é constituído pelos dois filhos dos controladores da autuada First S/A.

#### **1.1 - Natureza dos serviços prestados pela Save**

Em atenção ao Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF (fls. 5/13), a Contribuinte apresentou notas fiscais (fls. 22/46), referentes às despesas com comissões atribuídas à Save, sendo que todas elas, sem exceção, descrevem o serviço de "intermediação de negócios". Tendo em vista que não foram apresentados quaisquer contratos de prestação de serviços (expressamente mencionados na intimação), a solicitação foi reiterada através do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº. 1 (fls. 51/52), ao qual a Contribuinte respondeu que "*não foram localizados contratos de prestação de serviços firmados com a SAVE*" (fl. 53).

Também foi solicitado à Contribuinte a apresentação do relatório analítico (em meio digital, planilha eletrônica) discriminando todas despesas com comissões sobre vendas e individualizando cada operação que tivesse gerado despesa nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Relativamente às comissões atribuídas à SAVE, foi apresentada a planilha juntada às fls. 54/61. Já em resposta à solicitação feita pela autoridade fiscal para que a informasse o percentual da comissão atribuída a cada operação, a Contribuinte informou que este foi de 2,5% (fl. 100).

Da análise do relatório de comissões (fls. 54 a 61), verificou-se que teriam sido apenas três clientes da First S/A que tiveram suas operações intermediadas pela Save, sendo eles as empresas Rebela Comercial Exportadora Ltda, Ribeiro S/A Comércio de Pneus e Sul Óxidos - Indústria e Comércio Ltda.

## **1.2 - Comprovação de que os serviços não foram prestados pela Save**

A fim de verificar a efetiva prestação dos serviços em análise, a autoridade fiscal efetuou diligência junto à Sul Óxidos - Indústria e Comércio Ltda (Sul Óxidos), que seria o cliente com maior volume de transações intermediadas pela Save, cujo valor das 251 vendas realizadas pela First, por suposto intermédio da Save, atingiu o montante de R\$ 58.967.804,43.

Foi encaminhada intimação à Sul Óxidos (fls. 217/218), para apresentar informações quanto as operações supostamente intermediadas pela Save, entretanto, conforme podemos verificar nas respostas juntadas à fl. 221, estas evidenciam, sem qualquer dúvida, que jamais existiu qualquer serviço de intermediação da Save.

## **1.3 - Inexistente capacidade operacional da Save**

No âmbito da diligência promovida pela autoridade fiscal na Save, foram solicitadas documentações que poderiam atestar que a Save tinha alguma atividade operacional condizente com os serviços de intermediação comercial alegadamente prestados à First S/A.

Assim, pediu-se que fossem apresentados, por exemplo, cópia das notas fiscais de energia elétrica e telefonia (fixa e/ou celular) do período sob fiscalização (anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Entretanto, apenas foi juntado um contrato de telefonia firmado com a empresa Claro em 05/07/2012 (fls. 206/211), ou seja, em época muito posterior à suposta prestação de serviços, e o Livro de Registro de Empregados da Save (fls. 212/216).

Além do casal Natanael Santos de Souza e Mara Helena Martini de Souza - diga-se, os mesmos controladores e administradores da First S/A -, que figuram como diretores da Save, os únicos funcionários registrados são/foram: (a) o marinheiro Valdecir, contratado em 05/01/2007, o que não é possível tendo em vista que a Save foi constituída em abril/2007; (b) o pedreiro Adelir, admitido em 01/12/2009; e (c) a auxiliar administrativa Juliana, admitida em 17/05/2010. Ou seja, ao longo de 2008 e 2009, apenas o casal Natanael e Mara Helena teria atuado nas centenas de operações de intermediação comercial da Save (diga-se: em favor da empresa por eles mesmos controlada e administrada, a First S/A). E em 2010, quase nada se alterou: foram contratados, em meados daquele ano, um pedreiro e uma auxiliar administrativa.

## **1.4 - Breve histórico da Save e sua verdadeira finalidade (blindagem patrimonial)**

Constituída em abril/2007, a empresa Save teve seu quadro societário originariamente formado pelo casal Natanael Santos de Souza e Mara Helena Martini de Souza (controladores e administradores da First S/A). O capital social era de R\$ 10.000,00 e a empresa tinha como sede o mesmo endereço que à época estava a First S/A.

Em 04/07/2007, o capital social da Save foi aumentado em R\$ 1.400.000,00, mediante conferência de imóvel comercial situado à Av. Ibirapuera, Indianópolis, São Paulo/SP, por Natanael e Mara Helena. Em 28/10/2009, o casal entregou à Save outros imóveis de vultoso valor a título de integralização de capital, dentre os quais o apartamento da atual residência habitual da família, com área de 438 m<sup>2</sup>, localizado na área mais valorizada de Florianópolis: a Avenida Beira-Mar Norte.

Em 19/11/2009, o casal Natanael e Mara Helena promoveu a doação, em adiantamento da legítima, da integralidade das quotas do capital social da Save para seus filhos

– Henrique Martini de Souza e Jéssica Martini de Souza – com cláusulas de impenhorabilidade, incomunicabilidade e inalienabilidade com o fito de resguardar o direito dos doadores/usufrutuários.

Além do patrimônio pessoal dos controladores/administradores, a Save também tem recebido importantes ativos da First S/A, como, por exemplo: (i) a construção do Edifício Galaxy, com área total de 8.529 m<sup>2</sup>, na Rua Conselheiro Mafra, 784, Centro de Florianópolis/SC, onde está atualmente localizado o centro administrativo de fato da First S/A; (ii) a transferência da embarcação (tipo lancha) Martini I, com 14,3 metros (cerca de 47 pés) e capacidade para 16 passageiros, em outubro/2010; e (iii) a “alienação” de Centro Logístico (CL) localizado no bairro Pedra Branca, no município de Palhoça/SC, compreendendo terreno com mais de 39 mil m<sup>2</sup> e área construída de 10.674 m<sup>2</sup>.

Vale ressaltar que o imóvel mencionado no item "(iii)" foi oferecido em garantia para um empréstimo de R\$ 20 milhões contraído pela First S/A junto ao Banco Santander (fls. 986/987).

Ademais, é importante mencionar que a Save figura como principal devedora da First S/A. Porém, tais dívidas não são amortizadas e só aumentam. Ao longo do ano-calendário 2011, passaram de R\$ 16.400.000,00 para R\$ 22.800.000,00. O vultoso passivo da Save perante a First S/A tem origem, inclusive, na operação de "compra e venda" do centro logístico recém mencionado. Portanto, é válido afirmar que “venda” do centro logístico de Palhoça para Save, assim como as outras operações antes descritas, tem como principal intuito blindar o patrimônio do grupo First, caracterizando-a como uma típica empresa de blindagem patrimonial.

### **1.5 - "Vantagem" fiscal auferida pela First S/A com as despesas de comissões da Save**

A “vantagem” fiscal auferida pela First S/A (em proveito direto dos seus sócios) tem, basicamente, duas origens: (i) contabilização de despesas na First S/A (tributada com base no lucro real), auferindo o mesmo valor em receitas na Save (tributada com base no lucro presumido); e (ii) geração de créditos de PIS/Pasep (1,65%) e COFINS (7,6%) para a First S/A (tributada pelo regime não cumulativo), pagando as mesmas contribuições na Save com alíquotas significativamente inferiores, de 0,65% e 3,0%, respectivamente (regime cumulativo). Não se pode deixar de também citar o impedimento à distribuição de lucros pelas empresas que têm débito, não garantido, para com a União.

A concatenação desses artifícios era facilitada pela atuação da mesma contadora, Alexandra Taisa Paludo Heck, responsável pela contabilidade das duas empresas – First S/A e Save.

Considerando que no período fiscalizado as despesas com comissões da Save somaram R\$ 2.972.227,10, valor do qual foram tomados créditos de PIS/Pasep e COFINS no montante de R\$ 293.439,47, a “vantagem” fiscal auferida com o artifício das despesas com comissões atribuídas à Save foi de R\$ 856.902,61 (= R\$ 1.311.623,15 – R\$ 454.720,54), considerando apenas as comissões deduzidas no período fiscalizado.

Apesar de a First S/A ter apurado, segundo sua escrituração, prejuízo contábil no 2º, 3º e 4º trimestres do AC 2009 e no AC 2010 (fato que, inicialmente, resultaria na não incidência de IRPJ e CSLL nesses períodos) vale lembrar que lucros de períodos posteriores

podem ser compensados com os saldos de prejuízos, observada a trava de 30%. Nessa situação, a “vantagem” inerente ao IRPJ e à CSLL se concretiza no momento em que os prejuízos excedentes são compensados, como de fato ocorreu no período seguinte.

### **1.6 - Valor das despesas com comissões da Save a serem glosadas**

Não houve prestação de serviços de representação comercial pela Save. Ainda mais grave é a constatação de que se trata de “empresa fictícia”, utilizada para blindar o patrimônio do grupo First e seus controladores, bem como gerar despesas inexistentes (e, portanto, indedutíveis para fins fiscais). Assim, procede-se a glosa das despesas com a Save.

Parte das supostas despesas com comissões inicialmente escrituradas não foram levadas ao resultado tributável, haja vista a fiscalizada apropriar créditos de PIS/Pasep e COFINS calculados sobre os valores desses serviços na apuração das contribuições. Então, para se obter as despesas efetivamente (e indevidamente) levadas a resultado pela fiscalizada, devem ser descontados tais créditos.

## **2 - Simulação de alienação de participação societária com perda de capital**

Em 16/08/2010, a First S/A alienou 36.035.000 quotas do capital da empresa FN Administração e Participações Ltda (FN) para Henrique Martini de Souza pelo valor de R\$ 8.000.000,00 (fls. 1000/1003), gerando, por conseguinte, uma perda de capital de R\$ 21.837.248,8538 para a First S/A e, consequentemente, redução do seu resultado tributável no mesmo montante.

O suposto adquirente - Henrique Martini de Souza – é filho do casal controlador da First S/A (Natanael Santos de Souza e Mara Helena Martini de Souza). À época da operação, Henrique declarava uma renda inexpressiva face à magnitude da aquisição. Então, para tentarem dar alguma verossimilhança à aquisição, o “jovem empresário”, então com 21 anos de idade, tomou um “empréstimo” de R\$ 500.000,00 (fls. 1004/1006) para o pagamento inicial previsto no contrato firmado com a First S/A. Não por coincidência, quem emprestou o vultoso valor para Henrique foi seu pai Natanael, o próprio presidente da First S/A. E, como já mencionado, a First S/A contabilizou o prejuízo multimilionário.

### **2.1 - Constituição e histórico do quadro societário da FN**

A FN foi constituída por meio do Instrumento Particular de 26/08/2008 (fls. 865/873). Inicialmente, seu capital social era de R\$ 16.001.000,00, dividido em 16.001.000 quotas, assim distribuídas: (i) First S/A, com 16.000.000 de quotas; e (ii) Natanael Santos de Souza, com 1.000 quotas.

Na 1ª alteração do contrato social da FN (fls. 874/885), seu capital social foi aumentado em R\$ 3.535.000,00, com a criação de 3.535.000 quotas subscritas e posteriormente integralizadas pela First S/A “*mediante a conferência de parte de créditos líquidos, certos e exigíveis em moeda corrente nacional, detidos pela First S/A contra a Osato Alimentos [...], no valor total de R\$ 19.535.000,00, nos termos do Laudo de Avaliação (“LAUDO”), integrado ao presente instrumento como Anexo I [...]*” (fl. 875 e fls. 886/888).

Portanto, naquela época, o capital social da FN era constituído quase exclusivamente de créditos ditos “líquidos, certos e exigíveis em moeda corrente”, no valor de R\$ 19.535.000,00, perante outra empresa, qual seja: Osato Alimentos S/A.

Na 2ª alteração do contrato social da FN (fls. 889/897), de 16/08/2010, seu capital social foi aumentado em R\$ 16.500.000,00, com a criação de 16.500.000 quotas subscritas e integralizadas pela First S/A. Dessa forma, o capital social da FN passou a ser de R\$ 36.036.000,00, com a seguinte composição: (i) First S/A, com 36.035.000 quotas; e (ii) Natanael Santos de Souza, com 1.000 quotas.

Exatamente no mesmo dia, foi celebrado o Contrato de Cessão e Transferência Onerosa de Quotas em Sociedade Limitada (fls. 1000/1003), através do qual a First S/A supostamente “alienou onerosamente” suas 36.035.000 quotas do capital da FN para Henrique Martini de Souza. À época, Henrique tinha 21 anos de idade e comprometeu-se a pagar R\$ 8 milhões para First S/A pelas quotas.

Dessa forma, após a 3ª alteração contratual (fls. 898/906), o capital social da FN passou a ter a seguinte composição: (i) Henrique Martini de Souza, com 36.035.000 quotas; e (ii) Jéssica Martini de Souza, com 1.000 quotas.

De se notar a flagrante incongruência no negócio entabulado pela FIRST S/A. No mesmo dia integralizou R\$ 16.500.000,00 do capital da FN para logo após vender todo investimento (e não apenas as quotas integralizadas naquele dia) por apenas R\$ 8.000.000,00, valor este que deveria ser recebido ao longo de cem meses.

Embora a titularidade das quotas tenha sido formalmente transferida aos filhos Henrique e Jéssica, o administrador da FN continuou sendo, desde sua constituição, Natanael Santos de Souza.

## **2.2 - Pagamentos realizados por Henrique Martini de Souza à First S/A pela aquisição das quotas e justificativa da origem desses valores**

Pela “aquisição onerosa” das 36.035.000 quotas do capital da FN junto à First S/A, Henrique teria se comprometido a pagar o total de R\$ 8.000.000,00, conforme previsto na cláusula 2ª do Contrato de Cessão e Transferência Onerosa de Quotas em Sociedade Limitada (fls. 1000/1001), a ser pago nas seguintes condições: (a) R\$ 500.000,00 na data da assinatura do referido contrato; e (b) cem parcelas mensais no valor de R\$ 75.000,00 cada, a primeira com vencimento em 20/09/2010 e as demais com vencimento no dia 20 dos meses subsequentes.

Em relação às parcelas mensais, foi somente a partir de junho/2011 que Henrique iniciou o “pagamento” (apesar de estas terem vencimento a partir de 20/09/2010) e, ainda assim, em valores significativamente aquém do contratado com a First S/A.

A fiscalização também solicitou a Henrique que demonstrasse a origem e disponibilidade dos valores pagos à First S/A (fl. 234). Para o pagamento da parcela de entrada (R\$ 500.000,00), Henrique disse ter contraído empréstimo de igual valor perante seu pai Natanael (fls. 1004/1005), através da celebração do contrato de mútuo datado de 24/08/2010. De se notar, porém, que o valor havia sido recebido anteriormente e imediatamente repassado à First S/A (fl. 251), pois ambas transferências ocorreram às 16h38min do dia 16/08/2010 (fls. 1006 e 251, respectivamente).

Para as parcelas pagas a partir de junho/2011 (que sequer têm observado prazo e valor estipulado no contrato), Henrique informou estar empregando, inclusive, R\$ 550.000,00 oriundos de “lucros” recebidos da própria First Distribuição (denominação atual da FN - fl. 907) – vide informação à fl. 240.

No entanto, a fiscalização constatou que a First Distribuição registrava mais de R\$ 29.000.000,00 em prejuízos acumulados à época dos pagamentos efetivados ao sócio Henrique. Daí se conclui que os pagamentos realizados ao sócio Henrique Martini de Souza entre junho/2011 e fevereiro/2012, no total de R\$ 550.000,00, certamente não decorriam de lucros auferidos pela FN, até porque inexistiam tais lucros.

Diante da flagrante incongruência, a fiscalização solicitou esclarecimentos acerca dos pagamentos através do TIF nº 2 dirigido à First Distribuição (fl. 263), apresentando, em 19/09/2012, uma nova versão sobre a causa dos pagamentos (fls. 270 e 271).

A fim de analisar a novel justificativa para os pagamentos feitos a Henrique (agora seriam contratos de mútuo), a fiscalização formalizou o TIF nº 3 (fl. 272), solicitando à First Distribuição a apresentação dos contratos de mútuo originais, bem como comprovação das formalidades adotadas na celebração destes (p.ex. registro público conforme art. 221 do Código Civil).

Quanto ao teor, trata-se de três “contratos de mútuo” celebrados entre First Distribuição (mutuante) e Henrique (mutuário), sendo eles no valor: (i) de R\$ 450 mil, cuja data aposta foi 10/06/2011 (fls. 276 e 277); (ii) de R\$ 50 mil, cuja data aposta foi 10/01/2012 (fls. 278 e 279); e (iii) de R\$ 50 mil, cuja data aposta foi 22/02/2012 (fls. 280 e 281).

Relativamente à comprovação de registro público, a fiscalizada argumentou serem dispensáveis “tendo em vista que os mesmos não têm efeitos em relação a terceiros, dispensando a publicidade” (fl. 273).

Após criteriosa análise, a fiscalização concluiu que a “nova tese”, de que os pagamentos feitos a Henrique teriam se dado em razão de operações de mútuo, não passava de mais uma tentativa de iludir a fiscalização e se esquivar da incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte pela hipótese prevista na Lei nº 8.981/1995, art. 61, § 1º.

Em decorrência disso, foram formalizados: Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda na fonte (processo nº 11516.722949/2012-12), em face de First Distribuição (contribuinte) e Natanael, Henrique e First S/A (responsáveis solidários); e Representação Fiscal para Fins Penais (processo nº 11516.722950/2012-47).

### **2.3 - Valor do investimento contabilizado pela First S/A**

No que tange aos créditos detidos pela First S/A contra a Osato Alimentos S/A, utilizados na integralização do capital da FN, cumpre mencionar que foram constatados fatos que, em tese, configuram fraude à execução fiscal de dívidas da Osato Alimentos, vez que encontrava-se em situação de insolvência, tinha débitos para com a Fazenda Pública inscritos em dívida ativa e, mesmo assim, alienou sua principal unidade industrial. Os beneficiários dos bens alienados pela Osato (grupo First e seus administradores) tinham pleno conhecimento dos artificios engendrados em desfavor do Erário. Mais do que isso, o grupo First assumiu o controle administrativo da Osato Alimentos. Mas tudo foi operado de forma dissimulada, a fim de não arcar com a responsabilidade pelos passivos da empresa, em especial os de natureza

tributária. Nesse sentido, é a decisão exarada pela 2ª Vara Cível da Comarca de Amparo/SP em 08/02/2011 nos autos do processo de execução nº 022.01.2008.009359-043, em face de Osato Alimento e Fitos Alimentos (empresa que integrou o grupo FIRST, tendo sido posteriormente incorporada pela FN).

Além disso, não foi apresentado à fiscalização qualquer dado concreto ou documento comprobatório da suposta dívida de R\$ 19.535.000,00 da Osato Alimentos para com o grupo First, dívida esta que representaria a quase totalidade do capital social da FN integralizado pela First S/A até 28/11/2008. Sendo a FN uma sociedade controlada pela First S/A, esta tinha o dever de avaliar o investimento pelo MEP.

Assim, o investimento contabilizado pela First S/A tinha, à época da alienação, o valor de R\$ 29.837.248,85, ainda que boa parte da integralização tenha origem duvidosa (créditos da First S/A perante Osato Alimentos).

#### **2.4 - Caracterização da simulação e a suposta perda de capital da First S/A na operação**

O negócio não ocorreu de fato, mas apenas no papel. A operação de venda da FN para Henrique não teve outro objetivo se não gerar uma vultosa perda de capital na contabilidade da First S/A e reduzir seu resultado tributável em R\$ 21.837.248,85 no AC 2010, configurando em simulação absoluta.

No presente caso, o motivo simulatório é evidente: reduzir o resultado tributável da First S/A no AC 2010 sem, no entanto, se desfazer do patrimônio e do controle da FN. Formalmente, as quotas do capital passaram para Henrique e Jéssica, filhos do casal que detém o controle e a presidência da First S/A, bem como a administração da FN continuou cabendo, desde sua constituição, a Natanael Santos de Souza.

Além do Contrato de Cessão e Transferência Onerosa de Quotas em Sociedade Limitada celebrado com Henrique Martini de Souza (fls. 1000/1003), a Contribuinte apresentou dois laudos que estipulariam o valor de mercado da FN, os quais chegaram aos resultados de R\$ 6.779.610,00 (fls. 1013/1027) e R\$ 7.196.294,00 (fls. 1028/1046). Sem adentrar na correição dos referidos laudos e critérios utilizados por seus elaboradores, o fato é que a operação de venda da FN para Henrique foi uma evidente simulação. Caso tivesse ocorrido de fato a operação; aí sim, seria o caso de se perquirir as avaliações e analisar a operação sob o prisma do art. 464, I, e art. 467, I, do RIR/1999.

#### **3 - Omissão de variações cambiais**

No 1º trimestre do AC 2009, a fiscalizada escriturou diretamente na conta sintética “2.4.02.04 – Lucros ou prejuízos acumulados”, mais precisamente na subconta analítica “2.4.02.04.001 – Ajuste de exercícios anteriores”, lançamentos que resultaram em saldo credor de R\$ 3.296.380,64 (fls. 1047/1110). Por outro lado, na apuração do lucro real do referido período foi considerado um ajuste (adição líquida) de apenas R\$ 2.478.401,8350 (fl. 546).

Ou seja, foram transferidos diretamente para contas patrimoniais supostos resultados de exercícios anteriores. No entanto, uma significativa parcela, correspondente a R\$ 817.978,8151, não transitou por contas de resultado e/ou foi oferecida à tributação (ajustada no LALUR).

A fiscalização então solicitou que fossem indicados todos os lançamentos da conta “2.4.02.04.001 – Ajuste de exercícios anteriores” que não foram considerados na apuração do lucro real do 1º trimestre do AC 2009, bem como as razões/fundamento legal para tal desconsideração (fl. 7). Na resposta (fl. 21), a fiscalizada atribuiu duas origens à diferença de R\$ 817.978,31, a saber: (i) R\$ 407.618,18 – variação cambial das contas bancárias em moeda estrangeira; e (ii) R\$ 410.360,63 – valor referente ao ajuste das contabilizações dos arrendamentos mercantis anteriores ao AC 2009 para atendimento das alterações da Lei nº 11.638/07.

Quanto à justificativa ou fundamentação legal adotada pela fiscalizada para que o saldo de variações cambiais ativas, de R\$ 407.618,18, não tivesse sido levado à tributação, a resposta nada esclarece (restringe-se a justificar o arrendamento mercantil, mas nada se fala sobre as variações cambiais).

Analisando a DIPJ do AC 2008, em especial a Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real – fls. 296/303), bem como o LALUR do AC 2008 (fls. 536/554), verifica-se que a fiscalizada não efetuou qualquer ajuste relacionado variações cambiais quando da apuração do lucro real, não obstante ser empresa precipuamente dedicada ao comércio internacional. Portanto, a First S/A deveria ter reconhecido as variações cambiais segundo o regime de competência, conforme §§ 1º e 2º do art. 30 da MP 2.158-35/2001.

Não há qualquer justificativa legal para que as variações cambiais de competência de 2008, tenham sido contabilizadas apenas no AC 2009, como ajustes de exercícios anteriores. Mais do que isso: não há justificativa legal para que tais variações cambiais sequer tenham sido consideradas no resultado tributável (seja do AC 2008 ou do AC 2009).

A partir do histórico dos lançamentos das variações cambiais do AC 2008 que foram contabilizadas apenas em 2009, a autoridade fiscal, observando o correto regime de competência, consolidou as variações cambiais de cada período de apuração, sendo elas: (i) no 2º trimestre do AC 2008, verificou-se variação cambial ativa no montante de R\$ 416,70; (ii) no 3º trimestre do AC 2008, houve variação cambial ativa no valor de R\$ 1.134.660,69; e (iii) no 4º trimestre do AC 2008, houve variação cambial passiva de R\$ 727.459,21.

Isto posto, procedeu-se à inclusão das variações cambiais ativas acima mencionadas na base de cálculo IRPJ e da CSLL do 2º e 3º trimestres de 2008. A variação cambial passiva verificada no 4º trimestre de 2008, por sua vez, resultou na dedução, de ofício, dos valores lançados de IRPJ e CSLL.

#### **4 - Juros passivos indedutíveis - despesas financeiras desnecessárias - coexistência de empréstimos bancários com repasses efetuados à empresa controlada à guisa de adiantamento para futuro aumento de capital**

Ao longo do AC 2009, a fiscalizada repassou R\$ 16.500.000,00 para sua controlada FN. Os valores foram contabilizados na conta “1.3.01.01.005 – Adiantamento Futuro Aumento Capital FN” (Razão às fls. 1111/1123), do Ativo Permanente – Investimentos. Somente em 16/08/2010, quando da 2ª alteração do contrato social da FN (fls. 889/897), foi formalizado o aumento do capital social com a criação de 16.500.000 quotas então integralizadas pela First S/A.

De se notar que a maioria dos lançamentos contábeis na conta “1.3.01.01.005 - Adiantamento Futuro Aumento Capital FN” (Razão às fls. 1111/1123), tratar-se-iam de transferências realizadas pela First S/A em favor da Fitos Alimentos. Assim, a fiscalização solicitou esclarecimentos sobre como esses valores resultaram em aumento de capital da FN (fl. 73). Na resposta (fls. 101/102), a fiscalizada informa que o capital da Fitos Alimentos foi aumentado em R\$ 15.000.000,00 na Assembleia Geral realizada em 27/03/2009 (fls 1124/1125). As novas ações foram subscritas por sua controladora, a FN (esta, por sua vez, controlada pela First S/A), com previsão de integralização em seis meses, o que não ocorreu no prazo previsto. Então, a First S/A transferiu os R\$ 15.000.000,00 diretamente para a Fitos Alimentos, por conta da integralização que a FN tinha pendente com a Fitos Alimentos.

Não foi apresentada qualquer documentação que pudesse comprovar a irrevogabilidade desses adiantamentos, ou mesmo que se tratava de adiantamentos para aumento de capital, nos termos do que exige o Parecer Normativo CST 17/1984. Ademais, no caso em apreço, os adiantamentos foram realizados entre 13/02/2009 e 21/08/2009. A integralização, no entanto, só ocorreu em 16/08/2010, quando da 2ª alteração contratual da FN. Ou seja, até mesmo prazo de 120 dias foi extrapolado.

A fim de se determinar o montante das despesas financeiras indedutíveis, aplicou-se a taxa média praticada nos empréstimos bancários tomados pela fiscalizada em cada período de apuração sobre o saldo do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) mantido à mesma época. Desse modo, a autoridade fiscal apurou os seguintes valores por período de apuração: (i) 1º trimestre do AC 2009: R\$ 88.447,79; (ii) 2º trimestre do AC 2009: R\$ 755.474,80; (iii) 3º trimestre do AC 2009: R\$ 960.835,32; (iv) 4º trimestre do AC 2009: R\$ 786.258,41; e (v) AC 2010: R\$ 1.366.535,82.

Vale ressaltar que se o contribuinte contrai empréstimos bancários e, concomitantemente, repassa valores à sua controlada sem qualquer remuneração, é certo que as despesas financeiras decorrentes daqueles empréstimos são indedutíveis para fins fiscais, sobretudo quando desfeita a alegação de se tratar de AFAC, portanto devida a inclusão das receitas acima discriminadas na base de cálculo IRPJ e da CSLL.

## **5 - Despesas indedutíveis - arrendamento e manutenção de veículos de luxo**

Ao longo dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, foram considerados no resultado contábil da fiscalizada vários lançamentos de despesas de arrendamento, manutenção, seguro, licenciamento, etc., no total de R\$ 318.993,14, todas referentes a veículos de luxo relacionados pela fiscalizada na resposta ao TIF nº 9 (fls. 194/198): BMW 335i, PORSCHE CAYENNE GTS 4.8, BMW 330i; MERCEDES SLK 200K; MERCEDES CLC 550; MERCEDES CLS 63 AMG e BMW 645 CI.

Considerando as características dos veículos em questão, bem como o fato que a empresa não tem por objeto a locação de carros de luxo, é por demais evidente que tais despesas não atendem aos requisitos de dedutibilidade (RIR/1999, art. 299 e art. 305, § 5º), pois não são necessárias à atividade da empresa e/ou intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens e serviços, e, por conseguinte, deveriam ter sido adicionadas quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Questionada (fl. 185), a Contribuinte incluiu na planilha de fls. 195/198 uma coluna com a indicação de que algumas despesas haviam sido adicionadas no LALUR,

entretanto, como se pode verificar, várias dessas despesas não foram incluídas no resultado tributável, totalizando, por período de apuração, no que segue: (i) 1º trimestre do AC 2008: R\$ 4.923,18; (ii) 2º trimestre do AC 2008: R\$ 6.151,11; (iii) 3º trimestre do AC 2008: R\$ 16.704,59; (iv) 4º trimestre do AC 2008: R\$ 27.456,10; (v) 1º trimestre do AC 2009: R\$ 19.074,65; (vi) 2º trimestre do AC 2009: R\$ 27.439,66; (vii) 3º trimestre do AC 2009: R\$ 62.584,22; (viii) 4º trimestre do AC 2009: R\$ 44.657,22; e (ix) AC 2010: R\$ 6.467,39. Logo, procedeu-se à inclusão das despesas indedutíveis acima mencionadas na base de cálculo IRPJ e da CSLL.

## **6 - Penalidade aplicável**

Uma vez que a dedução de despesas com comissões atribuídas à Save se enquadra no conceito de fraude, conforme demonstrado no tópico 3 do TVF (fls. 1212/1218), bem como que houve simulação na alienação da participação societária que a fiscalizada detinha na FN para Henrique Martini de Souza, operação em que a fiscalizada apurou vultosa perda de capital, caracterizando fraude e conluio, conforme exposto no tópico 4 do TVF (fls. 1218/1227), aplicou-se multa de 150% sobre o IRPJ e a CSLL lançados de ofício para tais infrações. Para as demais infrações, aplicou-se multa de 75%.

## **7 - Deduções de ofício**

Tendo sido apurada uma variação cambial passiva no valor de R\$ 727.459,21 e, considerando que as demais infrações constatadas não alcançaram tal montante no referido período de apuração, procedeu-se à dedução, de ofício, dos seguintes valores: (i) IRPJ: R\$ 181.864,80 (= R\$ 727.459,21 x 25%), aqui já considerado o Imposto (15%) e o adicional (10%); e (ii) CSLL: R\$ 65.471,33 (= R\$ 727.459,21 x 9%).

## **8 - Responsabilidade solidária do administrador Natanael Santos de Souza**

Natanael Santos de Souza, presidente e controlador da First S/A, foi responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário decorrente das infrações descritas nos tópicos 3 e 4 do TVF (fls. 1212/1227), em virtude da prática de atos com infração à lei (135 do CTN), já que em ambos os casos restou constatada simulação.

Em 27/03/2013, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 1356/1444), afirmando, em síntese, que:

### **Das despesas com comissões de intermediação**

a) a autoridade fiscal sustentou que a Recorrente deixou de adicionar ao Lucro Líquido apurado nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, valores correspondentes a despesas de comissões referentes à suposta intermediação comercial da empresa Save, serviços estes que, segundo a visão da autoridade fiscal, não teriam sido efetivamente prestados;

b) a documentação apresentada à autoridade fiscal permite identificar os beneficiários e os serviços prestados, de modo que comprova-se incoerente o entendimento de que referidos desembolsos seriam desnecessários e, por conseguinte, indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário em questão;

c) todas as despesas de comissões pagas suportadas pela Recorrente são necessárias à atividade da empresa e foram realizadas através da empresa Save, constituindo-se, assim, em despesas dedutíveis, conforme art. 299 do RIR/99.

d) o Fisco, embora sabedor da normalidade e necessidade das despesas de comissões, simplesmente desconsiderou a verdade material que está ínsita nos documentos contábeis, para, por questões meramente formais, glosar as referidas despesas; e

e) a subsunção do fato concreto à lei material deve ter por substrato a verdade material, sobrepondo-se esta aos outros princípios no sentido de que somente poderá ser lançado ou exigido tributo quando efetivamente se configure fato jurídico tributário e na medida da sua ocorrência, ou seja, o que importa, inclusive para fins de tributação, é o que de concreto e real aconteceu e não necessariamente a forma pela qual este ou aquele fato foi documentado.

### **Das variações cambiais ativas**

a) a autoridade fiscal, ao analisar a DIPJ do AC 2008 e o LALUR do AC 2008, entendeu que a Autuada não efetuou qualquer ajuste relacionado a variações cambiais quando da apuração do lucro real, bem como que não há qualquer justificativa legal para que tais variações cambiais tenham sido contabilizadas apenas no ano-calendário 2009 e sequer tenham sido consideradas no resultado tributável;

b) de tudo que consta aos autos, conclui-se que pelo menos uma parte das receitas correspondentes às variações cambiais foi oferecida à tributação. Com efeito, conforme afirmado na fase de fiscalização, além dos registros efetuados na referida conta, em decorrência das exportações realizadas, também foram levados a efeito alguns lançamentos correspondentes às variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de câmbio. Porém, foram os mesmos simplesmente deixados de lado, sem qualquer motivação no sentido de descaracterizá-los como válidos e suficientes para comprovar as transações;

c) Para desconsiderar os citados documentos, caberia ao fisco infirmar os mesmos, bem como os esclarecimentos prestados pela Autuada, vez que, como é sabido, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo;

d) para a lavratura de auto de infração sob a acusação de omissão de receitas, referida circunstância deve ser conhecida e devidamente comprovada, pois, caso contrário, estaria se lançando tributo de forma presuntiva e não prevista em lei. Olvidou-se a autoridade fiscal lançadora, de investigar mais a fundo a ocorrência da omissão, descontando, como seria o correto, o valor relativo aos contratos de câmbio;

e) ainda que tivesse razão a autoridade fiscal, o lançamento deveria ter sido realizado com base na postergação do recolhimento do tributo, visto que a empresa reconheceu as variações financeiras ocorridas em período-base subsequente;

f) os documentos apresentados pela Recorrente afirmam o contrário daquilo que propõe a autoridade fiscal. O lançamento não tem a necessária consistência para justificar a acusação de desvio de receitas, devendo ser revista a infração de omissão de receitas ou, em última hipótese, considerada como postergação de recolhimento; e

g) a autoridade fiscal errou ao ter se limitado, na ação fiscal apenas, ao exame da conta sob título de Variação Cambial, deixando de examinar as demais contas de resultado.

## **Da alienação de investimento com perda de capital**

### **1) Preliminar de nulidade**

a) o lançamento possui vícios insanáveis, uma vez que há total ausência de capitulação do lançamento. Ou seja, não há indicação do enquadramento legal da suposta infração cometida pela Autuada, o que fere seu direito constitucional de ampla defesa e contraditório, ensejando a nulidade absoluta da referida autuação;

### **2) Mérito**

a) negócio simulado é aquele que não traduz a realidade, porque não existe realmente, e é diverso daquele que aparenta ser, verificando-se, sempre, a intenção de que o ato produza efeito diverso do indicado na sua feitura, sendo necessário que haja conluio entre as partes, divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado, e intenção de lograr o Fisco. Tais características, porém, não se apresentam na situação da Autuada;

b) a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária e acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas ou assegurando benefícios fiscais, é perfeitamente lícita e não suscetível de desconsideração pela autoridade fiscal;

c) a operação societária de alienação onerosa de quotas de sociedade limitada balizada pela Autuada ao Sr. Henrique é totalmente legítima e feita nos termos da legislação vigente;

d) sendo o Sr. Henrique filho do casal controlador da Autuada, pode ser enquadrado como pessoa ligada à pessoa jurídica (art. 465, inciso III, do RIR/99). Entretanto, não há qualquer vedação para a alienação de quotas de sociedade entre pessoas ligadas, desde que as partes atendam a determinados requisitos previstos na legislação;

e) a operação entre a Autuada e o Sr. Henrique é totalmente legal, e consubstancia em laudos técnicos que embasaram o valor da operação, restando demonstrado, portanto, a total legalidade da operação societária de alienação de quotas feita pela Autuada, tendo sido observado os critérios previstos na legislação tributária;

f) A Fiscalização alega que a criação de 16.500.000 quotas mediante a integralização do Capital Social da FN Administração, realizada em 16/08/2010, é incongruente, uma vez que realizada no mesmo dia em que a Autuada realizou alienação onerosa de todas as suas quotas para o Sr. Henrique por apenas R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais), o que geraria um prejuízo instantâneo de ao menos R\$ 8,5 milhões, considerando apenas estas duas transações. Entretanto, a autoridade fiscal não esclarece no TVF que durante o procedimento fiscal já fora esclarecido pela Recorrente, inclusive com a apresentação dos comprovantes de transferências bancárias, que a integralização do Capital Social realizado na 2ª Alteração do Contrato Social da empresa FN Administração foi relativa a Adiantamentos Futuros para Aumento de Capital (AFAC) realizados entre fevereiro e agosto de 2009;

g) resta infundada a alegação exposta pela autoridade fiscal no sentido de que a operação seria de simulação por ter a Autuada integralizado capital de R\$ 16.500.000,00 e, no mesmo dia, ter alienado o mesmo patrimônio com o valor de R\$ 8.000.000,00, já que a sua documentação contábil comprova a intenção da Autuada e em integralizar este capital social, sendo que a operação de alienação das quotas foi devidamente contabilizada e declarada pelas partes envolvidas, bem como teve sua forma devidamente demonstrada;

h) a origem dos recursos utilizados na operação foram devidamente demonstrados e justificados pelo Sr. Henrique e pelos demais envolvidos nas operações de empréstimo e de mútuo, e que restam comprovados que existem pagamentos realizados pelo Sr. Henrique à Autuada até o momento, evidenciando que a obrigação relativa à aquisição das quotas da sociedade FN está sendo cumprida, nos termos da repactuação celebrada entre as partes;

i) efetivamente houve um erro no registro contábil da operação de mútuo efetivada entre o Sr. Henrique e a empresa First Distribuição, o qual foi devidamente justificado e corrigido, ficando claro não se tratar de distribuição de lucros. A boa-fé das partes e a inequívoca ausência de dolo no sentido de ocultar as informações do Fisco restou demonstrada desde o início do procedimento fiscal: tanto a First Distribuição, como o Sr. Henrique, sempre reconheceram, em todas as respostas à fiscalização, que ocorrera erro de contabilização e, conseqüentemente, de declaração;

j) a Autuada avaliou o investimento em sua controlada FN pelo MEP. Desta forma, os lançamentos contábeis realizados pela Autuada, como forma de registro de sua participação societária na FN, foram feitos considerando o valor do PL da FN, mediante aplicação da porcentagem de participação no capital da controlada; e

k) não se pode aceitar a conduta das Autoridades Fiscais no caso presente, uma vez que, diante da inexistência de qualquer prova material quanto à simulação na operação de alienação onerosa pela Autuada das quotas da FN ao Sr. Henrique, utilizaram-se de diversos outros argumentos para tentar dissuadir e convencer quanto às suas argumentações ardilosas para descaracterizar as operações das partes.

#### **Das despesas indedutíveis (veículos e despesas financeiras)**

a) em que pese as informações do auto de infração e dos demonstrativos ao mesmo anexado, não há no procedimento nenhum outro elemento de convicção da existência do pretendido crédito, inexistindo nos autos documentos comprobatórios a provar a efetiva ocorrência do descumprimento da norma legal por parte da Recorrente, muito menos a corroborar a legalidade da exigência fiscal, razão que impõe o completo provimento do auto de infração nesta parte;

b) E não poderia ser de outra maneira uma vez que o lançamento se deu de forma presumida, e que as despesas não ocorreram da forma em que foram contabilizadas, em mera análise superficial de glosa que se imputa, sem qualquer prova. Ademais, todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais; e

c) a dedutibilidade de despesas e custos está condicionada a que os mesmos sejam operacionais, isto é, "necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". A Autuada entende que a autoridade fiscal não deveria ter desconsiderado

despesas que atendem às condições de operacionalidade, e que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela Autuada.

### **Dos vícios materiais do lançamento**

a) o crédito tributário padece de liquidez e certeza, haja vista que a autoridade fiscal incorreu em vícios materiais no lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, notadamente quanto à determinação da base tributável e ao cálculo do montante do tributo devido (art. 142 do CTN), que prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória;

b) está sendo autuada por glosa de despesas com comissões referentes à intermediação comercial da empresa Save. Por se tratar de glosa de despesas, estas deveriam ter influenciado na determinação do resultado do exercício, nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, justificando o lançamento de ofício. Entretanto, não foi o que ocorreu com relação ao 3º trimestre de 2008 e ao 2º trimestre de 2009, pois os valores glosados são maiores que os informados nas respectivas DIPJ, significando que as diferenças de R\$ 209.745,79 e R\$ 229.607,89, respectivamente, não podem ser lançadas por glosa porque estas não repercutiram na apuração do lucro real da Autuada;

c) a autoridade fiscal deixou de excluir os valores correspondentes ao IRRF descontado das comissões pagas no período, destacados nas respectivas notas fiscais, nos termos do que dispõe o art. 29 da Lei nº 10.833/03;

d) a Autuada apurou prejuízo fiscal nos 2º, 3º e 4º trimestres de 2009, e também no ano-calendário de 2010, cujos valores foram devidamente registrados no LALUR. No cálculo do IRPJ suplementar sobre a base tributável de fl. 1305, a autoridade fiscal não observou a legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais;

e) a autoridade fiscal também incorreu em erro ao calcular o adicional do IRPJ no ano-calendário de 2010, como se observa no Demonstrativo de Apuração (fls. 1295/1296), vez que não descontou a parcela não sujeita ao adicional, correspondente ao valor de R\$ 240.000,00, estabelecido no art. 542 do RIR/1999; e

f) à toda evidência os vícios materiais demonstrados tornam o crédito tributário carecedor de liquidez e certeza, pelo que deve ser considerado insubsistente o lançamento de ofício do IRPJ e reflexos, nos anos-calendário 2008, 2009 e 2010.

### **Da multa qualificada / Taxa Selic / Juros sobre multa de ofício / Da compensação dos tributos recolhidos na empresa Save**

a) a presente atuação está assentada na premissa de que a Autuada agiu com o intuito de fraudar o fisco federal, o que, por conseguinte, levou à aplicação da multa qualificada de 150% sobre o crédito tributário lançado e responsabilização pessoal, como solidário, do Sr. Natanel Santos de Souza;

b) o auto de infração se limitou a afirmar que tais atos seriam fraudulentos, apontando uns quantos dispositivos legais, sem, contudo, preocupar-se em precisar a qualificação jurídica da conduta da Autuada, imprescindível para a caracterização do ilícito de fraude;

c) a fraude foi legalmente definida como ação ou omissão dolosa do contribuinte, da qual resulte evasão tributária. É absolutamente necessário, portanto, que o ilícito imputado ao contribuinte observe os requisitos do tipo legal, devendo estar plenamente demonstrados a materialidade do fato e o elemento subjetivo do agente;

d) para aplicação de multas e agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais exige-se que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento; e

e) a Autuada não praticou nenhum ato que possa ser qualificado como fraudulento. Com isso, é imperioso o afastamento da penalidade, eis que ausentes os requisitos legais que justificariam a sua incidência.

f) É ilegal a aplicação da Taxa Selic.

g) É ilegal a cobrança de juros sobre multa de ofício

h) na hipótese de manutenção da autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, requer sejam compensados os tributos recolhidos na empresa Save, pois, se a autoridade fiscal alega que esta empresa não existe no mundo jurídico, nada mais justo compensar, se for o caso, neste lançamento, os tributos recolhidos por aquela incidentes sobre as receitas de comissões pagas.

### **Impugnação do responsável solidário**

O responsável solidário também apresentou impugnação (fls. 1606/1617), afirmando, em síntese, que:

a) a responsabilização do presidente da empresa somente é possível quando presentes atos que importem infração à lei, sendo essa a hipótese equivocadamente invocada pelo auto de infração. Por infração à lei não se pode entender o simples descumprimento de uma obrigação tributária, principal ou acessória, mas sim o ato do particular praticado com evidente intuito de fraudar o fisco;

b) a autuação só poderia ter como fundamento os artigos 124, inciso I e 135, inciso III do CTN. No entanto, para fins do art. 124, I, não basta que a pessoa concorra para a realização do fato gerador, sendo necessário que a pessoa tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador, o que não se verifica *in casu*. Ademais, o art. 135, III do CTN versa sobre responsabilidade pessoal e exclusiva, de forma que, para a aplicação do referido comando legal, a empresa First S/A deveria ser excluída do pólo passivo.

Analisando o caso, os membros da 4ª Turma da DRJ/CGE, por unanimidade de votos, negaram provimento às impugnações, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

*Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*  
*Anos-calendário: 2008, 2009, 2010.*  
**DESPESA OPERACIONAL INEXISTENTE. GLOSA.**

*Comprovado que as despesas não ocorreram efetivamente e que estas não foram adicionadas ao resultado do exercício quando da apuração do lucro real, correta a glosa de tais valores.*

**VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. OMISSÃO.**

*A ausência de reconhecimento de variações cambiais ativas em conta de resultado, autoriza o lançamento como omissão de receitas.*

**PERDAS DE CAPITAL. SIMULAÇÃO.**

*Constatado que a perda de capital apurada em operação de alienação societária é decorrente de operação simulada, correta a sua adição ao resultado para fins de apuração do lucro real.*

**DESPESA OPERACIONAL INDEDUTÍVEL. GLOSA.**

*Apurado que as despesas não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, correta a glosa de tais valores.*

**VÍCIO MATERIAL. ERRO DE CÁLCULO.**

*A alegação de ocorrência de vício material decorrente de erro na apuração da base tributável deve ser devidamente comprovada pelo impugnante.*

**MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO.**

*Estando materializadas as condutas previstas no artigo 71, inciso I e artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, cabe à Autoridade Fiscal, por força de sua atividade vinculada, aplicar a multa de ofício de 150%.*

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.**

*É cabível a utilização da taxa Selic para cálculo dos juros de mora, ante a existência de previsão legal nesse sentido.*

**JUROS MORATÓRIOS. MULTA. INCIDÊNCIA.**

*Os créditos tributários da União, quando não pagos até a data de vencimento, ficam sujeitos à incidência de juros moratórios, calculados com base na taxa Selic.*

**COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.**

*Somente o titular do crédito pode pleitear a compensação, mediante o preenchimento da respectiva declaração de compensação.*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Anos-calendário: 2008, 2009, 2010.*

**CSLL E IRPJ. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA.**

**DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.**

*Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, em razão de estarem estreitamente relacionados.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a Recorrente apresenta recurso voluntário (fls. 1726/1786), repisando os argumentos anteriores e inovando no que segue:

### **Das despesas com comissões de intermediação**

a) a DRJ não considerou o tipo de serviço de intermediação realizado entre a Recorrente e a Save. Trata-se de intermediação comercial na modalidade de indicação. A autoridade fiscal incorreu em erro ao desconsiderar essa forma negocial;

b) as operações típicas do comércio exterior eram efetivamente realizadas pela Recorrente (que tem por objeto social a importação, nas modalidades conta própria, conta e ordem de terceiro e encomenda). No entanto, a aproximação com alguns clientes foi realizada pela Save, que indicou os serviços a serem prestados pela Recorrente, pratica rotineira no mundo comercial e que por vezes é desprovida de formalidades.

c) a ausência do contrato firmado entre a Recorrente e a Save não deveria ensejar a glosa das despesas, já que o contrato não é essencial à configuração desse tipo de negócio.

d) deve ser realizada diligência junto às empresas para as quais foram prestados os serviços de intermediação, a fim de que essas esclareçam como tiveram contato com a Recorrente para realização de negócios cuja expertise não detinham.

e) tendo em vista o tipo de operação, não se faz necessário que a Save tenha um gigantesco quadro de funcionários para prestar esse serviço. Ademais, é totalmente irrelevante a sua forma de tributação (lucro presumido), mostrando-se descabidos os fundamentos da decisão recorrida.

f) embora a decisão recorrida alegue que não haviam provas que possibilitassem “o pleno controle e vinculação dos negócios”, é certo que foram apresentadas todas as notas fiscais que respaldaram as despesas glosadas e que nelas consta a indicação de intermediação de negócios.

#### **Das variações cambiais ativas**

a) ainda que tivesse razão a autoridade fiscal, o lançamento deveria ter sido realizado com base na postergação do recolhimento do tributo, conforme previsto no Parecer Normativo nº 02/1996, visto que a empresa reconheceu as variações financeiras ocorridas em período-base subsequente, conforme afirmou o autuante; e

#### **Da alienação de investimento com perda de capital**

a) a desvalorização das quotas da FN era totalmente plausível, vez que seu resultado patrimonial dependeu basicamente dos resultados da Fitos Alimentos S/A, a qual não estava operando comercialmente desde dezembro de 2009 devido às grandes oscilações de mercado nos últimos anos;

b) os laudos apresentados pela Recorrente demonstram que, de fato, a operação ocorreu a valor justo, de mercado, sendo que a desvalorização das quotas da FN se sustenta, portanto, na reversão do ágio inicialmente calculado em virtude da inatividade operacional da Fitos Alimentos S/A, com unidade geradora de caixa altamente comprometida;

c) o pagamento pela aquisição da totalidade das quotas da FN ocorreu mediante empréstimo contraído junto a seu pai, Sr. Natanael, e mediante contratos de mútuo celebrados com a Recorrente, estando a origem dos recursos, em ambos os casos, demonstrada tanto na sua Declaração de Rendimentos como na contabilidade da pessoa jurídica;

d) em relação ao montante vinculado aos lucros antecipados pela First Distribuição, em nenhum momento houve má-fé ou intenção das partes de ocultar qualquer informação do fisco, tanto que a resposta inicialmente dada à autoridade fiscal refletiu

exatamente as informações constantes dos registros fiscais e contábeis, ainda que incorretas, como veio a se revelar posteriormente. Nunca houve a intenção, seja por parte da First Distribuição, seja por parte do Sr. Henrique, de fraudar o fisco, sendo impossível falar em simulação;

e) se a First Distribuição e o Sr. Henrique tivessem intenção de fraudar a fiscalização, jamais teriam respondido as intimações da forma como responderam, reconhecendo que os valores transferidos estavam contabilizados e declarados como distribuição de lucros e admitindo taxativamente o erro de contabilização na First Distribuição, que se estendeu para a DIRPF do Sr. Henrique, com o recolhimento dos tributos correlatos;

f) os laudos apresentados foram elaborados por empresas de auditoria contábil legalmente habilitadas e de renome e credibilidade nacional, sendo totalmente independentes devendo, portanto, ter sua validade reconhecida;

g) a afirmação do acórdão recorrido no que diz respeito à ausência de juntada de laudo referente ao crédito utilizado para integralizar parte do capital social da FN não deve prevalecer, tendo em vista que o crédito detido pela Recorrente em face da Osato Alimentos S.A., foi comprovado pelo Laudo de Avaliação Contábil emitido à época pelo Marafon Consultores Associados Ltda. A Recorrente apresenta também Contrato de Confissão de Dívida com Garantia e Outras Avenças firmado pela Osato Alimentos S.A. em 28/11/2008, onde é reconhecida a dívida no importe de R\$ 19.535.000,00. Esclarece que esse crédito teve origem em adiantamentos feitos pela Recorrente para que a Osato produzisse carne de frango, que era por ela posteriormente exportada ao mercado islâmico;

h) os laudos apresentados corroboram o entendimento de que os créditos que a FN detinha contra a Osato, utilizados para a integralização do capital eram, de fato, legítimos, pois dotados de certeza e liquidez e não constam nos laudos de avaliação da FN, emitidos no ano de 2010, em virtude de, neste período, o crédito já ter sido realizado, vale dizer, a FN já havia recebido ações da Fitos como forma de cumprimento da referida obrigação;

i) ambos os laudos apresentados demonstram que o valor da operação de venda das quotas da FN ao Sr. Henrique teve como base o valor de mercado das referidas ações, tendo a transação ocorrido, inclusive, em valor superior ao apresentado nos laudos;

j) a reversão do ágio na aquisição da Fitos foi decorrente de inatividade operacional e desvalorização da unidade geradora de caixa, com a consequente impossibilidade de recuperação do ágio originalmente apurado; e

k) caso os julgadores não considerem de pronto a insubsistência do auto de infração, é de se baixar os autos em diligência na busca da verdade material, por meio de análise mais detalhada dos laudos e provas apresentadas.

### **Das despesas indedutíveis**

a) no que se refere aos veículos ditos como de luxo, não há qualquer impedimento legal para que sejam de propriedade da Recorrente. Alguns desses veículos integravam o estoque da Recorrente no período fiscalizado, o que confirma a possibilidade de dedução com as despesas dele decorrentes, entretanto, nada disso foi verificado pela autoridade lançadora;

b) quanto a impossibilidade de dedutibilidade de despesas financeiras decorrentes de empréstimos bancário, tal entendimento não merece prosperar, eis que além de invadir os atos de liberalidade inerentes às empresas, atenta contra a legislação de regência sobre a matéria, que prevê a dedutibilidade das despesas financeiras decorrentes de empréstimos efetuados junto a instituições financeiras.

#### **Dos vícios materiais do lançamento**

a) os valores glosados a título de despesa com a Save referentes ao 3 trimestre do AC 2008 e ao 2 trimestre do AC 2009 são superiores aos valores informados nas respectivas DIPJs;

b) a autoridade fiscal deixou de excluir os valores correspondentes ao IRRF descontado das comissões pagas à Save no período, destacados nas Notas Fiscais (fls. 22/46);

c) no cálculo do IRPJ suplementar sobre a base tributável de fl. 1305, do ano-calendário 2010, a autoridade fiscal não observou a legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais;

d) considerando que no ano-calendário 2010 a Recorrente havia apurado prejuízo fiscal, no valor de R\$ 3.380.340,50, não havia base tributável para incidência do adicional do IRPJ, razão pela qual a parcela de R\$ 240.000,00 não pode deixar de ser descontada do lucro real recalculado pela fiscalização; e

#### **Da multa qualificada**

a) o simples fato de a Recorrente realizar operações que as autoridades fiscais tomam por atípicas não autorizam o lançamento e a manutenção da multa qualificada;

#### **Do pedido de perícia**

a) de forma a não restar dúvidas quanto à veracidade e consistência dos dados apresentados nos laudos periciais, requer a produção de prova pericial;

b) faz-se necessário elaborar-se uma perícia contábil, não só na First S/A, como na FN e Osato Alimentos S.A., de forma a confirmar o real valor dos créditos que a First S/A detinha na Osato Alimentos S.A., para integralização de seu capital, como também do aumento de capital com os adiantamentos feitos com a finalidade de futuro aumento de capital;

#### **Da nulidade da decisão recorrida - inovação**

a) a fiscalização não levou em consideração os laudos de avaliação para justificar a imposição fiscal relativa à autuação da perda de capital, deixando de analisar sua correção. No entanto, a decisão recorrida manteve a autuação nesse item, sob o argumento de que os laudos apresentados não se prestavam para tais fins, já que estavam em desconformidade com as normas contábeis e eram omissos quanto ao crédito que a Recorrente detinha junto à Osato. Dessa forma, inova a fundamentação.

b) a decisão recorrida também é nula porque deixou de apreciar relevantes argumentos da Recorrente, capazes de tornar insubsistente o lançamento combatido, em especial a multa agravada e os erros materiais na constituição do crédito tributário.

Na mesma data, o responsável solidário apresentou recurso voluntário (fls. 1710/1722), repisando os argumentos de sua peça impugnatória e aduzindo, em adição, que, embora tenha apresentado impugnação formal, a DRJ tratou seu recurso como meras "alegações" (fls. 1669/1671), sem fazer delas parte integrante da ementa ou do dispositivo da decisão, ofendendo seu direito à ampla defesa. Assim, requer seja anulada a decisão recorrida, para que outra seja proferida em seu lugar, apreciando os argumentos apresentados pelo responsável solidário.

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade. Devem, pois, serem conhecidos.

#### **Pedido de Perícia**

A perícia não deve ter como objetivo a apresentação de documentos exaustivamente solicitados pela fiscalização e não apresentados no momento oportuno.

Durante a ação fiscal e todo o curso do processo a Recorrente teve chances de apresentar documentação comprobatória dos fatos alegados, mas não o fez, respaldando a conclusão da autoridade fiscal.

Além do que, é injustificável o pedido de diligência ou perícia para obtenção de prova documental, cuja produção independe de conhecimento especial de técnicos, e que caberia ao próprio contribuinte trazer aos autos.

Desse forma, é de se indeferir o pleito.

#### **Das despesas com comissões de intermediação**

A descrição de diversos fatos apurados/demonstrados pela autoridade fiscal, acompanhados de diligências e apurações de situações, levaram a concluir pela inexistência das operações de intermediações de vendas creditadas à empresa Save.

A Recorrente limita-se a defender a dedutibilidade das referidas despesas, tendo como lastro apenas as notas fiscais de serviços de intermediação emitidas e os registros contábeis.

No entanto, como destacou a decisão recorrida, o foco da questão não é inferir se operações de intermediação de vendas são despesas dedutíveis ou não. No presente caso o que se busca apurar é se as operações de vendas ocorreram efetivamente, o que não restou demonstrado nos autos.

Das notas fiscais de intermediação emitidas pela Save verifica-se a expressão genérica “intermediação de negócios”, não havendo qualquer referência a qual negócio fora realizado, as partes envolvidas, a identificação do contrato celebrado, etc, dentre outras informações essenciais para a identificação da operação, que possibilitassem um mínimo controle para o tomador e o prestador dos serviços.

Além disso, embora a Recorrente pleiteie a realização de diligência junto às empresas envolvidas, o TVF demonstra que tal já foi realizado e que tais empresas não confirmaram qualquer relação com a empresa Save.

Segundo apurou a fiscalização teriam sido 662 operações supostamente intermediadas pela Save, ou seja, em um volume de negócios como este a existência de informações e controles complementares é essencial para o pleno controle e vinculação dos negócios/operações. Repito, nenhum documento ou prova foi produzido pela Recorrente que demonstrasse a efetiva prestação do serviço.

Logo, não restando demonstrado nos autos e efetiva prestação do serviço e considerando os contornos da situação analisada, corroboro a assertiva da autoridade fiscal no sentido de que a Save se trata de “empresa fictícia”, que só existe no papel, não tendo realizado nenhum empreendimento que a lastreie, utilizada na estrutura apenas para blindar o patrimônio do grupo FIRST e seus controladores e gerar despesas inexistentes.

### **Das variações cambiais ativas**

Consta do tópico nº 5 do TVF, de forma detalhada, todos os lançamentos de variações cambiais do ano de 2008 que não transitaram pela conta de resultados, estando plenamente identificados as respectivas sub-contas e valores.

A Recorrente alega que além dos registros efetuados na referida conta, em decorrência das exportações realizadas, também foram levados a efeito alguns lançamentos correspondentes às variações cambiais ativas decorrentes dos contratos de câmbio, os quais não teriam sido considerados pela fiscalização. Contudo, não junta quaisquer documentos relativos a estes contratos de câmbio, bem como não faz qualquer relação entre estes supostos lançamentos decorrentes de contratos de câmbio e o rol de lançamentos apurados no TVF, de forma a apontar aqueles que porventura já tivessem sido lançados em conta de resultados.

Subsidiariamente, sustenta a Recorrente que caso tivesse razão a autoridade fiscal, o lançamento deveria ter sido realizado com base na postergação do recolhimento do tributo, visto que a empresa reconheceu as variações cambiais ativas no período-base subsequente.

Como aduziu a decisão recorrida, tais alegações seriam procedentes se o lançamento das variações cambiais ativas no ano-calendário de 2009 tivessem sido realizados em conta de resultados, mas como bem observou a autoridade fiscal no TVF os lançamentos se deram diretamente na conta “Lucros ou Prejuízos Acumulados”, subconta “Ajustes de Exercícios Anteriores”, que se trata de uma conta patrimonial.

Uma vez que a Recorrente não comprovou que esta constatação da autoridade fiscal estava equivocada, estas alegações também devem ser rejeitadas.

### **Da alienação de investimento com perda de capital**

Nesse ponto, vale transcrever o quanto aduziu a decisão recorrida:

*Ante a complexidade da operação, a análise dos fatos se dará por meio dos seguintes tópicos:*

*1 – Da composição do capital social da empresa FN Administração e Participações Ltda:*

*Quando da alienação das quotas de capital da empresa FN Administração e Participações Ltda para o Sr. Henrique Martini de Souza, o capital social desta era constituído da seguinte forma:*

- R\$ 19.535.000,00 – representados por créditos líquidos, certos e exigíveis junto à empresa Osato Alimentos S/A;*
- R\$ 16.500.000,00 – integralizados em moeda nacional pela First S/A por meio de “Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital”;*
- R\$ 1.000,00 – integralizados em espécie pelo Sr. Natanael Santos de Souza, totalizando a importância de R\$ 36.036.000,00.*

*Este mesmo capital social, que teve 46% de sua composição integralizada em moeda nacional, foi alienado para o Sr. Henrique pelo valor de R\$ 8.000.000,00, ou seja, com um deságio de 77,8%. Destaque-se que o referido valor de alienação foi pactuado para pagamento à prazo, em 100 (cem) parcelas mensais.*

*Uma negociação societária nestas condições somente seria factível caso a empresa estive em uma situação de insolvência econômica e/ou financeira, onde parte significativa do seu patrimônio estivesse comprometido mas, ao que tudo indica, não era essa a situação da empresa FN Administração e Participações Ltda.*

*2 – Da origem dos recursos utilizados na aquisição das quotas de capital:*

*Originariamente o pagamento dos R\$ 8.000.000,00 relativos à aquisição das quotas de capital da empresa FN Administração e Participações Ltda foi pactuado para se dar da seguinte forma: R\$ 500.000,00 na data da assinatura do contrato e cem parcelas mensais no valor de R\$ 75.000,00 cada.*

*Posteriormente, ante a inadimplência do adquirente com relação às parcelas mensais, o parcelamento foi repactuado da seguinte forma: em 147 parcelas mensais e consecutivas, sendo 146 delas no valor de R\$ 50.000,00 e uma parcela no valor de R\$ 33.142,50.*

*Ou seja, além da aquisição das quotas de capital ter se dado por preço muito inferior ao valor patrimonial (deságio de 77,8%), o pagamento se daria em prazo extremamente dilatado (12 anos), e em “suáveis” prestações mensais.*

*Novamente aqui temos uma situação de negociação totalmente atípica em relação ao usualmente praticado no mercado, colocando em “xeque” a sua credibilidade.*

*Já com respeito à origem dos recursos utilizados pelo Sr. Henrique para o pagamento dos valores relativos às quotas de capital adquiridas, temos a seguinte situação:*

*- os R\$ 500.000,00 pagos como sinal de negócio foram emprestados pelo seu pai, o Sr. Natanael Santos de Souza, coincidentemente presidente da autuada. Convém destacar que o referido “empréstimo”, ao que tudo indica, não foi pago até a presente data;*

*- os valores utilizados para o pagamento das parcelas vencidas (no montante de R\$ 800.000,00) teriam tido origem na distribuição de lucros realizadas pelas empresas First Distribuição de Alimentos Ltda e First Nordeste Distribuição Ltda, das quais o Sr. Henrique é sócio.*

*No entanto, após a fiscalização ter constatado que a empresa First Distribuição não poderia ter realizado distribuição de lucros em razão de apresentar prejuízos acumulados na ordem de R\$ 29 milhões, a empresa First Distribuição, ratificada pelo Sr. Henrique, mudou a sua versão para a justificativa, alegando agora que os valores não tiveram origem na distribuição de lucro e sim em contratos de mútuo. Destaque-se que tais contratos não foram apresentados em sua versão original para a fiscalização e que não apresentavam medidas assecuratórias de formalidade, como o competente registro público.*

*Destaque-se ainda que, segundo a justificativa apresentada, os referidos recursos seriam provenientes de “pagamentos realizados pela empresa J. F. Administração e Participações S/A em razão da compra de imóveis da empresa Fitos Alimentos”. Ou seja, os recursos que foram emprestados pela empresa First Distribuição para o Sr. Henrique tiveram origem em negócio envolvendo terceiras empresas, que não são parte do negócio.*

*Não fugindo à característica de atipicidade, para não dizer anormalidade, que envolve os negócios realizados pelo Sr. Henrique, tivemos aqui notória contradição quando da apresentação da justificativa para a origem dos recursos, mais uma vez fragilizando a confiabilidade de tais informações.*

Em adição, a decisão recorrida tece comentários a respeito dos laudos de avaliação anexados pela Recorrente, que não foram, contudo, objeto de verificação e exame pela fiscalização.

Nesse ponto, entendo que a decisão Recorrida não poderia ter mantido a autuação embasando-se nos laudos que não passaram sob o crivo da fiscalização.

No entanto, apenas os motivos acima expostos são suficientes para demonstrar que a operação não possui respaldo e foi simulada.

Como visto, no âmbito da diligência amparada pelo MPF nº 0819000-2012-02319-0, a fiscalização solicitou ao Sr. Henrique que apresentasse documentação comprobatória de todos pagamentos referentes à aquisição das quotas do capital da FN. A parte não conseguiu demonstrar os pagamentos (que estavam em atraso), apresentou justificativa infundada (Sr. Henrique informou estar empregando R\$ 550 mil oriundos de “lucros” recebidos da própria FN – então denominada FIRST Distribuição) e que só foi desmentida quando a fiscalização constatou que a First Distribuição apurava vultuosos prejuízos (29 milhões em prejuízos acumulados à época), não tendo condições de distribuir lucro.

A nova justificativa apresentada, no sentido de que não se tratava de distribuição de lucros, mas de empréstimo contrato com a First Distribuição, não veio acompanhada de documentação hábil e idônea que comprovasse o alegado, bem como tiveram origem em negócio envolvendo terceiras empresas, que não são parte do negócio (compra de imóveis da Fitos pela JF).

A respeito das partes envolvidas, das operações questionáveis e nada comuns, também vale ser reproduzido o quanto aduziu a 2ª Vara Cível da Comarca de Amparo/SP em 08/02/2011 nos autos do processo de execução nº 022.01.2008.009359-043, em face de Osato Alimento e Fitos Alimentos:

Vistos. FITOS ALIMENTOS S.A., já qualificada, acostou aos autos exceção de pré-executividade na ação movida por VALDEMIR TEZOTO, sustentando, em síntese, que a sua acionista controladora também era credora da executada OSATO ALIMENTOS S.A. e, como tal, recebeu como pagamento os ativos componentes da planta industrial de Monte Alegre do Sul. Esclarece que, de forma a viabilizar este acordo, foram realizadas uma sequência de atos societários, que culminaram na constituição da excipiente. Afirma que nenhum dos atos implicou em fusão, cisão, transformação ou incorporação de qualquer empresa e nem na extinção da executada OSATO ALIMENTOS, que se encontra plenamente ativa. Requeru a sua exclusão do pólo passivo. Juntou documentos. O exequente manifestou-se sobre a exceção apresentada, alegando, preliminarmente, não cabimento da exceção de pré-executividade. No mérito, afirma que houve integralização das empresas OSATOS ALIMENTOS S.A. e FN ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA, para que ambas formassem a FITOS ALIMENTOS S.A., ora excipiente. Alega que a manobra teve o objetivo de prejudicar os credores. Requeru a condenação da excipiente por litigância de má-fé e a improcedência da exceção. Acostou documentos. É O RELATÓRIO. DECIDO. A exceção não merece acolhida. FITOS ALIMENTOS S.A. merece figurar no pólo passivo desta execução, uma vez que se tornou verdadeira sucessora de OSATO ALIMENTOS S.A, por intermédio de uma sucessão de negócios jurídicos com objetivos, no mínimo, duvidosos. Conforme se pode observar dos extratos retirados do sítio do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que ora junto aos autos, a executada OSATO ALIMENTOS S.A é ré em diversos procedimentos executórios nas comarcas de Mairiporã e Amparo. As execuções tiveram início no ano de 2003, sendo que foram se avolumando nos anos subsequentes. Em 18 de junho de 2009 já havia pedido de falência, sendo que em 15 de março de 2010 deu-se início ao processamento da recuperação judicial. Inserida nesse contexto, em 29 de outubro de 2008, momento em que OSATO ALIMENTOS S.A já era alvo de inúmeras execuções, ela resolveu se associar com uma segunda empresa para a



sucessora do poder e do capital da sucedida. Houve a transferência do acervo líquido da OSATO ALIMENTOS S.A., como forma de integralização de capital subscrito na FITOS ALIMENTOS S.A., a qual passará a ser sucessora nas obrigações perante os credores, já que foi constituída, de forma quase que exclusiva com o patrimônio da executada, após o vencimento de suas dívidas. Ante o exposto: REJEITO a exceção de pré-executividade, a fim de declarar a legitimidade de FITOS ALIMENTOS S.A para figurar no pólo passivo desta execução. CONDENO a excipiente ao pagamento dos ônus sucumbenciais - em face do trabalho que o excepto teve para se defender da exceção - devendo arcar com o pagamento das custas processuais da exceção, bem como honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 2.000,00, forte no artigo 20, §4º do Código de Processo Civil. DETERMINO A EXPEDIÇÃO DE OFÍCIO à 1ª Vara Judicial de Mairiporã, condutora do processo de recuperação judicial da OSATO ALIMENTOS S.A (processo 1181/09), a fim de que o Juízo e os credores possam tomar ciência da transferência de patrimônio promovida pela executada. Encaminhe-se cópia desta decisão e das folhas ..... Em relação a OSATO ALIMENTOS S.A. a execução já se encontra suspensa, em face da determinação do Juízo de Mairiporã (fls. ...), devendo a serventia atentar para tal fato. Intimem-se as partes do teor desta decisão, sendo que o exequente deverá requerer as medidas que entender cabíveis para o prosseguimento da execução. (g.n.)

Por tudo isso, tendo em conta, ainda, a abalizada doutrina de Alberto Xavier e Galvão Telles transcrita no TVF no sentido de que não existe prova direta da simulação, que deverá ser “provada indiretamente, através de presunções”, entendo que a Recorrente apenas aparentou conferir e transmitir direitos para o Sr. Henrique (art. 167 do Código Civil), que nunca teve a real intenção ou condição de adquirir tais direitos. A operação foi delineada em condições não verdadeiras apenas para gerar a redução do lucro líquido da Recorrente, restando comprovada a simulação da alienação da FN com perda de capital.

*“A simulação representa um esforço de construção artificial, distanciada e deformadora da realidade, e raras vezes essa construção será um todo lógico e coerente, que forme cobertura completa dos fatos. A verdade vem à superfície e denuncia-se através de brechas daquela construção. Os indícios que fazem presumir a simulação são particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo simulatório” (fl. 1225/1226 do TVF)*

Com efeito, deve ser mantida a glosa da perda de capital na alienação do investimento.

### **Das despesas indedutíveis**

No que se referem às despesas de arrendamento, manutenção, seguro, licenciamento, etc., no total de R\$ 318.993,14, todas referentes a veículos de luxo, a Recorrente limita-se a alegar que atendem às condições de operacionalidade e que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida.

Porém, a Recorrente não demonstrou de que forma estes são necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, ensejando na manutenção da glosa de tais despesas.

Quanto às despesas financeiras decorrentes de empréstimos, não resta dúvida de que foram realizados adiantamentos para a empresa controlada FN, no período de fevereiro a agosto de 2009, em valores muito expressivos, sendo que tais valores não foram atualizados nem tampouco integralizados ao capital (isto ocorreu somente em agosto de 2010), contrariando as disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 17/1984. Em razão destes, a Recorrente manteve ativos empréstimos bancários que geraram significativos valores de despesas financeiras.

Nesse passo, conforme aduziu a fiscalização, se a empresa contrai empréstimos bancários e, concomitantemente, repassa valores à sua controlada sem qualquer remuneração ou atualização, é certo que as despesas financeiras decorrentes daqueles empréstimos são indedutíveis para fins fiscais, pois não como se entender que os recursos obtidos com tais empréstimos tenham sido necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Logo, também aqui, mantém-se a glosa.

### **Dos vícios materiais do lançamento**

A Recorrente repisa os argumentos sobre a ocorrência de vícios materiais no lançamento. No entanto, não merece qualquer reparo a decisão recorrida quanto a tais aspectos, de forma que, por razões de economia processual, também nesse ponto, vale repisar seus fundamentos:

*1) No 3o trimestre de 2008 e no 2o trimestre de 2009 os valores glosados com comissões referentes à intermediação comercial da empresa SAVE são maiores que os informados nas respectivas DIPJ, significando que as diferenças de R\$ 209.745,79 e R\$ 229.607,89, respectivamente, não podem ser lançadas por glosa porque estas não repercutiram na apuração do lucro real da Impugnante.*

*Conforme consta do auto de infração e do termo de verificação fiscal os valores das glosas de despesas com comissões sobre vendas, relativas ao 3o trimestre de 2008 e 2o trimestre de 2009 correspondem, respectivamente, a R\$ 539.977,60 e R\$ 735.205,65.*

*Observando-se os valores relativos às despesas operacionais do 3º trimestre do ano de 2008, constante da DIPJ apresentada (fls. 290), consta lançado o valor de R\$ 330.231,81 a título de serviços prestados por pessoa jurídica, no entanto, consta também lançado o valor de R\$ 6.494.213,66 a título de outras despesas operacionais, onde pode estar computada a diferença de valores apontada pela impugnante.*

*Quanto aos valores relativos às despesas operacionais do 2º trimestre do ano de 2009, constante da DIPJ apresentada (fls. 367), consta lançado o valor de R\$ 505.597,76 a título de serviços prestados por pessoa jurídica, no entanto, consta também lançado o valor de R\$ 5.361.216,88 a título de outras despesas operacionais, onde pode estar computada a diferença de valores apontada pela impugnante.*

*Deve-se destacar, também, que o valor total de serviços prestados por pessoa jurídica nos anos de 2008 e 2009 são,*

respectivamente, R\$ 1.352.069,14 e R\$ 2.410.184,17, que superam em muito os valores totais de glosas de comissões lançados nos respectivos períodos.

Além disto os valores de base de cálculo apurados pela fiscalização foram extraídos dos registros contábeis, caberia à autuada demonstrar que tais registros encontravam-se incorretos.

2) Também com respeito à glosa das despesas com a empresa SAVE a autoridade fiscal deixou de excluir os valores correspondentes ao IRRF descontado das comissões pagas no período, destacados nas respectivas notas fiscais, nos termos do que dispõe o art. 29 da Lei nº 10.833/2003.

O artigo 29 da Lei nº 10.833/2003 estabelece que:

“Art. 29. Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), que será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de prestação de serviços a outras pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber”.

Da interpretação do artigo 29 transcrito acima fica claro que o imposto de renda descontado na fonte pode ser deduzido do apurado no encerramento do exercício pela prestadora do serviço, ou seja, pela empresa Save Administração e Participações Ltda, jamais pela tomadora do serviço. Portanto, não procede o pleito da impugnante.

3) A autuada apurou prejuízo fiscal nos 2o, 3o e 4o trimestres de 2009, e também no ano-calendário de 2010, cujos valores foram devidamente registrados no LALUR.

No cálculo do IRPJ suplementar sobre a base tributável a autoridade fiscal não observou a legislação sobre a compensação de prejuízos fiscais.

Observando-se os Demonstrativos de Apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, constantes do auto de infração lavrado, constata-se que os prejuízos fiscais apurados pela autuada nos 2º, 3º e 4º trimestres de 2009 e no ano de 2010, foram devidamente compensados quando da apuração dos valores tributáveis das infrações, como pode ser observado em fls. 1288, 1291, 1293 e 1295. Equivoca-se, portanto, a impugnante.

4) A autoridade fiscal também incorreu em erro ao calcular o adicional do IRPJ no ano-calendário de 2010, como se observa no Demonstrativo de Apuração, vez que não descontou a parcela não sujeita ao adicional, correspondente ao valor de R\$ 240.000,00, estabelecido no art. 542 do RIR/1999.

*Observando-se o Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, constante do auto de infração lavrado, constata-se que a parcela não sujeita à incidência do adicional do IRPJ, no ano de 2010, foi devidamente descontada quando do cálculo do imposto adicional, como pode ser observado em fl. 1295. Equivoca-se, portanto, a impugnante.*

### **Multa qualificada**

Com respeito à aplicação da penalidade, vale transcrever o TVF:

*“A dedução de despesas com comissões atribuídas à empresa SAVE se enquadra no conceito de fraude.*

*É inequívoco que a fiscalizada atuou de forma tendente a modificar característica essencial da obrigação tributária principal (base de cálculo) e reduzir o montante do IRPJ e da CSLL devidos, pois foram deduzidas do resultado tributável despesas com comissões que totalizaram R\$ 2.994.657,88 ao longo dos períodos fiscalizados. O intuito doloso torna-se evidente à vista dos fatos descritos no tópico 3 do TVF, dos quais destacam-se: (i) a utilização da SAVE para blindagem patrimonial do grupo FIRST; (ii) a expressa negativa do cliente SUL ÓXIDOS (que teria o maior volume de operação intermediadas) de que tenha havido qualquer tipo de intermediação comercial por parte da SAVE;*

*(iii) a notória falta de capacidade operacional da SAVE para realização das vultosas operações de intermediação comercial que lhe foram atribuídas.*

*O mesmo pode-se afirmar da infração descrita no tópico 4 do TVF, que trata da suposta alienação da participação societária que a fiscalizada detinha na FN ADMINISTRAÇÃO para HENRIQUE MARTINI DE SOUZA, operação em que a fiscalizada apurou vultosa perda de capital. A simulação elaborada pela administração da FIRST S/A, com a participação do próprio filho do casal que a preside, incorreu nas hipóteses de fraude e conluio.*

*O motivo simulatório é evidente: reduzir o resultado tributável da FIRST S/A no ano-calendário 2010 sem, no entanto, se desfazer do patrimônio e do controle da FN ADMINISTRAÇÃO. Formalmente, as quotas do capital passaram para HENRIQUE e JÉSSICA, filhos do casal que detém o controle e a presidência da FIRST S/A. A administração da FN ADMINISTRAÇÃO continuou cabendo a NATANAEL SANTOS DE SOUZA (presidente da FIRST S/A).*

*Isto posto, aplica-se a multa de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, sobre o IRPJ e a CSLL lançados de ofício em razão: (i) da glosa de despesas com comissões atribuídas à SAVE (tópico 3); e (ii) da simulação da alienação da participação societária que a fiscalizada detinha na FN*

*ADMINISTRAÇÃO para HENRIQUE MARTINI DE SOUZA (tópico 4)''.*

Conforme fartamente demonstrado nos autos as operações envolvendo as intermediações de vendas pela empresa Save e a alienação de quotas da empresa FN não ocorreram efetivamente, tendo sido simuladas com o objetivo de reduzir os tributos devidos.

No decorrer da ação fiscal foram apurados e relatados fatos que levaram à conclusão quanto à ocorrência da simulação. Assim, estando materializadas as condutas previstas no artigo 71, inciso I e artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, deve ser mantida a multa de 150%.

### **Compensação de tributos recolhidos na Save**

Nos termos do art. 74 da Lei 9430/96, somente o titular do crédito pode pleitear a compensação, mediante o preenchimento da respectiva declaração de compensação, não sendo permitido o aproveitamento de tais créditos por terceiros. Logo, improcede o pleito da Recorrente.

### **Juros à Taxa Selic**

No que se refere à alegada ilegalidade da utilização da Taxa SELIC como juros de mora, aplica-se a Súmula nº. 4 do CARF:

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

### **Juros de mora sobre multa de ofício**

A Recorrente sustenta, ainda, a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

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

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

**§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabelecerá o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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

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

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela*



*Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação à glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)*

**(...). JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora. (...).**

*Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak, (Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)*

**(...). INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. RO**

*Negado. RV Provido em Parte. Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa*

de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional. (Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)

(...). **JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).** Recurso parcialmente provido. Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado). (Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)

(...). **JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.**(...). Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri. (Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

***Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais***

*Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) **por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos s conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência.** Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351, 2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, Recurso de divergência. Matéria: COFINS, Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce S/A.)*

Desse modo, entendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

**Da responsabilidade solidária**

Ante tudo quanto exposto, não resta dúvida de que as operações envolvendo a prestação de serviços de intermediação de vendas Save e a operação de venda de quotas de capital da empresa FN, foram objeto de simulação, não refletindo a verdade material dos fatos, tendo sido realizadas apenas para fraudar o fisco federal.

Também restou demonstrado que o Sr. Natanael Santos de Souza esteve à frente de ambas as operações, seja na condição de Presidente da First S/A, Administrador da Save ou de “financiador” do Sr. Henrique Martini de Souza.

A prática ilegal de simular operações que não ocorreram efetivamente está tipificada a hipótese do artigo 135 do CTN (infração à lei), sendo, portanto, suficiente a ensejar a responsabilidade solidária do Sr. Natanael.

Por fim, aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir aplicáveis ao lançamento do IRPJ, visto que ambos estão estreitamente relacionados.

**Conclusão**

Processo nº 11516.720457/2013-73  
Acórdão n.º **1402-001.936**

**S1-C4T2**  
Fl. 39

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de **dar parcial provimento** ao recurso voluntário, para **(i)** manter a glosa das despesas com a Save; **(ii)** manter a inclusão das variações cambiais ativas na base de cálculo IRPJ e da CSLL do 2º e 3º trimestres de 2008; **(iii)** manter a glosa da perda de capital na alienação do investimento; **(iv)** manter a glosa das despesas indebitáveis com carros de luxo e empréstimos; **(v)** manter a multa qualificada; **(vi)** manter a aplicação da taxa Selic; **(vii)** afastar a cobrança de juros sobre multa de ofício; e **(viii)** manter a responsabilidade solidária.

*(assinado digitalmente)*

Carlos Pelá

## Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício exigida junto com o tributo é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

*Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.*

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito

tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescidos):

*Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.*

(.....)

*Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.*

*Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.*

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

*Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.*

*Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.*

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

*Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.*

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

*Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:*

*I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e*

*II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:*

(.....)

*§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício*

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

*Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.*

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

*Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

*§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.*

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

*Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.*

(...)

*Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à*

*taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR, o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais

apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano<sup>1</sup> (todos os destaques não são do original):

*a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.*

*b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.*

*Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.*

Pois bem.

Com base nas explanações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

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

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

<sup>1</sup> Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

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

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).*

(.....)

*§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.*

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício<sup>2</sup>:

*"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.*

**1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos**

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

**compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)

**Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.**

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:

**"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.**

**Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir**

*do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos meus)*

*Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:*

*"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."*

*Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.*

*Ante o exposto, nego provimento ao apelo."*

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

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

**1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.**

**2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.**

**3. Recurso especial não provido.**

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

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

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

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

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto