



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

Processo nº 15504.726886/2012-63
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.948 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente BANCO SEMEAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

**DESCONSIDERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO
COM EMPRESA CONTROLADA. POSSIBILIDADE.**

Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de ações praticadas pelo contribuinte visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, uma vez que o contribuinte se valeu de empresa controlada, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade, para criar ou majorar artificialmente despesas relacionadas com as suas operações normais e para omitir receitas.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE. COMPROVAÇÃO.
ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

A dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações, da efetividade, da normalidade e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.
CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada

ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Ademais, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator *ad hoc*

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

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez.:

BANCO SEMEAR S.A, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 00.795.423/0001-45, com domicílio fiscal na cidade de Belo Horizonte, Estado da Minas Gerais, na Rua Paraíba - Bairro Funcionários, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 4678/4714, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 4724/4756.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado, em 17/07/2012, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG os Autos de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 03/25), com ciência por AR, em 23/07/2012 (fl. 3511), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.308.041,33 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos da multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente ao exercício de 2009, correspondente ao ano-calendário de 2008. Acrescidos, ainda, da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculos estimadas.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu que deveria haver as seguintes irregularidades:

1 - OMISSÃO DE RECEITA DE VENDA E SERVIÇOS OMISSÃO DE RECEITA: Dos R\$ 9.023.774,90 declarados e escriturados pela SNV a título de Receita Bruta R\$ 7.760.274,90 foram pagos pelo BANCO SEMEAR e o saldo restante (**R\$ 1.263.500,00**) foi pago por outra empresa do grupo denominada Séculus da Amazônia Ind. e Com S/A. O que constata que a SNV prestou serviços no ano-calendário fiscalizado única e exclusivamente ao grupo econômico a que pertence, não tendo prospectado clientes no mercado. Como concluiu-se que a SNV nada mais é do que o próprio Banco Semeear, destarte fica claro que os serviços prestados à Seculus da Amazônia foram efetivamente prestados pelo Banco Semeear, o que enseja o lançamento dessa receita de prestação de serviços e demais receitas operacionais na qualidade de receita omitida na escrituração do Banco Semeear no ano-calendário de 2008, nos termos do art. 288 do RIR/1999 (Lei 9.249, de 1995). Ainda reconstituindo a verdade material dos fatos, uma vez que comprovado no presente feito que a SNV nada mais é do que filiais do Banco Semeear, mascaradas com CNPJ próprio, deduzimos do IRPJ e CSLL apurados de ofício os valores declarados e pagos pela SNV dos tributos em questão. Infração capitulada nas seguintes normas legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 45 e 47; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 2º, 44 e 187, inciso II; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, 11 e 12; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18; Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º; e Lei nº 9.249, de 1995, arts. 4º, 6º, 24 e 25;

2 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - GLOSAS DE DESPESAS - SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESAS CONTROLADAS: Em conformidade ao artigo 299 do RIR/1999, são

inexistentes as despesas com serviços prestados ao Banco Semear S/A pela SNV. Buscando chegar à proximidade possível da verdade material dos fatos, simultaneamente à não aceitação da dedutibilidade das despesas com serviços prestados pela SNV, empresa controlada do Banco Semear, sem qualquer estrutura operacional e autonomia administrativa, trouxemos ao resultado do Banco a dedutibilidade de todas as despesas operacionais escrituradas pela mesma (grupo contábil 8.1, que inclui além das despesas administrativas as despesas de ISS, COFINS e PIS), chegando ao resultado tributável (glosas de despesas) de **R\$ 1.927.882,90**, conforme se verifica nos demonstrativos. Infração capitulada nas seguintes normas legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 45 e 47; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 2º, 44 e 187, inciso II; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, 7º, 11 e 12; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18; Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º; e Lei nº 9.249, de 1995, arts. 4º, 6º, 24 e 25;

3 - MULTA OU JUROS ISOLADOS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Em decorrência da glosa das despesas e da receita omitida apurada nos meses em que o contribuinte fez opção pelo Balancete de Suspensão, fizemos a recomposição da estimativa que deveria ter sido recolhida e lançamos a multa isolada de 50% sobre a diferença entre o apurado e o Declarado/pago, conforme disposto no art. 44, inciso II da Lei 9.430/96. - Nos meses de fevereiro, março e abril em que a opção de estimativa foi pela Receita Bruta e acréscimos, fizemos também a recomposição e aplicamos o percentual de 16% sobre receita omitida, conforme demonstrado nos quadros abaixo. Outra relevante observação é a de que o contribuinte aplicou a alíquota de 16% para apurar a base de cálculo sobre receitas não operacionais sem guarida na legislação que determina acréscimo integral dessa receita. Infração capitulada nas seguintes normas legais: Lei nº 9.430 de 1996, arts. 2º e 44, inciso II; Decreto Lei nº 1598/77, arts. 6º, 11 e 12; Lei nº 8.981 de 1995, art. 37, § 1º; Lei nº 9.249 de 1995, arts. 4º, 6º e 24; Lei 7.450/85, art. 18; arts. 222 e 843 do RIR/99; Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/84) e Termos adicionais, baseado, em síntese nas seguintes considerações:

- que não é defeso que uma empresa terceirize suas operações a uma controlada, quando efetivamente os serviços são por ela executados, obedecendo ao princípio do “*arms length*” (negócios feitos sem favorecimento, ou seja, mesmo tratamento que confere a partes não relacionadas), e que tenha uma razoabilidade econômica, o que de fato não ocorreu, conforme a seguir exposto;

- que a empresa SNV (controlada do Banco Semear e seu correspondente bancário), embora tenha declarado no ano-calendário de 2008 receita de serviços prestados na ordem de nove milhões de reais, manteve, ao longo de todo o período, Ativo Permanente de valor inferior a R\$ 3.000,00, não possuindo, portanto, estrutura operacional para desempenhar seu objeto social. A maioria de suas filiais não possui Alvará de Licença, Localização e Funcionamento, e todas as notas fiscais de prestação de serviços no referido período foram emitidas pela matriz;

- que prestou serviço, única e exclusivamente, ao grupo econômico a que pertence, representando os serviços prestados ao Banco Semear 86% do total de sua receita, tendo optado pelo lucro presumido no período fiscalizado. No entanto, nem a SNV, nem o Banco Semear lograram comprovar a efetividade dos serviços prestados, apesar de intimados reiteradas vezes;

- que ausência de racionalidade econômica, na referida terceirização, uma vez que as despesas do Banco com os serviços supostamente prestados pela SNV foram superiores às despesas operacionais incorridas pela referida prestadora. Ou seja, seria menos oneroso ao Banco ele próprio arcar com os serviços terceirizados à sua controlada SNV, caso sua gestão fosse pautada por objetivos econômicos e empresariais verdadeiros;

- que O BANCO SEMEAR pagou um valor tão acima dos custos da SNV que possibilitou a esta a distribuição de lucros no montante de R\$1.909.129,02. A consequência deste ato de superestimação da despesa foi uma redução do lucro real a que o BANCO SEMEAR está obrigado a declarar e a distribuição de lucros pela SNV, que optou pelo lucro presumido, a seus sócios que, não por acaso, são acionistas do Banco. Aliás, essa distribuição antecipada de lucros foi motivo de questionamento junto à SNV por contrariar o prazo legal para distribuição e por não guardar correspondência com os percentuais individuais de participação no capital social;

- que, no entanto, as aprovações para distribuição antecipada de lucros **SÓ OCORRERAM** nas Atas de Reunião de Sócios de 10/10/2008, de 05/11/2008, de 01/12/2008, de 17/12/2008 e 02/01/2009, quando praticamente todo o valor já havia sido distribuído ao longo do ano. Como explicar a distribuição antecipada sem o aval tempestivo dos Sócios? Por que os demais funcionários não foram contemplados exatamente no mesmo mês dessa distribuição de lucros? Qual o real motivo da distribuição em percentuais divergentes da participação no capital social? Fica bem claro que já era sabido o quanto seria o resultado na arquitetura desse planejamento tributário abusivo e qual a sua destinação;

- que o Banco Semear, em desconformidade isonômica com os demais Correspondentes Bancários, além da diferenciação nos percentuais de remuneração (já comentado no item 16 do presente termo), cedeu em comodato à SNV o espaço físico das instalações do Banco, conforme cláusula firmada no contrato e prestação de serviços;

- que não sendo ainda o bastante, o BANCO SEMEAR cedeu à SNV toda a estrutura mobiliária e de equipamento necessária, conforme resposta desta ao Termo de Diligência Fiscal lavrado em 15/07/2011;

- que analisando-se o quadro de procuradores do BANCO SEMEAR e da SNV verificou-se que à semelhança do que ocorre no quadro societário, tratam-se praticamente dos mesmos mandatários;

- que analisando, ainda, a documentação apresentada pelo BANCO SEMEAR e pela SNV constatou-se que sistematicamente os documentos (notas fiscais, contas de água, luz etc.) do Banco Semear eram recepcionados e autorizados os respectivos pagamentos por funcionários registrados na SNV, ocorrendo até o caso de alguns deles portarem carimbo do **BANCO SEMEAR S/A**;

- que apesar de não possuir filiais, foram identificados na escrituração do Banco Semear lançamentos contábeis de despesas administrativas, cujos históricos descrevem como sendo de escritórios em Aracaju, Londrina, Curitiba, Natal, Rio de Janeiro, São Luiz e Venda Nova, localidades estas onde, coincidentemente, constam filias da SNV;

- que com a glosa de despesas, infração cometida pela empresa fiscalizada, é alterado também o valor da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido levantado com base em balanço ou balancete de suspensão;

- que comprovado o artificialismo nas operações do Banco Semear S/A com a **SNV Serviços e Negócios de Varejo Ltda.**, no procedimento fiscal, que culminou com a lavratura de Auto de Infração de IRPJ e CSLL com imposição de multa de ofício qualificada, foi constatada a prática de planejamento tributário abusivo envolvendo a simulação de contrato de terceirização de serviços firmado entre o Banco Semear S/A e sua controlada SNV, empresa esta existente apenas no mundo jurídico, pois, apesar de constituída formalmente, restou caracterizado no procedimento fiscal a inexistência de espaço físico próprio e estrutura operacional na empresa controlada, falta de autonomia administrativa, confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de administradores e procuradores, bem como funcionários registrados pelas empresas em questão interagindo no mesmo espaço físico e conferindo/assinando documentos do próprio Banco, comprovando que, de fato, trabalham e subordinam-se a este, cujos objetivos principais são a desoneração da carga trabalhista (fuga da contratação de funcionários na categoria de bancário), incidência de menor tributação e facilidade de distribuição de lucros na opção lucro presumido (SNV), estando presentes, portanto, o dolo e o intuito de fraude, efetuamos o lançamento com imposição da multa de ofício de 150%, conforme disposto no art. 44, §1º da Lei 9.430/96.

Em sua peça impugnatória de fls. 3519/3548, instruída pelos documentos de fls. 3549/4676 apresentada, tempestivamente, em 21/08/2012, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração lavrado, o auditor fiscal não admitiu a dedutibilidade das despesas com pagamentos feitos à SNV Serviços e Negócios de Varejo Ltda., sob a alegação de que não houve a prestação dos serviços correspondentes. O auditor fiscal tenta justificar sua alegação amparado, em síntese, nos argumentos de que (a) a SNV é uma empresa controlada pelo Banco Semear S/A e (b) que não possuiria estrutura operacional para prestar tais serviços;

- que, nessa linha, tratou a impugnante e a SNV como se fossem uma só empresa. Assim, somou ao resultado da impugnante as receitas e despesas operacionais escrituradas pela SNV, bem como glosou as despesas escriturada pela impugnante relativas aos pagamentos pela prestação de serviços da SNV ao Banco;

- que exigiu multa isolada de 50% sobre os valores supostamente não recolhidos a título de antecipação no curso do ano-calendário de 2008, bem como, multa de ofício qualificada por entender que houve “planejamento tributário abusivo envolvendo a simulação de contrato de terceirização de serviços firmados entre o Banco Semear e sua controlada SNV”;

- que, **quanto a interpretação abusiva e equivocada do Contrato de Prestação de Serviços firmado entre a Impugnante e a SNV. Desconsideração da existência de duas pessoas jurídicas distintas**, é de se dizer que a Impugnante e a SNV possuem personalidades jurídicas distintas e, por força de lei, autonomia e independência patrimonial em relação uma à outra. Nesse sentido, determina o art. 985 do Código Civil;

- que o primeiro aspecto levantado pela Fiscalização para buscar descaracterizar a existência da SNV diz respeito à similaridade de acionistas verificada entre as duas empresas. Ora, a existência de pessoas jurídicas distintas, com objetos sociais distintos, CNPJ's diferentes, mas com o mesmo (ou similar) quadro societário não é argumento suficiente para se desconstituir uma delas. Não existe norma que estabeleça que se duas ou mais empresas possuem os mesmos controladores, é sinal que uma delas não exista!;

- que o segundo aspecto abordado pela Fiscalização diz respeito à prestação de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico. Também nesse ponto não assiste razão à Fiscalização. Isto porque não existe qualquer diploma legal que vede a contratação entre empresas de um mesmo grupo econômico;

- que o terceiro aspecto a ser analisado envolve a alegação da Fiscalização da ausência de racionalidade econômica da Impugnante na terceirização dos serviços à SNV. Essa assertiva, se já não fosse absurda, ainda viola o princípio da livre contratação, que garante às partes o poder de manifestar a própria vontade, contratando com quem quiser da maneira que escolherem. E a opção da Impugnante foi contratar a SNV, independentemente do preço do serviço por ela cobrado;

- que o último elemento diz respeito à alegação de ausência de estrutura operacional e autonomia administrativa da SNV (fls. 49). Também nesse ponto não merecem ser aceitas as conclusões da Fiscalização. Esse argumento se desmonta a partir da simples análise das folhas de pagamento da empresa (doc. nº 06) que demonstram a existência de mão-de-obra própria e em montante suficiente para as prestações dos serviços propostos;

- que a impossibilidade de a SNV ser uma “agência mascarada” da Impugnante. Normas que regulam as atividades das instituições financeiras, portanto, somente pelo fato de a Impugnante ser uma instituição financeira é possível afastar a assertiva do Fisco que culminou com a desconsideração da existência da SNV. Isso porque, por ser instituição financeira, a Impugnante está submetida a regras específicas desde a sua constituição e ao longo do desenvolvimento de suas atividades;

- que o Fisco afirma que “a contabilidade do BANCO SEMEAR S/A está em desacordo com o Plano Contábil das Instituições Financeiras do Sistema Financeiro Nacional – COSIF”. Se essa assertiva fosse verdadeira, caberia ao Banco Central do Brasil e aos Auditores Independentes tomarem as medidas cabíveis contra o descumprimento de normas regulamentadoras. Ocorre que qualquer medida foi adotada conta a Impugnante, pelo simples fato que se trata de mais uma afirmação que não possui qualquer respaldo; ao contrário, o que ocorre na realidade com a Impugnante é que ela obteve parecer favorável da Auditoria Externa para o ano-calendário de 2008, atestando a adequação de seus registros contábeis EM PERFEITA CONFORMIDADE COM O COSIF. (doc. nº 07);

- que das multas impostas à impugnante, portanto o não cabimento da multa de ofício qualificada, a inexistência da comprovação de dolo ou fraude, sendo assim, essa suposta conduta da Impugnante culminou na aplicação, pelo Fisco, da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, §1º da Lei nº 9.430/96;

- que por absurdo, se admitisse o entendimento do Fisco de que os sócios da ora Impugnante constituíram a SNV somente para prestar serviços a ela (Impugnante), com o intuito de reduzir a carga tributária, nem nessa hipótese seria cabível a multa de ofício qualificada de 150%. Essa é a posição do CARF;

- que a impossibilidade de cumulação de penalidades para o mesmo fato é exorbitância das multas aplicadas, ou seja, pela leitura dos dispositivos citados, é indubitável que a Fiscalização fez cumular a aplicação da multa isolada e da multa de ofício sobre a mesma base de cálculo;

- que o caráter confiscatório das penas cumulativamente impostas à Impugnante, sendo assim, não bastasse o fato de que constitui verdadeiro *bis in idem* a cumulação das multas de ofício e isolada sobre a mesma infração (mesma base de cálculo), a ilegalidade da conduta fiscal é reforçada, ainda, pelo fato de que referida cumulação implica patente confisco ao patrimônio da Impugnante.

Na Sessão de Julgamento de 22 de janeiro de 2013, resolvem os membros da 2ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência para sanar uma possível falha ocasionada em função de uma eventual cientificação incompleta do TVF e no intuito de garantir a ampla defesa do contribuinte, requisito fundamental, necessário e indispensável à regular formação do processo administrativo fiscal, proponho o retorno do presente processo à DRF de origem para que seja realizada diligência, exclusivamente para cientificar o contribuinte das folhas faltantes do TVF original (arquivo PDF de fls. 49/51), anexadas aos autos na fase de julgamento, documento de fls. 4630/4632.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 21/01/2014, os membros da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG concluíram pela procedência do lançamento e pela manutenção do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, **quanto a admissibilidade e tempestividade da impugnação**, é de se dizer que o Decreto nº 70.235, de 1972, rege o processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da união (art. 1º). No art. 15 consta que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência;

- que, **quanto ao resumo da lide**, é de se dizer que o presente lançamento da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e respectivo reflexo, a título da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como das respectivas Multas Isoladas pela falta do recolhimento mensal do imposto e da contribuição devidos com base em balancetes de suspensão ou redução;

- que discordando do lançamento, o Contribuinte apresentou argumentos de defesa, onde combateu as infrações ou irregularidades que o Fisco lhe imputou. Nesse sentido, substancialmente, (i) questiona os demonstrativos fiscais de apuração do crédito tributário, (ii) alega que houve interpretação abusiva e equivocada do contrato de prestação de serviços firmado entre o Banco Semear e sua controlada a SNV, (iii) argumenta a impossibilidade de a SNV ser uma “agência mascarada” do Banco Semear e (iv) discorda das multas exigidas de ofício, combatendo a qualificação no percentual de 150%, por inexistência de sonegação ou fraude, aplicada ainda simultaneamente (*bis in idem*) à multa exigida isoladamente pelo falta do recolhimento mensal do imposto e da contribuição devidos com base em balancetes de suspensão ou redução;

- que, **quanto ao IRPJ CSLL, despesas/custos não efetivos omissão de receitas e planejamento tributário**, é de se dizer que conforme pormenorizadamente descrito no TVF e nos demonstrativos fiscais, a presente tributação envolveu um planejamento tributário perpetrado pelo Banco Semear que se valeu de empresa controlada, a SNV, para criar ou majorar artificialmente despesas relacionadas com as suas operações normais vinculadas às atividades pertinentes a uma instituição financeira (p.ex, captação de crédito) e para omitir receitas de serviços prestados indiretamente através da sua controlada, a SNV, a outra empresa do mesmo grupo econômico, a Séculus da Amazônia;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 04/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 01/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que na defesa a Impugnante disse que houve uma interpretação abusiva e equivocada do contrato de prestação de serviços pactuado entre ela e a sua controlada a empresa SNV e que o Fisco desconsiderou que existem, segundo a lei civil, duas pessoas jurídicas distintas, autônomas e independentes entre si, embora possuam o mesmo ou similar quadro societário;

- que as provas carreadas aos autos pela Fiscalização corroboram o procedimento por ela adotado;

- que a lei exige que os custos ou despesas sejam registrados na escrituração contábil da empresa, devendo ser identificadas, quer sob aspectos formais (documentação hábil e idônea, como notas fiscais ou recibos), quer sob aspectos intrínsecos (identificação da operação, efetividade da operação e do respectivo pagamento, identificação do beneficiário, etc.);

- que a glosa de custos/despesas não efetivos, no TVF, os demonstrativos, argumentos e fatos expostos pela Fiscalização evidenciam muito robustamente que houve sim um planejamento tributário abusivo, na medida em que os valores pagos, no período fiscalizado (ano-calendário de 2008), pelo Banco Semear à sua controlada, a empresa SNV, ultrapassaram em muito ao que seria o razoável, acaso houvesse contrato pactuado entre partes independentes entre si;

- que, então, por ser indedutível, na medida em que não correspondiam a efetiva prestação de serviços, foram feitas as glosas dessas despesas, consoante os demonstrativos fiscais contidos no TVF (fls. 4630/4632);

- que, **quanto à omissão de receita apurada**, é de se dizer que no mesmo passo, no bojo do planejamento tributário considerado pela Fiscalização, as receitas de prestação de serviços escrituradas pela SNV, no período fiscalizado, recebidas de outra empresa do mesmo grupo econômico, a Séculus da Amazônia Ind. e Com. S/A, foram tratadas como receitas próprias do Banco Semear, tendo em vista a constatação feita no procedimento fiscal que a SNV nada mais era que o próprio Banco Semear;

- que, **quanto aos demonstrativos de determinação dos valores lançados**, é de se dizer que, no caso vertente, para determinar os valores devidos a título de IRPJ e CSLL, a Fiscalização efetuou os acertos que entendeu cabíveis, consoante devidamente indicado no TVF (fls. 4630/4632);

- que no intuito de reconstituir a verdade material dos fatos, o Fisco deduziu diretamente, nos respectivos anexos dos autos de infração, dos valores apurados de ofício a título de imposto e contribuição social, os correspondentes valores declarados ou pagos pela SNV relativamente aos mencionados tributos (vide fls. 09 e 20);

- que, portanto, não existem reparos a fazer nos demonstrativos fiscais de determinação dos valores lançados;

- que, **quanto ao planejamento tributário**, é de se dizer que resta evidente que restou evidenciado a realização de planejamento tributário, visando suprimir o recolhimento de valores relativos ao IRPJ e à CSLL, por via de criação artificial de despesas, geradas através de simulação, com a aparente ocorrência de prestações de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico;

- que não encontra respaldo na Contabilidade, não sendo possível reconhecer, contabilmente, uma mais-valia de um custo ou despesa quando originada de uma transação entre partes relacionadas. Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução CFC nº 750/1993;

- que, quanto aos princípios legais dos contratos e simulação, é de se dizer que cabe ressaltar alguns princípios básicos que norteiam os negócios jurídicos, os contratos e os seus vícios, à luz do Código Civil Brasileiro, instituído pela Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que entrou em vigor em janeiro de 2003;

- que, em suma, no caso concreto, verifica-se a simulação maliciosa em prejuízo da lei fiscal brasileira, fato esse que dá legalidade a ação do Fisco procedida a bem do interesse público no crédito tributário que deixou ser recolhido pelo Impugnante;

- que por decorrência, o mesmo procedimento adotado para o IRPJ (glosa de custos ou despesas e apuração de omissão de receitas) repercute diretamente na CSLL;

- que, **quanto as multa aplicadas no lançamento**, é de se dizer a base legal das penalidades aplicadas no presente lançamento está prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), “*in verbis*”;

- que as multas isoladas, com base no transcrito art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, no presente lançamento, exigem-se as multas isoladas pela falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, devidos com base em balancetes de suspensão ou redução;

- que, mais ainda, nem mesmo entre os enunciados do CARF e as outras súmulas, para as quais não foi atribuído efeito vinculante, há qualquer um que afaste a aplicação simultânea da multa de ofício proporcional, incidente sobre o imposto ou a contribuição não recolhidos, com a exigida isoladamente, apurada em função das estimativas mensais com base na receita bruta e acréscimos ou balanços de suspensão/redução;

- que as súmulas e enunciados do CARF foram consolidados na Portaria/CARF nº 49, de 1º de dezembro de 2010, DOU de 09 de dezembro de 2010;

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

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

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

- que as demais questões do confisco, a defesa discorre acerca de princípios constitucionais, tais como, Não- Confisco Proporcionalidade e Capacidade Contributiva;

- que, entretanto, vale considerar que o princípio contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco;

- que no caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança dos tributos e das multas de ofício lançados sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e moralidade.

A decisão de Primeira Instância esta consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO COM EMPRESA CONTROLADA.

Reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de planejamento tributário com fraude à lei fiscal, visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, uma vez que o contribuinte se valeu de empresa controlada, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade, pra criar ou majorar artificialmente despesas relacionadas com as suas operações normais e para omitir receitas.

CUSTOS OU DESPESAS EFETIVOS.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

MULTA PROPORCIONAL E EXIGIDA ISOLADAMENTE.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não

recolhidos; e a contribuição apurada em 31 de dezembro, caso não recolhida, acrescida de multa de ofício.

A lei estabelece que, nos lançamentos de ofício, será aplicada multa exigida isoladamente, no percentual de 50%, sobre os valores devidos, e não recolhidos, a título das estimativas mensais, estando o contribuinte sujeito à apuração do lucro real anual, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende-se aos reflexos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 08/02/2014, conforme Termo constante à fl. 4723, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (26/02/2014), o recurso voluntário de fls. 4724/4756, no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que as razões para a reforma da decisão, portanto, como já foi dito, a Fiscalização cometeu equívocos na lavratura do Auto de Infração que não foram adequadamente analisados quando do julgamento da impugnação, mas que, um a um, serão novamente combatidos no presente Recurso Voluntário;

- que, finalmente, o último elemento diz respeito à alegação de ausência de estrutura operacional e autonomia administrativa da SNV (fls. 49). Também nesse ponto não merecem ser aceitas as conclusões da Fiscalização. Esse argumento se desmonta a partir da simples análise das folhas de pagamento da empresa outrora inseridas nos autos, que demonstram a existência de mão-de- obra própria e em montante suficiente para as prestações dos serviços propostos;

- que a impossibilidade de a SNV Serviços e Negócios de Varejo Ltda, ser “agência mascarada” do Banco Semear S.A, normas que regulam as atividades das Instituições Financeiras, ou seja, a afirmação do Fisco de que SNV Serviços e Negócios de Varejo é uma agência filial da Recorrente ainda merece ser analisada sob outro aspecto;

- que caberia ao Banco Central do Brasil e aos Auditores Independentes tomarem as medidas cabíveis contra o descumprimento de normas regulamentadoras. Ocorre que qualquer medida foi adotada contra a Instituição Financeira, pelo simples fato que se trata de mais uma afirmação que não possui qualquer respaldo; ao contrario, o que ocorre na realidade com a Recorrente é que ela obteve parecer favorável da Auditora Externa para o ano-calendário de 2008, atestado a adequação de seus registros contábeis em perfeita conformidade com o COSIF;

- que independentemente dos equívocos cometidos pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração e que fulminam a existência da obrigação principal, nem mesmo as multas impostas à Recorrente merecem ser canceladas;

- que a inexistência da comprovação de dolo ou fraude, como já exaustivamente relatado, os Auditores Fiscais, ao efetuarem o presente lançamento,

desconsideraram a personalidade jurídica da SNV Serviços e Negócios de Varejo Ltda, e entenderam que a Instituição Financeira valeu-se da primeira Empresa para realizar um planejamento tributário abusivo;

- que incabível, a multa de ofício qualificada, no patamar de 150%;
- que da impossibilidade de cumulação de penalidades para o mesmo fato, a exorbitância das multas aplicadas, ou seja, conforme atestado no Termo de Verificação Fiscal (51 a 62), os Auditores responsáveis pela autuação aplicaram a multa isolada sobre os valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa não recolhidos;
- que a fiscalização ao cumular dupla penalidade sobre uma mesma, e suposta infração, ainda que o tenha feito em virtude da viciosa redação dos dispositivos que fundamentaram a punição. Diante disso, e porque a própria lei não permite, com clareza, saber qual das duas punições cumuladas foi equivocadamente imposta, impende afastar aquela que mais onerou o sujeito passivo (a multa de ofício, no caso), sob pena de ofensa direta e literal ao Código Tributário Nacional, art. 112;
- que o caráter confiscatório das penas cumulativamente imposta à Recorrente, não bastasse o fato de que constitui verdadeiro *bis in idem* a cumulação das multas de ofício e isolada sobre a mesma infração (mesma base de cálculo), a ilegalidade da conduta fiscal é reforçada, ainda, pelo fato que referida cumulação implica patente confisco ao patrimônio da Instituição Financeira;
- que é inadmissível que as sanções impostas ao contribuinte pelo não recolhimento de tributos superem o próprio valor do tributo alegadamente não pago (na hipótese, somadas as multas de ofício e isolada, chega-se ao patamar de 200% a incidir sobre o valor do principal), com o que alcançam efetivamente intuito arrecadatório e, mais do que isso, dilapidam o patrimônio do sujeito passivo tido por infrator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator *ad hoc*

Tendo em vista impossibilidade do Conselheiro Paulo Roberto Cortez formalizar a decisão, passo a redigi-la ressaltando que o posicionamento aqui explanado reflete o entendimento do Relator original, expresso na decisão publicada na Ata de Reunião de Julgamento de 24/03/2015.

“O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não arguição de qualquer preliminar.

Cuida o presente lançamento da exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, e respectivo reflexo, a título da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, bem como das respectivas Multas Isoladas pela falta do recolhimento mensal do imposto e da contribuição devidos com base em balancetes de suspensão ou redução.

A tributação decorreu das infrações constatadas no curso do procedimento fiscal, caracterizadas (i) pelas glosas de despesas decorrentes de serviços supostamente prestados por empresa controlada - SNV, pelo Banco Semear ou cujos valores cobrados excedem em muito aos de mercado, ou seja, aqueles cobrados por empresas não ligadas pela prestação dos mesmos serviços; (ii) também as receitas auferidas pela SNV com prestação de serviços à Séculus da Amazônia Ind. e Com. S/A (outra empresa que faz parte do mesmo grupo econômico) foram consideradas no lançamento, como omissão de receitas do Banco Semear. A ação fiscal encontra-se narrada no TVF.

As multas de ofício aplicadas foram qualificadas, no percentual de 150%, com base no art. 957, II, do RIR/1999 (cuja matriz legal é o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996), porque a Fiscalização entendeu que a conduta do recorrente não foi senão a prática de planejamento tributário abusivo, envolvendo a simulação de contrato de terceirização de serviços firmado entre o Banco Semear e a sua controlada a SNV, empresa essa existente apenas no mundo jurídico. Tal conduta (fatos pormenorizadamente descritos no TVF), caracterizou o evidente intuito de fraude, como definido na Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71 a 73.

Discordando do lançamento, o recorrente apresentou argumentos de defesa, onde combateu as infrações ou irregularidades que o Fisco lhe imputou. Nesse sentido, substancialmente, (i) questiona os demonstrativos fiscais de apuração do crédito tributário, (ii) alega que houve interpretação abusiva e equivocada do contrato de prestação de serviços firmado entre o Banco Semear e sua controlada a SNV, (iii) argumenta a impossibilidade de a SNV ser uma “agência mascarada” do Banco Semear e (iv) discorda das multas exigidas de ofício, combatendo a qualificação no percentual de 150%, por inexistência de sonegação ou fraude, aplicada ainda simultaneamente (*bis in idem*) à multa exigida isoladamente pelo falta do recolhimento mensal do imposto e da contribuição devidos com base em balancetes de suspensão ou redução.

O presente voto procederá a análise dos fatos de acordo com a ordem sequencial do lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

1 - IRPJ. CSLL. DESPESAS/CUSTOS NÃO EFETIVOS. OMISSÃO DE RECEITAS. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

No entendimento da autoridade fiscal lançadora, a presente tributação, resultou de um planejamento tributário perpetrado pelo Banco Semear que se valeu de empresa controlada, a SNV, para criar ou majorar artificialmente despesas relacionadas com as suas operações normais vinculadas às atividades pertinentes a uma instituição financeira e para omitir receitas de serviços prestados indiretamente através da sua controlada, a SNV, a outra empresa do mesmo grupo econômico, a Séculus da Amazônia.

Dentre os vários argumentos utilizados pela autoridade fiscal lançadora, salienta-se: (i) “ambas as empresas, Banco Semear e SNV, tem a sua Matriz estabelecida no mesmo endereço; (ii) a SNV pertence aos diretores/administradores do Banco Semear; (iii) a SNV, no ano-calendário fiscalizado, prestou única e exclusivamente serviços ao grupo econômico a que pertence (Banco Semear e Séculus da Amazônia Ind. e Com. S/A); (iv) o tratamento diferenciado conferido a uma empresa controlada (SNV), uma vez que os percentuais de remuneração não foram os mesmos aplicados aos demais correspondentes bancários; (v) o Banco Semear, após devidamente intimado, não comprovou a efetividade dos serviços prestados pela SNV, uma vez que apresentou apenas uma planilha relacionando a produção das operações de crédito realizadas pela SNV, mas sem a devida comprovação de que, “de fato”, foram realizadas pela SNV; (vi) a SNV não dispõe de Alvarás de Licenças para Funcionamento e Localização da maioria das suas filiais (foi apresentada cópia do Alvará de Licença da filial de Londrina-PR); (vii) o Banco Semear cedeu em comodato à SNV o espaço físico das instalações do Banco para sua utilização (da SNV), arcando também com as despesas de IPTU, condomínios e outras; (viii) cedeu ainda à SNV toda a estrutura mobiliária e de equipamento necessária para o seu funcionamento e (ix) a Fiscalização constatou que sistematicamente os documentos do Banco Semear (notas fiscais, contas de água, luz, etc.) era recepcionados e autorizados os respectivos pagamentos por funcionários registrados na SNV.”

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela autoridade lançadora pode ser contestado, evidentemente, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

Da análise das peças processuais, não há dúvidas que o caso em discussão aborda a questão de simulação. Diante desse fato, se faz necessário em primeiro lugar uma abordagem nos tópicos ligados ao assunto (simulação), já que se trata de um assunto polêmico e, por vezes, controvertido.

Os limites da legalidade, desses instrumentos utilizados nos planejamentos tributários, são fundamentadamente contestados sob o argumento que o ato impositivo que deixa de ocorrer por manobras do contribuinte, deve ser tributado, pois a inteligência e a criatividade do planejamento tributário não podem ser ilimitadas, devem sofrer restrições.

Etimologicamente, a palavra simulação significa fingir, negar a verdade, designar algo como um conceito contrário à representação mental de um determinado objeto, uma dissociação entre o real e o aparente.

A simulação é considerada um instituto de Direito Civil e compreende, dessa forma, a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em

lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Para Clóvis Beviláqua, numa visão tradicional, ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.

Defini-se, portanto, negócio simulado como 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.

Heleno Tôrres discorre a cerca da simulação considerando três visões doutrinárias baseadas na doutrina italiana: a declarativista, que conceitua a simulação como uma divergência entre a vontade do conteúdo e a vontade da declaração, tomando a declaração como elemento de identificação formal do negócio e o elemento subjetivo constituído pela vontade do conteúdo; a causalista, na qual a simulação é a divergência entre a intenção prática e a causa típica do negócio jurídico, estando, nesta acepção, o elemento de identificação formal do negócio fundado na causa do respectivo negócio e o elemento subjetivo determinado pela intenção prática; e a voluntarista, para qual a simulação decorre de uma vontade declarada pelas partes, deliberadamente desconforme com a intenção dos sujeitos. Destarte, o autor conclui que a grande dificuldade se concentra mais na definição de negócio jurídico, ou seja, uma tomada de posição prévia sobre o tipo de orientação a respeito da teoria dos negócios jurídicos em geral, do que propriamente na demarcação correta do conceito de simulação.

A simulação *lato sensu*, pode ser dividida em simulação absoluta e relativa, residindo a diferença entre elas no querer, ou não, a realização do ato que aparece, ou de outro ato qualquer.

Na simulação absoluta o ato é inexistente, não entra no mundo jurídico, pois nenhum ato jurídico se teve a intenção de praticar, nem o aparente, nem qualquer outro. Já na simulação relativa existe um ato que aparece, porém não condiz com a real intenção do agente quanto ao seu conteúdo, no todo ou em parte, que se realiza com o intuito de dissimular outro ato cujas consequências jurídicas são as efetivamente desejadas. Desse modo, pode-se observar que existem dois tipos de ato na simulação relativa, o ato simulado, aquele que aparece; e o ato dissimulado àquele que realmente se pretende, mas que não está aparente.

Não tenho dúvidas de que a atividade exercida pelo contribuinte no sentido de buscar o menor ônus tributário possível em sua vida e seus negócios é legítima e conduz à elisão fiscal quando preenchidos os seguintes requisitos:

- a) Anterioridade ao fato gerador. Os atos sejam praticados antes da materialização da hipótese de incidência prevista hipoteticamente em lei;
- b) Licitude dos atos praticados. Os atos praticados sejam lícitos e possíveis e não vedados pelo ordenamento; e,
- c) **Não caracterização de simulação. Os atos praticados sejam reais e não sejam simulados.**

Como assevera com o tradicional brilhantismo Ricardo Mariz de Oliveira (in "Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário", Quartier Latin, p. 200), o terceiro requisito (não caracterização de simulação) é propositalmente redundante, já que está contido no segundo (licitude dos atos).

De fato, a caracterização de simulação implica a ilicitude dos atos praticados, o que resulta no não preenchimento do segundo requisito. A ênfase à simulação, segregando-a em requisito apartado, decorre da circunstância de que experiência indica que na grande maioria dos casos é a sua verificação que conduz à evasão fiscal e à descaracterização dos efeitos fiscais mais vantajosos visados pelo contribuinte.

Voltando à simulação, que é um dos objetos de discussão nos presentes autos, é em sua caracterização que surgem as maiores divergências, embora muitas vezes elas não retem bem explicadas conceitualmente.

Nunca foi tradição de nosso ordenamento a instituição de uma regulação tributária de simulação, permanecendo esta no âmbito do direito privado, embora com possibilidade de utilização na esfera fiscal.

O art. 102 do Código Civil de 1916 (reproduzido sem alterações no art. 167, parágrafo 1º do Código Civil de 2002), vigente à época dos fatos examinados nos presentes autos, assim estabelecia:

Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I — quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem se confere, ou transmitem;

II — quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

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

Todas as hipóteses no dispositivo conduzem a uma divergência entre a vontade real, efetiva, e a vontade declarada por quem pratica o ato. Nesse sentido, as hipóteses dos incisos I (declaração não verdadeira quanto à pessoa a quem se transmite o direito) e III (declaração não verdadeira quanto ao tempo da prática do ato) não deixam de estar contidas naquela mais genérica contida no inciso II, que sintetiza a formulação da simulação como o vício que inquina os atos que não sejam reais por conter declaração ou confissão, condição, ou cláusula não verdadeira.

Tal declaração falsa pode ter por objetivo fingir uma realidade inexistente (simulação absoluta) ou fingir que não existe uma realidade efetivamente existente (simulação relativa ou dissimulação).

E é precisamente neste ponto que residem às grandes divergências práticas de qualificação dos atos na esfera fiscal, muitas vezes envoltas em falsas dicotomias como aquela que trata da prevalência da forma sobre a substância ou vice-versa.

Em matéria fiscal parece haver três aspectos envolvidos na adequada caracterização dos atos simulados pela fiscalização e desconstituição de seus efeitos.

O aspecto relativo à substância dos atos praticados é o que envolve maior carga de subjetivismo, já que tem relação direta com a aferição da existência de uma declaração não verdadeira ou de uma divergência entre a vontade real e a declarada.

Como não há forma de adentrar à psique de quem praticou os atos para aferir com exatidão a existência de tal divergência, mister se faz examinar a exteriorização dos atos para verificar se houve coerência entre as formas de direito privado adotadas e aquilo que efetivamente se praticou e se as partes assumiram todas as consequências e ônus, de toda sorte (jurídico, fiscais, operacionais, negociais, etc.) da forma jurídica adotada.

Não se cuida, com isso, de tributar o ato segundo o resultado econômico por ele perpetrado, no moldes da teoria da interpretação econômica incompatível com o princípio da legalidade, eis que o contribuinte tem o direito de, dentre duas ou mais alternativas juridicamente viáveis para atingir determinado objetivo econômico ou de outra natureza, adotar aquela que seja menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Entretanto, ao escolher uma alternativa, ainda que motivado pelo objetivo de redução da carga tributária, deve o contribuinte assumir todas as consequências e ônus dela decorrentes e deve haver coerência jurídica, no âmbito do direito privado, entre a forma adotada e sua implementação prática, mesmo que referida forma não esteja sendo adotada para o seu fim típico ou tradicional, caracterizando o negócio jurídico indireto, plenamente viável em nosso ordenamento.

Ora, a autoridade fiscal lançadora apontou diversas situações que demonstra claramente de que houve a simulação, entre eles, podemos citar as seguintes: (i) ambas as empresas, Banco Semear e SNV, tem a sua Matriz estabelecida no mesmo endereço; (ii) a SNV pertence aos diretores/administradores do Banco Semear; (iii) a SNV, no ano-calendário fiscalizado, prestou única e exclusivamente serviços ao grupo econômico a que pertence (Banco Semear e Séculus da Amazônia Ind. e Com. S/A); (iv) o tratamento diferenciado conferido a uma empresa controlada (SNV), uma vez que os percentuais de remuneração não foram os mesmos aplicados aos demais correspondentes bancários; (v) o Banco Semear, após devidamente intimado, não comprovou a efetividade dos serviços prestados pela SNV, uma vez que apresentou apenas uma planilha relacionando a produção das operações de crédito realizadas pela SNV, mas sem a devida comprovação de que, “de fato”, foram realizadas pela SNV; (vi) a SNV não dispõe de Alvarás de Licenças para Funcionamento e Localização da maioria das suas filiais (foi apresentada cópia do Alvará de Licença da filial de Londrina-PR); (vii) o Banco Semear cedeu em comodato à SNV o espaço físico das instalações do Banco para sua utilização (da SNV), arcando também com as despesas de IPTU, condomínios e outras; (viii) cedeu ainda à SNV toda a estrutura mobiliária e de equipamento necessária para o seu funcionamento e (ix) a Fiscalização constatou que sistematicamente os documentos do Banco Semear (notas fiscais, contas de água, luz, etc.) era recepcionados e autorizados os respectivos pagamentos por funcionários registrados na SNV.

Assim, não tenho dúvidas de que reveste-se de legalidade a ação do Fisco, sendo cabível o lançamento do imposto que deixou de ser recolhido, uma vez evidenciado robustamente em procedimento fiscal a existência de ações praticadas pelo contribuinte visando diminuir ou suprimir o recolhimento do imposto de renda, uma vez que o contribuinte se valeu de empresa controlada, gerada formalmente, com a aparente ocorrência de sociedade, para criar ou majorar artificialmente despesas relacionadas com as suas operações normais e para omitir receitas

1.1 – GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS NÃO EFETIVOS.

Alega a autoridade fiscal lançadora que buscando chegar à proximidade possível da verdade material dos fatos, simultaneamente a não aceitação da dedutibilidade das despesas com serviços prestados pela SNV, empresa controlada do Banco Semear, sem qualquer estrutura operacional e autonomia administrativa, trouxemos ao resultado do Banco a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2004

Autenticado digitalmente em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 01/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dedutibilidade de todas as despesas operacionais escrituradas pela mesma (grupo contábil 8.1, que inclui além das despesas administrativas as despesas de ISS, COFINS e PIS), chegando ao resultado tributável (glosas de despesas) de R\$ 1.927.882,90.

É certo de que a lei, não podendo prever uma a uma as inumeráveis atividades e espécies de gastos da empresa, parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções para o cálculo do lucro tributável, que consistem: (1) na não dedutibilidade, ou (2) na limitação do valor dedutível, ou (3) na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições. Excepcionalmente, há dispositivos relativos (1) ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou (2) à opção para levar custos à despesa, ou (3) à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de custos e despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se um custo ou despesa é dedutível, consiste no seguinte:

- verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma;
- se existir, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico;
- se não existir, os custos serão dedutíveis, observadas a sua distinção com o ativo permanente, circulante e realizável;

Se não existir, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

1ª - Os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;

2ª - Serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;

3ª - Serem comprovadas e escrituradas;

4ª - Serem debitadas no período-base competente.

Indubitavelmente, as regras dois e três oferecem as maiores dificuldades de análise. Deveras, à primeira vista, parece que o conceito de necessidade, por ser oposto ao de mera liberalidade, seria definido por critérios puramente subjetivos. Todavia, não é assim: ele deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. Portanto, consequência direta do confronto entre duas situações de fato: gastos *versus* receitas. A comprovação, por seu turno, resulta de outros fatores: primeiro, a contabilização há que estar respaldada na plena identificação da despesa tanto no seu aspecto formal, mediante faturas, notas fiscais, recibos, etc., como no aspecto intrínseco, com a identificação da operação, quantidade, valor, partes envolvidas, etc.; segundo, há de haver prova plena da efetividade da prestação do serviço ou da entrega do bem.

Assim, é de se observar de que as despesas escrituradas, para serem dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentação hábil e idônea, cuja apresentação é obrigação da contribuinte, sendo que a sua inobservância sujeita a empresa à glosa dos valores não comprovados na determinação do lucro tributável.

É de se ressaltar, que todos os encargos necessários à atividade da empresa e à sua manutenção, que não fazem parte do custo, classificam-se como despesas operacionais. Para apuração do lucro operacional deduz-se das receitas, além dos custos, as despesas administrativas, despesas com vendas, despesas financeiras e demais despesas operacionais.

A dedutibilidade de despesa está condicionada que a mesma seja operacional, isto é, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não deve o Fisco, portanto, desconsiderar as despesas que atendam às condições de operacionalidade que se caracterizam pela necessidade e pertinência com a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente.

De acordo o regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) são despesas operacionais e encargos:

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

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

(...)

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

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

(...)

Art. 299. São despesas operacionais as despesas não computas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Fica evidente da análise do dispositivo supra transcrito que para que uma despesa seja considerada dedutível, para fins de Imposto de Renda da pessoa Jurídica, que ela não pode ser custo e tem que ser necessária à atividade da empresa e usual ou normal do tipo de operação desempenhada.

Tais regramentos são claros e suficientes para que uma pessoa jurídica saiba exatamente que despesa pode deduzir. Afinal, cada empresa tem pleno domínio das despesas necessárias e usuais a sua atividade.

Por outro lado, observa-se que mesmo com todo esforço administrativo, doutrinário e jurisprudencial, os questionamentos e discussões sobre o assunto se mantêm até hoje. Ainda mais com a constante e intensa diversificação da atividade produtiva das empresas que cada vez incorrem nas diferentes despesas para dar conta do seu funcionamento. No entanto, independentemente das situações se faz necessário que a fiscalização leve em consideração a diretriz objetiva da legislação do IRPJ e o funcionamento de tal imposto com base nos parâmetros constitucionais, e não as possíveis acepções que o termo despesas necessárias e usuais possa vir a ter nos mais variados contextos.

É de se ressaltar, da mesma forma, que por período-base competente entende-se aquele em que a despesa ocorreu juridicamente, ou seja, ela passou a ser devida legal ou contratualmente. Este requisito determina, portanto, que a despesa seja reconhecida na contabilidade da empresa no momento em que ocorreu independentemente de já ter sido efetivamente paga ou não.

Não há dúvidas de que além da escrituração, é imprescindível, para fins de dedutibilidade, que a pessoa jurídica comprove que a despesa realmente ocorreu e que ela se refere a uma atividade necessária e usual da empresa.

A legislação que trata sobre o IRPJ, em especial a Lei nº 4.506, de 1964 – que serviu de base para o disposto no art. 299 do RIR/1999 em si, é clara e inequívoca ao determinar que as despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e usuais no tipo de operações da empresa. Não existe nesses diplomas legais qualquer tipo de enumeração, listagem, exemplificação de quais despesas podem ser consideradas necessárias. Ou seja, em última análise, não há restrições pré-determinadas relacionadas às especificidades das despesas na qual cada pessoa jurídica possa vir a incorrer.

As despesas utilizadas na apuração do resultado devem ser comprovadas pela apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem sua efetividade.

Ora, o grupo econômico formado pelo Banco Semear e a SNV não se constitui de partes independentes entre si. Mas ao revés, enquadram-se no conceito legal de pessoas jurídicas ligadas, na medida em que essas empresas possuem praticamente o mesmo quadro societário, na qualidade de acionistas ou sócios.

Enfim, a dedutibilidade dos dispêndios realizados a título de custos e despesas operacionais requer a prova documental, hábil e idônea, das respectivas operações, da efetividade, da normalidade e da necessidade às atividades da empresa ou à respectiva fonte produtora.

Resta claro, nos autos do processo, que são despesas não dedutíveis na base de cálculo dos tributos, na medida em que não corresponde a efetiva prestação de serviços.

1.2 – DA OMISSÃO DE RECEITA APURADA.

Alega a autoridade fiscal lançadora que dos R\$ 9.023.774,90 declarados e escriturados pela SNV a título de Receita Bruta R\$ 7.760.274,90 foram pagos pelo BANCO SEMEAR e o saldo restante foi pago por outra empresa do grupo denominada Séculus da Amazônia Ind. e Com S/A. O que constata que a SNV prestou serviços no ano-calendário fiscalizado única e exclusivamente ao grupo econômico a que pertence, não tendo prospectado clientes no mercado. Como concluiu-se que a SNV nada mais é do que o próprio Banco Semear, destarte fica claro que os serviços prestados à Seculus da Amazônia foram efetivamente prestados pelo Banco Semear, o que enseja o lançamento dessa receita de prestação de serviços e demais receitas operacionais na qualidade de receita omitida na escrituração do Banco Semear no ano-calendário de 2008, nos termos do art. 288 do RIR/1999 (Lei 9.249, de 1995).

Como já dito, anteriormente, neste voto, restou demonstrado que de fato que a empresa SNV nada mais é do que o próprio Banco Semear (recorrente). Razão pela qual as receitas de prestação de serviços escrituradas pela SNV, no período fiscalizado, recebidas de outra empresa do mesmo grupo econômico, a Séculus da Amazônia Ind. e Com. S/A, devem ser tratadas como receitas próprias do Banco Semear.”

2 - DA MULTA QUALIFICADA APLICADA

Quanto à multa qualificada, entendo que os argumentos de defesa apresentados, quanto à inexistência da comprovação de dolo ou fraude, não são suficientes para inquinar o lançamento. Adoto aqui os fundamentos da decisão recorrida para manter a autuação.

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

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

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

*(i) **sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente;*

*(ii) **fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento;*

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

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

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

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

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

3 – DAS MULTAS ISOLADAS APLICADAS

“No que diz respeito a aplicação das multas de ofício de isoladas em razão da falta de recolhimento do IRPJ e CSLL por estimativa o recorrente alega não poderiam ser aplicadas, concomitantemente, a multa de ofício prevista nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a multa isolada, de que trata a alínea “b” do inciso II do art. 44 da mesma Lei. Afirma, em suma, que as referidas multas possuem a mesma base de cálculo e incidem sobre a mesma materialidade, razão por que a sua aplicação simultânea caracteriza um *bis in idem*.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária. Sendo correto que o contribuinte não poderá ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Enfim, o recorrente alega que as multas isoladas aplicadas são improcedentes tendo em vista que no final do exercício a empresa pode apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento do IRPJ e CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo o contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

Como visto, o cerne da questão consiste em perquirir se é legítima, ou não a aplicação concomitante da multa de ofício prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, atual art. 44, § 1º, da mesma Lei, com a multa isolada de que trata o art. 44, § 1º, inciso IV, atual art. 44, inciso II, alínea “b”, ambos da mesma Lei.

A decisão recorrida manteve a incidência da multa aplicada isoladamente sobre a falta de recolhimento por estimativa do IRPJ e CSLL, sobre as diferenças apuradas de ofício pela fiscalização.

Encontra-se consolidado na maioria das câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta sobre mesma base de cálculo, das multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430, de 1996, com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, § 1º, IV) prevista para aplicação isoladamente do tributo

Ora, da simples leitura do entendimento aplicado, se vê que a impossibilidade de se aplicar multa de ofício com multa isolada sobre mesma base de cálculo é matéria pacificada nesta Corte. Isto porque, cediço que o interesse do Estado é arrecadar o tributo que lhe é devido, não punir indevidamente os administrados.

Frise-se: não podem ser aplicadas duas penalidades pecuniárias sobre a mesma base para lançamento. Isto porque, em atenção ao princípio da estrita - legalidade, norteador da Administração Pública, a Autoridade Fiscal somente pode fazer ou deixar de fazer aquilo que estiver expressamente previsto na legislação. Sendo assim, ausente qualquer previsão legal no sentido de permitir a cumulatividade de multas, impossível a referida concomitância, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração, em evidente detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

O disposto no inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos estabelecia sanção que deveria ser aplicada na hipótese do sujeito passivo não promover o recolhimento mensal das antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social. Para que incida, a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Examinando-se o conteúdo prescritivo dos textos legais acima transcritos, resta evidente que o *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que a multa seja calculada "*sobre a totalidade ou diferença de tributo*". Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no § 1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre o mesmo ato infracional, qual seja o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito.

Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

Deste modo, a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas concomitantemente na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada, porquanto estar-se-ia aplicando duas penalidades para ilícitos materialmente ligados, de forma que um (falta de recolhimento do imposto anual devido no ajuste) é consequência natural do outro (falta de recolhimento dos valores estimados devidos mensalmente), e não são verificáveis de forma concomitante em sua realidade fática.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado (recolhimento através de estimativas).

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

(...)

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

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

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade fiscal lançadora reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor do IRPJ e da CSLL que deveriam ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício.

Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR

ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001.

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido.

Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR

ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ E CSLL

Exercício: 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Acórdão CSRF nº 9101-001.358, de 16/06/2002

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. INDEVIDO BIS IN IDEM. AFASTAMENTO DA MULTA ISOLADA.

Não se concebe a aplicação simultânea da multa isolada (fundamentada na falta de recolhimento por estimativa) e multa de ofício (baseada na falta de recolhimento de IRPJ) porque implica em dupla punição sobre o mesmo fato: a falta de recolhimento do IRPJ.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011

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

Autenticado digitalmente em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 09/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 10/06/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 01/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

No caso, tem razão o recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Ademais, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que também assiste razão ao recorrente, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto em cada mês,

determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

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

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

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

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

[...]

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

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

Art. 35 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.

[...]

§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-

calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido, efetivamente, devidos nos períodos.

Logo, embora o recorrente não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o anos-calendário questionado, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

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

4 – DO CONFISCO

Sem razão a alegação do recorrente que o lançamento na forma que foi efetuado caracterizaria um verdadeiro confisco de renda. Senão vejamos.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos/receitas tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

5 – DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência e a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir as irregularidades apuradas, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as multas isoladas aplicadas.

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator *ad hoc*