



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720326/2019-17
ACÓRDÃO	1401-007.563 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EXCIM IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

APLICAÇÃO DO ART. 114, §12, I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EVASIVO. Devem ser avaliados pela Autoridade Fiscal os efeitos tributários decorrentes de operações que, isolada ou conjuntamente analisadas, revelam um planejamento tributário evasivo, não oponível ao fisco, visando essencialmente evitar o pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%. Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

FUNDAMENTOS QUANTO À INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA. Irresignações quanto à inconstitucionalidade não podem ser conhecidas por este órgão julgador, pela vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e Súmula CARF nº 2. Não conhecimento do recurso nessa parte.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

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

Recurso Voluntário parcialmente conhecido e, na parte conhecida, parcialmente provido.

Redução, de ofício, da multa qualificada de 150% para 100%.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2016

Reflexos e decorrentes do lançamento de IRPJ. Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso. CSLL. PIS. COFINS.

Recurso Voluntário parcialmente conhecido e, na parte conhecida, parcialmente provido.

Redução, de ofício, da multa qualificada de 150% para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte em que conhecido, reduzir, de ofício, a multa qualificada de 150% para 100%, conforme o disposto no art. 8º da Lei nº 14.689/2023. Por maioria de votos (i) negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da autuação; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe davam provimento; (ii) dar provimento ao recurso dos Srs. JACQUES STERN, JONATAN JAYME FURMANOVICH e CARLOS ROBERTO DOS SANTOS DOMINGOS para afastar a responsabilidade solidária atribuída aos mesmos; vencidos os Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza e Ricardo Pezzuto Rufino

(suplente convocado). Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tocante à multa isolada incidente sobre o pagamento a menor de estimativas. Vencidos os Conselheiros Andressa Paula Senna Lisias, Daniel Ribeiro Silva e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin que lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Sala de Sessões, em 20 de agosto de 2025.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Conselheiros Fernando Augusto Carvalho de Souza, Daniel Ribeiro Silva, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente ao ano-calendário de 2016, com imposição de multa de ofício qualificada (150%), lavrados contra a ora Recorrente para a exigência dos tributos devidos.

A exigência, em relação a todos os tributos (e-fls. 1131/1175), deu-se em função de suposta omissão de receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas de empréstimos contraídos junto ao Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo – Bandes, referentes a operações contratadas no âmbito do Fundo para Desenvolvimento das Atividades Portuárias – Fundap.

Houve, ademais, imposição de multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ sobre a base estimada.

Além de que foi imputada a responsabilidade tributária às seguintes pessoas físicas e jurídicas:

- **JACQUES STERN** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Jacques Stern a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

- **JONATAN JAYME FURMANOVICH** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Jonatan Jayme Furmanovich a responsabilidade

solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo nº período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

- **CARLOS ROBERTO DOS SANTOS DOMINGOS** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Carlos Roberto dos Santos Domingos a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

O sujeito passivo e os responsáveis solidários, ora Recorrentes, apresentaram Impugnações em face dos lançamentos (conforme e-fls. 1200/1229, 1279/1320, 1321/1362 e 1363/1411).

Não existe controvérsia quanto à natureza jurídica de receita financeira dos valores questionados (fato incontroverso como atestado pela própria Fiscalização no Relatório Fiscal), mas a D. Autoridade entende que parte do deságio não foi reconhecida como receita financeira. Veja-se:

‘Receitas Financeiras – Liquidações Antecipadas de Contratos relativos a Financiamentos Fundap

18. No decorrer do ano de 2016 a EXCIM liquidou antecipadamente, com deságio, através de pessoas ligadas à empresa, 12 (doze) contratos relativos a financiamentos contraídos junto ao Bandes no âmbito do Fundap, no montante de R\$ 15.025.564,03 (somatório dos valores atualizados dos contratos quando das respectivas liquidações), como discriminado na tabela abaixo:

[...]

19. Com relação aos arrematantes, pessoas ligadas à empresa, cumpre-nos os seguintes esclarecimentos.

19.1 A EXCIM, sociedade anônima de capital fechado, tinha, no período, como acionistas o Sr. Jacques Stern e a empresa Badimtex Participações Ltda, CNPJ 17.211.694/0001-09, cada um possuindo, respectivamente, 1% e 99% das ações. Posteriormente, a partir de 20/11/2017, o quadro acionário passa a ser representado pelas empresas Unite Holding S/A, CNPJ 27.137.947/001-03, e BADIMTEX, cada uma possuindo, respectivamente, 1% e 99% das ações 19.1.1 A UNITE é presidida pelo Sr. Jonathan Stern, tem como diretor o Sr. Wolfgang Stern, e como conselheiro o Sr. Jacques Stern.

19.1.2 A BADIMTEX, por sua vez, tem como sócios o Sr. Jacques Stern e a UNITE, com 99,99% e 0,01%, respectivamente, do capital social.

19.2 O Sr. Wolfgang Stern é pai do Sr. Jacques Stern e, no período, não participava da administração da EXCIM; embora, como vimos, seja diretor da UNITE, que por sua vez é acionista da EXCIM.

19.3 O Sr. Jonathan Stern é filho do Sr. Jacques Stern e, no período, também não participava da administração da EXCIM. Atualmente, entretanto, desde 14/12/2017, atua como diretor da empresa.

19.4 O Sr. Jonatan Jayme Furmanovich, desde 08/12/2006, atua como diretor da EXCIM, e não possui relação de parentesco com o Sr. Jacques Stern.

20. Como se observa, **todos os arrematantes são pessoas ligadas, direta ou indiretamente, à EXCIM; situando-se o Sr. Jacques Stern no núcleo das estruturas familiar e corporativa.**

21. **Todos os contratos foram liquidados com 90% de deságio**, como pode ser observado na tabela abaixo.

[...]

22. Desse modo, a EXCIM, no período, obteve R\$ 13.523.007,61 de desconto (ou deságio)

na liquidação antecipada dos contratos.

23. Quanto à natureza jurídica desse deságio, não há divergência entre o contribuinte e a Fazenda Pública. Trata-se de receitas financeiras, nos termos do art. 373 do Decreto nº 3.000, de 1999, e, posteriormente, art. 397 do Decreto 9.580, de 2018.

23.1 O próprio contribuinte contabilizou, ainda que parcialmente (fato que iremos explicar mais detalhadamente adiante), os referidos descontos como receitas financeiras, nomeando-os como “Ganhos Auferidos em Leilões Fundap” (conta de Resultados; 712006).

23.2 Além disso, instado a manifestar-se, esclareceu “que a empresa, em verdade, reconhece em conta de resultado a receita financeira objeto das liquidações antecipadas dos contratos” (resposta formulada no dia 19/06/2019, documento anexo ao processo).

24. Mas, embora não houvesse dúvida sobre a natureza jurídica do deságio, reconhecidamente uma receita financeira, o contribuinte, no período, lançou contabilmente em conta de resultados (e, portanto, ofereceu à tributação) apenas uma pequena fração do total auferido; mais precisamente R\$ 611.610,84, ou 4,52%. Não foram reconhecidas no período receitas financeiras no montante de R\$ 12.911.396,77, como pode ser observado na tabela abaixo [...]

25. Nesse ponto é importante registrar que o foco da análise aqui é a receita financeira expressa nos deságios registrados quando das liquidações antecipadas dos contratos. O critério temporal da regra matriz de incidência, que define o momento do surgimento da obrigação tributária, situa-se, portanto, no caso em tela, nas datas dos leilões dos lotes representativos das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes.

25.1 Nesse caso específico, não é relevante a data da concessão do financiamento, tampouco as características próprias do financiamento, que como sabemos, vincula-se à atração de empresas mediante estímulos econômicos. A incidência tributária é sobre a receita financeira auferida quando da liquidação antecipada dos contratos; evidentemente não sobre os recursos dos financiamentos liberados pelo Bandes. Tanto é verdade que se não houvesse as liquidações antecipadas dos contratos, ou se as liquidações antecipadas tivessem ocorrido sem deságio, não se materializariam as receitas financeiras e, portanto, não haveria incidência tributária.

26. Esclarecido este ponto, resta-nos então enfrentar a questão da liquidação da dívida contraída junto ao Bandes por pessoas ligadas à empresa, não pela própria empresa; o que poderia sugerir que a receita financeira fora auferida por essas pessoas ligadas à empresa, não pela própria EXCIM.

27. Para introduzir a questão, é importante esclarecer, ainda que sinteticamente, como a empresa estruturou contabilmente a operação.

27.1 Na contratação do financiamento junto ao Bandes:

D – Ativo 111217 Entradas - Bancos

C – Passivo 222000 Bandes - Fundap 27.2

Quando as pessoas ligadas à empresa, mediante participação nos leilões promovidos pelo Bandes, arremataram os lotes representativos da dívida:

D – Passivo 222000 Bandes - Fundap

C – Passivo 222100 Débito de Pessoas Ligadas - Leilões

27.3 Quando a empresa, ao amortizar parcialmente a dívida transferida contabilmente do Bandes às pessoas ligadas, promoveu o reconhecimento de parte das receitas financeiras:

D – Passivo 222100 Débito de Pessoas Ligadas - Leilões

C – Resultados 712006 Ganho Auferido em Leilão Fundap

28. Como se observa, à medida que os lotes representativos da dívida da empresa junto ao Bandes iam sendo arrematados por pessoas ligadas, a obrigação, originalmente registrada a crédito na conta do passivo “Bandes – Fundap”, era debitada, com contrapartida, a crédito, nº passivo, na conta “débitos de pessoas ligadas – leilões”. Ou seja, no momento da liquidação da dívida com deságio, era registrada apenas a mudança do credor junto à empresa (“deslocada” a dívida do Bandes às pessoas ligadas), sem registro de receita financeira; impedindo ou retardando, desse modo, ainda que apenas contabilmente, o surgimento da obrigação tributária.

Só posteriormente, de modo discricionário, quando dos repasses de recursos às pessoas ligadas (a título de quitação da dívida assumida com esses credores em substituição ao Bandes), parte da receita financeira era reconhecida contabilmente e lançada a resultados.

28.1 Importante acrescentar que a dívida assumida pela empresa com as pessoas ligadas (em substituição à obrigação originalmente contratada com o Bandes) acumulava-se na conta “débitos com pessoas ligadas”, sendo apenas reduzida com repasses pontuais, esporádicos (como pode ser observado nos lançamentos contábeis em documento anexo ao processo). **Não foram formalizados (entre a EXCIM e as pessoas ligadas) contratos formais, nem estabelecidas regras expressas para a remuneração do capital ou a definição de prazos ou condições de pagamento.**

29. Questionado sobre o motivo de as dívidas contraídas junto ao Bandes terem sido quitadas por pessoas ligadas, e não pela própria empresa, respondeu o contribuinte “que é parte da estratégia de negócios da empresa não se descapitalizar na participação dos leilões públicos, realizando as negociações pontuais no ato de cada liquidação junto ao arrematante, de acordo com os interesses dos contratantes. O resultado de cada negociação constitui receita financeira da empresa, efetivamente contabilizada e oferecida à tributação. A cessão dos direitos decorrentes dos contratos de financiamento celebrados pelo BANDES no âmbito do FUNDAP não modifica as condições estipuladas no contrato original. Todavia, há a possibilidade de que cada contrato seja renegociado com o arrematante. Esse procedimento possibilita melhores condições financeiras para ambas as partes oriundas da antecipação da quitação de cada dívida” (resposta formulada no dia 19/06/2019, anexa ao processo).

30. À resposta, cumpre-nos alguns esclarecimentos.

30.1 Primeiro, afirma o contribuinte que a utilização de pessoas ligadas para a quitação de suas dívidas junto ao Bandes é parte de sua “estratégia de negócios” para “não se descapitalizar”.

É fato que não cabe à Fazenda Pública interferir na estratégia de negócios do contribuinte; que é sua, exclusivamente, a decisão sobre a liquidação antecipada da dívida contraída no âmbito do Fundap; e que, como sabemos, não há restrições legais à participação de terceiros nos leilões promovidos pelo Bandes. Mas é fato também que o deságio obtido na liquidação antecipada da dívida, ainda que promovida indiretamente, por meio de terceiros, consubstancia-se em receita financeira da empresa (como veremos mais detalhadamente adiante neste relatório, no tópico “planejamento tributário evasivo”), e deve ser submetida às regras de incidência tributária (entre as quais o critério temporal, que define o surgimento da obrigação tributária no momento do leilão dos lotes representativos da dívida).

30.1.1 Além disso, quanto ao alegado objetivo de “não se descapitalizar”, o que se observou no caso concreto foi exatamente o contrário. Os valores transferidos da conta “bancos” para as pessoas ligadas à empresa (para amortização de parte da obrigação relativa às dívidas “transferidas” contabilmente do Bandes para essas pessoas ligadas; contemplando apenas os contratos cujos lotes representativos das dívidas foram arrematados no período) foram muito superiores ao desembolso que a empresa teria se tivesse, em nome próprio, liquidado antecipadamente a dívida diretamente com o Bandes. Como registramos anteriormente, com relação aos contratos que estamos nos referindo neste relatório, foram desembolsadas pelas pessoas ligadas, para a quitação antecipada da dívida da empresa junto ao Bandes, o montante de R\$ 1.502.556,42. No mesmo período, em relação aos mesmos contratos, foram efetuadas transferências bancárias da empresa para essas pessoas ligadas, no montante R\$ 5.089.652,23, como pode ser observado na conta “débito de pessoas ligadas – leilões” (documento anexo ao processo).

30.2 Em seguida, afirma o contribuinte que “o resultado de cada negociação constitui receita financeira da empresa, efetivamente contabilizada e oferecida à tributação”. Ou seja, afirma expressamente o próprio contribuinte que o deságio auferido nas liquidações das obrigações “constitui receita financeira da empresa” (grifei); ainda que os lotes representativos da dívida tivessem sido arrematados por terceiros, pessoas ligadas à empresa. Mas complementa, equivocadamente, que a receita financeira fora “efetivamente contabilizada e oferecida à tributação”. Ora, como demonstramos, apenas pequena parcela da receita financeira auferida quando dos leilões dos lotes representativos da dívida, foi efetivamente registrada contabilmente em contas de resultados e submetida à incidência tributária no período; mais precisamente R\$ 611.610,84, ou 4,52%,

como pode ser verificado na conta “ganho auferido leilão Fundap” (documento anexo ao processo).

30.3 Na parte final da resposta, conclui o contribuinte que “a cessão dos direitos decorrentes dos contratos de financiamento celebrados (...) não modifica as condições estipuladas no contrato original”; que “há a possibilidade de que cada contrato seja renegociado com o arrematante”; e que tal “procedimento possibilita melhores condições financeiras para ambas as partes oriundas da antecipação da quitação de cada dívida”. De fato, do modo como foi estruturada a operação, houve ganhos inequívocos para as pessoas ligadas à empresa e para o próprio contribuinte; mas é inegável também que parte expressiva desses ganhos ocorreu em prejuízo da Fazenda Pública, num contexto de planejamento tributário evasivo [...].”

Para fins de economia processual, encampo e adoto parte do relatório da DRJ que resume e consolida as razões de defesa de cada Impugnação apresentada:

“Impugnação Excim

A contribuinte apresentou impugnação em 28/11/2019 (fls. 1.200 a 1.229), alegando o seguinte:

- Que a presente autuação versa sobre suposta ausência de reconhecimento de parte das receitas financeiras auferidas na liquidação antecipada de empréstimos contraídos junto ao Bandes, referentes a operações contratadas no âmbito do Fundap;
- Que o agente fiscal, para chegar a tal conclusão, afirmou que a Excim liquidou antecipadamente, com deságio, através de pessoas ligadas à empresa, 12 contratos relativos ao financiamento em questão;
- Porém, informa que quem efetuou a liquidação antecipada dos ditos contratos, junto ao Bandes, não foi a Excim, mas, sim, as pessoas físicas arrematantes, que ao procederem assim, substituíram o Bandes na relação contratual, tornando-se os novos credores, perante a Excim, do valor total de cada contrato arrematado, o que não encontra qualquer vedação legal, de acordo com o que foi explanado no próprio relatório fiscal;
- A fiscalização afirma que a Excim, no período fiscalizado, obteve R\$ 13.523.007,61 de desconto (ou deságio) na liquidação antecipada dos contratos nos leilões, o que, com a devida vênia, também não procede, sobretudo porque, conforme a sistemática legal, a Excim permaneceu devedora, junto aos arrematantes, dos valores integrais originariamente contratados junto ao Bandes;

- Certo é que até a arrematação dos leilões pelas pessoas físicas citadas nenhuma alteração no contrato original ocorreu em relação ao valor devido pela Excim. A única mudança que ocorreu foi atinente aos novos credores que substituíram o Bandes;
- Que em respostas aos Termos de Intimação Fiscal, datados de 20/05/2019 e de 30/07/2019, detalhou a sistemática do FUNDAP, bem como sua contabilização, anexando a documentação comprobatória de suas razões, a qual instrui os presentes autos, contudo o agente fiscal lançou mão de um entendimento jurídico equivocado ao analisar os documentos apresentados;
- A fiscalização teria se equivocado ao salientar que as receitas financeiras foram contabilizadas de forma parcial, e o motivo de tal equívoco tem origem no momento do reconhecimento de tal “ganho” por parte da impugnante, que, segundo o entender fiscal, seria nas “datas dos leilões”;
- Desconsidera a fiscalização que, nas datas dos leilões arrematados por terceiros, não ocorreu a liquidação antecipada do crédito em favor da impugnante, mas, sim, junto ao Bandes (então credor);
- As pessoas físicas citadas no relatório fiscal (terceiros arrematantes) ao resgatarem os débitos de financiamento da impugnante nos leilões promovidos pelo Bandes, acabam por substituir tal instituição bancária na relação contratual, tornando-se os novos credores perante a Excim, do valor total de cada leilão arrematado;
- A dívida que a empresa tinha com o Bandes/FUNDAP foi transferida/deslocada, integralmente, para tais arrematantes. Daí o descabimento da afirmação fiscal de que a impugnante teria auferido receita financeira nas datas dos leilões;
- Tanto é assim que em relação aos leilões/contratos de números 188/174, 189/175, 192/178, 194/180, 195/181 e 199/185 nos lançamentos contábeis da impugnante, encontra-se o saldo a pagar ao arrematante em valor correspondente ao do leilão;
- Tomando como exemplo outro leilão/contrato, o de nº 198/184, verifica-se que o mesmo foi objeto de negociação entre a empresa e arrematante, sendo que parte do valor negociado foi pago no exercício de 2016, tendo como receita financeira sido proporcionalmente reconhecida (R\$ 66.127,99, conforme tabela do item 24 do relatório fiscal) e a quitação do valor remanescente ocorreu no exercício de 2017;
- O que se vê é que, a receita financeira é reconhecida pela impugnante no momento de pagamento do valor negociado, posteriormente, com o arrematante (seu novo credor), e, não, nas datas dos leilões arrematados, o que está em absoluta consonância com o artigo 373 do RIR, que menciona, expressamente, que a receita financeira traduz-se nos “ganhos” pelo contribuinte;

- Portanto, não há que se falar em acréscimo patrimonial em favor da impugnante na data dos leilões e, conseqüentemente, em fato gerador do Imposto de Renda e seus reflexos naquela ocasião;
- Não há disponibilidade econômica ou jurídica, sendo que esta ocorre quando o direito encontra-se definitivamente incorporado ao patrimônio da pessoa física ou jurídica, o que, como visto, não se dá em relação à impugnante quando do arremate do leilão por um terceiro;
- As receitas variáveis que dependem de evento futuro (in casu, a negociação com o arrematante) deverão ser escrituradas no período-base de sua disponibilidade jurídica, conforme dispõe o art. 116 do CTN. Mesmo entendimento observa-se no Parecer Normativo CST nº 11/1976;
- Antes da negociação com os arrematantes (evento futuro e absolutamente aleatório), não há que se falar em certeza e liquidez suficientes à configuração do fato gerador do IRPJ. Não tem como precisar quando e quanto vai ser pago pela impugnante aos arrematantes;
- Em negociações realizadas entre a impugnante e seus credores (arrematantes), em períodos anteriores, os valores negociados variaram entre 10% e 85% do crédito arrematado, pagos em datas absolutamente aleatórias (documentos anexos);
- A par das razões acima expendidas, as quais já conduzem ao cancelamento do auto de infração impugnado, também se cumpre rechaçar o entendimento fiscal de que teria sido praticado um “Planejamento Tributário Evasivo” pela impugnante e seus administradores, o que, inclusive, ensejou a atribuição da responsabilidade solidária dos mesmos, sendo-lhes direcionada a cobrança dos referidos créditos tributários;
- A própria autoridade fiscal não questiona a validade jurídica da participação das pessoas físicas, ligadas ou não à empresa, nos leilões promovidos pelo Bandes. Nem tampouco o deságio;
- Contudo, inusitadamente, afirma que a arrematação da dívida pelas pessoas físicas ligadas à empresa, apesar de formalmente legal e válida no âmbito fundap/Bandes, constitui-se, para fins tributários, em ato simulado, sem propósito negocial;
- A um só tempo, a fiscalização considera a operação legal e ilegal;
- Em homenagem à segurança jurídica (e por questão de lógica), uma condição de legalidade, necessariamente, exclui a outra de ilegalidade e vice-versa;
- Aduz que o propósito negocial, in casu, está revelado na própria permissão legal (expressa), para que a operação realizada pela impugnante se desse nos contornos em que se deu;
- Que a operação realizada ao abrigo do Fundap deve ser analisada de forma global, considerando todas as suas nuances particulares de benefícios tanto para o ente federativo, quanto para os contribuintes;

- Referido incentivo ocorre não apenas por meio da concessão de financiamento, mas também pelo diferimento do prazo para o pagamento do ICMS pela impugnante, aspectos que são absolutamente atrativos sob o enfoque empresarial;
- Certo é que a impugnante possui vários motivos extrafiscais para operar ao abrigo do Fundap, visando maximizar o seu lucro, sempre observando a legislação de regência;
- A fiscalização esquece do fato de que as pessoas físicas arrematantes também estão sujeitas a tributação. Assim, tanto a pessoa jurídica como as pessoas físicas tiveram os respectivos ganhos devidamente tributados;
- Diante desse cenário, não há como prosperar o entendimento fiscal de que teria ocorrido prejuízo à Fazenda pública;
- Também não há como falar em ato simulado ou intuito doloso da impugnante e de seus administradores se suas práticas observaram, em tudo, a lei (em sua aplicação literal);
- Ainda que não houvesse o propósito negocial, cumpre-se salientar que a legislação pátria não o estabelece como requisito para o planejamento tributário ser considerado lícito, conforme parágrafo único do artigo 116 do CTN;
- Quanto a qualificação da multa de ofício, informa que o Agente fiscal possui um conceito equivocado de fraude;
- Que durante o procedimento fiscal, nunca se furtou a prestar qualquer esclarecimento à autoridade fiscal, agindo todo momento de forma colaborativa e orientada pela boa-fé;
- Questiona a penalidade aplicada de 150% se não há qualquer vedação legal no procedimento adotado pela empresa;
- Desse modo, aduz não poder prevalecer qualquer alegação de que a impugnante praticou ato fraudulento, que possa justificar o lançamento da multa qualificada.

Apresenta doutrina e julgados administrativos a fim de corroborar o alegado.

Impugnação dos Responsáveis Solidários

Os responsáveis solidários, Carlos Roberto dos Santos Domingos, Jacques Stern e Jonatan Jayme Furmanovich solicitaram a juntada das respectivas peças de defesa, nos presentes autos, na data de 18/12/2019 (Fls. 1.277). Em tais peças de defesa, fls. 1.279 a 1.411, principiam informando que anexaram inicialmente suas impugnações, tempestivamente na data de 29/11/2019, porém, tal anexação ocorreu de forma errônea nos autos do processo de nº 15586.720328/2019-06, que se refere a representação fiscal para fins penais. Tal informação resta confirmada pelos documentos anexos entre as fls. 1.413 e 1.526, que foram retirados dos autos 15586.720328/2019-06.

Após a alegação de tempestividade, ratificam a impugnação apresentada pela Excim e quanto a atribuição da responsabilidade solidária informam:

- que não têm legitimidade passiva para responder ao presente auto de infração, pois os atos foram praticados, legitimamente, pela sociedade, a qual, por ter personalidade própria, não se confunde com as pessoas físicas daqueles, conforme art. 49-A do Código Civil; • que o simples fato da empresa ficar inadimplente no pagamento de suas obrigações não autoriza que tal encargo seja transferido para os sócios ou diretores, pois aquela tem a responsabilidade direta em honrar seus compromissos, mesmo porque está em pleno funcionamento;

- uma das mais relevantes implicações do princípio da separação patrimonial das pessoas jurídicas, estampado no artigo 49-A do CC, é a injuricidade de se imputar ao diretor da sociedade, obrigações desta última, em razão de sua natureza de pessoa jurídica;

- a única possibilidade de penetração na personalidade jurídica surge quando são verificados abusos que autorizam a sua desconsideração, para atingir o diretor pessoa física, conforme art. 50 do CC, o que não é o presente caso;

- não de estar presentes os pressupostos que demonstrem as circunstâncias que provocam a incompatibilidade entre o ordenamento jurídico e o resultado que se atingiria, no caso concreto, através da utilização da pessoa jurídica;

- é necessária a comprovação de que o gestor, de forma contrária aos objetivos da sociedade, utilizou-se abusivamente lesando terceiro e com o objetivo de burlar a lei; • No presente caso, todos os atos foram praticados com amparo legal, de modo que não se pode falar de fraude/dolo;

- Que o STJ já pacificou o entendimento segundo o qual o mero inadimplemento do crédito tributário por pessoa jurídica não corresponde, por si só, a um ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei e, sendo assim, não implica, por si só, em responsabilização dos seus dirigentes, sendo necessária, para tanto, a específica e efetiva caracterização de fraude ou excesso de poderes a que alude o artigo 135, III do CTN.

Ato seguinte, foi proferido o Acórdão n. 02-101.032 pela 4ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 1535/1551) julgando improcedentes as Impugnações apresentadas nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2016 FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EVASIVO.

Devem ser avaliados pela Autoridade Fiscal os efeitos tributários decorrentes de operações que, isolada ou conjuntamente analisadas, se mostram desprovidas de propósito negocial, fundadas em atos que revelam um planejamento tributário evasivo, não oponível ao fisco, visando essencialmente evitar o pagamento de tributos devidos pela pessoa jurídica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A DRJ, em síntese, entendeu que a operação não tinha propósito negocial e que as operações de liquidação da dívida foram estruturadas com planejamento tributário abusivo que apenas tinha por objetivo reduzir a carga tributária incidente sobre as receitas financeiras obtidas.

Foram, por fim, interpostos Recursos Voluntários tanto pelo sujeito passivo como pelos responsáveis tributários (e-fls. 1566/1595, 1598/1632, 1635/1669, 1672/1706, 1709/1743), os quais no cerne reproduzem os fundamentos de defesa e que serão analisados a seguir. Não há juntada de novos documentos.

Por fim, os autos vieram a esta Conselheira Relatora.

Não foram apresentadas Contrarrazões pela PFN.

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Relatora.

Verifico que os presentes Recursos Voluntários são tempestivos, e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Assim, conheço-os e passo a analisar suas razões.

Resumidamente, os Recursos Voluntários reproduzem os fundamentos das Impugnações, não tendo havido nenhuma outra evolução depois do acórdão recorrido.

O sujeito passivo ora Recorrente alega que eram os arrematantes que faziam a liquidação antecipada das dívidas, não a empresa EXCIM, pois as dívidas haviam sido transferidas a esses terceiros mediante cessão de direitos. Alega também que a EXCIM se manteve como devedora perante esses arrematantes e inclusive devedora dos valores integrais originariamente contratados junto ao BANDES/FUNDAP. E, por fim, que como cada contrato pode ser renegociado livremente pela empresa com o respectivo arrematante, de maneira a possibilitar melhores condições para ambas as partes oriundas da antecipação da quitação da dívida, a receita financeira é proporcionalmente reconhecida no momento de pagamento do valor financiado.

Enfatizo mais uma vez que não houve nesse caso nenhuma discussão sobre a natureza da receita em questão. Também não está em discussão, definitivamente, a legitimidade da sistemática de arrematação de dívidas em leilões públicos. O contribuinte apenas entende que a receita deveria ter sido tributada no momento em que a dívida era amortizada entre os terceiros

arrematantes e a Excim, depois da ocorrência da liquidação antecipada feita pelos terceiros arrematantes perante o BANDES/FUNDAP.

De fato, a empresa possui sua liberdade e autonomia para organizar os negócios, segundo a CF e a legislação civil. Nada obstante, essa liberdade não é absoluta e irrestrita porque se limita pela regência de normas jurídicas que incidem sobre a atividade empresarial em nosso país, como é o caso das normas de direito tributário.

Adentrando a análise do processo, não identifiquei as esperadas evidências probatórias acerca da invocada proporcionalização dos pagamentos do valor financiado e o controle contábil-fiscal do reconhecimento das receitas financeiras ao longo do tempo até sua quitação para cada dívida, de modo individualizado. Era, afinal, o que daria respaldo e base legítima aos fatos narrados, já que a alegação era de que a receita financeira é proporcionalmente reconhecida no momento de pagamento do valor financiado.

Vale lembrar que as dívidas eram liquidadas antecipadamente pelos arrematantes e depois a Excim se tornava devedora perante esses terceiros. Esses terceiros recebiam o pagamento da dívida periodicamente, por partes/proporções como relatou o TVF:

“Só posteriormente, de modo discricionário, quando dos repasses de recursos às pessoas ligadas (a título de quitação da dívida assumida com esses credores em substituição ao Bandes), parte da receita financeira era reconhecida contabilmente e lançada a resultados.”

E, como dito, não houve demonstração completa desses pagamentos e do controle deles. Foram trazidas aos autos cerca de cinco amortizações das dívidas entre Excim e os arrematantes. Inclusive, **os exemplos de amortização só contemplam um dos arrematantes, o Sr. Jacques Stern (e-fls 1273/1276)**. Portanto, é uma demonstração mínima, quando se olha para o quadro completo das arrematações nos leilões, conforme mostra o TVF, veja-se:

18. No decorrer do ano de 2016 a EXCIM liquidou antecipadamente, com deságio, através de pessoas ligadas à empresa, 12 (doze) contratos relativos a financiamentos contraídos junto ao Bandes no âmbito do Fundap, no montante de R\$ 15.025.564,03 (somatório dos valores atualizados dos contratos quando das respectivas liquidações), como discriminado na tabela abaixo:

Nº	DATA LEILÃO	LEILÃO / CONTRATO	ARREMATANTE	CPF	DÍVIDA BANDES/FUNDAP ARREMATADA
1	19/01/2016	188/174	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.236.381,62
2	18/02/2016	189/175	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.084.699,46

3	17/03/2016	190/176	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	754.925,26
4	19/04/2016	191/177	JONATAN JAYME FURMANOVICH	255.333.628-43	1.035.522,58
5	18/05/2016	192/178	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.314.908,75
6	17/06/2016	193/179	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.560.108,03
7	19/07/2016	194/180	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.189.815,91
8	18/08/2016	195/181	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.349.360,31
9	20/09/2016	196/182	JONATAN JAYME FURMANOVICH	255.333.628-43	1.361.596,09
10	18/10/2016	197/183	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.338.720,06
11	17/11/2016	198/184	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.428.128,01
12	16/12/2016	199/185	JONATHAN STERN	357.547.598-94	1.371.397,95
TOTAL					15.025.564,03

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 2019, poderiam ter sobrevivendo aos autos as provas dos pagamentos feitos em 2017, 2018, até mesmo envolvendo os demais arrematantes. E também a demonstração de como foi feito o reconhecimento de receita em relação a essas outras situações.

Ademais, entendo que teria sido importante ter acesso à cessão das dívidas ou ao acordo entre a Excim e os arremates, pois isso permitiria compreender o que estava acordado entre eles quanto aos valores devolvidos de forma proporcionalizada.

Com efeito, acredito, então, que o conjunto probatório, que deveria estar fartamente presente e alinhavado com cada passo dos fatos, não tenha evoluído o suficiente. Era preciso seguir e evidenciar os fatos posteriores à liquidação antecipada.

Portanto, à falta de demonstrações e evidências probatórias que me convencessem, não vejo outra saída a não ser manter a decisão da DRJ.

Nesse cenário e nessas condições, a operação de liquidação antecipada, utilizando pessoas ligadas à família (ex: filho do sócio da Excim), denota evasão dada a não tributação da receita financeira derivada do deságio de 90% que foi obtido, na verdade, pela pessoa jurídica.

Nessa linha, concordo com a interpretação fiscal:

“47. Vale salientar, uma vez mais, para que não reste qualquer dúvida a respeito, que não se questiona neste relatório a validade jurídica da participação das pessoas físicas ligadas à empresa nos leilões promovidos pelo Bandes para arrematar os lotes representativos da dívida da EXCIM contraída no âmbito do Fundap; nem tampouco o deságio de 90% na liquidação antecipada da dívida. O que afirmamos objetivamente é que **a EXCIM não reconheceu (ou reconheceu apenas tardiamente, em parte) a receita financeira auferida na operação; que o não reconhecimento dessa receita financeira ocorreu no contexto de um planejamento tributário evasivo; que a arrematação da dívida pelas pessoas físicas ligadas à empresa, apesar de formalmente legal e válida no âmbito Fundap/Bandes, constituiu-se, para fins tributários, em ato simulado, sem propósito negocial, realizado com o objetivo específico de conferir a essas pessoas físicas direitos (os descontos financeiros obtidos nas operações), que na realidade, eram da pessoa jurídica, buscando, com isso, impedir ou retardar a**

ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em prejuízo da Fazenda Pública.”

Assim, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade. (...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.”

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de Impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

“Conforme relatado acima, a fiscalização detectou a prática de planejamento tributário evasivo na operação em que propiciou a liquidação antecipada da dívida da contribuinte, contraída no âmbito do Fundap/Bandes, referente aos contratos listados na tabela do parágrafo “18” do relatório fiscal, no período de 2016.

Afirma a autoridade fiscal que “a arrematação da dívida pelas pessoas físicas ligadas à empresa, apesar de formalmente legal e válida no âmbito Fundap/Bandes, constituiu-se, para fins tributários, em ato simulado, sem propósito negocial, realizado com o objetivo específico de conferir a essas pessoas físicas direitos (os descontos financeiros obtidos nas operações), que na realidade, eram da pessoa jurídica, buscando, com isso, impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, em prejuízo da Fazenda Pública.” (grifei)

[...]

no presente caso, compete verificar como se deu a liquidação dos contratos ora em análise, bem como, os pagamentos efetuados pela impugnante aos arrematantes pessoas físicas, para se concluir sobre a ocorrência ou não de planejamento tributário evasivo, cujo único intuito seria o de reduzir indevidamente os tributos a serem recolhidos.

Como visto no Relatório Fiscal, no período fiscalizado, a empresa efetuou pagamentos às pessoas físicas arrematantes dos respectivos contratos, para amortização de parte da obrigação relativa às dívidas transferidas contabilmente do Bandes a essas pessoas ligadas, em valores muito superiores caso tivesse liquidado antecipadamente a dívida em nome próprio:

“[...]Como registramos anteriormente, com relação aos contratos que estamos nos referindo neste relatório, foram desembolsadas pelas pessoas ligadas, para a quitação antecipada da dívida da empresa junto ao Bandes, o montante de R\$ 1.502.556,42. No mesmo período, em relação aos mesmos contratos, foram efetuadas transferências bancárias da empresa para essas pessoas ligadas, no montante R\$ 5.089.652,23, como pode ser observado na conta “débito de pessoas ligadas – leilões” (documento anexo ao processo).”

Nº	DATA LEILÃO	LEILÃO / CONTRATO	ARREMATANTE	CPF	DÍVIDA BANDES/FUNDAP ARREMATADA
1	19/01/2016	188/174	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.236.381,62
2	19/02/2016	189/175	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.084.669,46
3	17/03/2016	190/176	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	754.925,26
4	18/04/2016	191/177	JONATAN JAYME FURMANOVICH	256.333.628-43	1.036.622,58
5	16/05/2016	192/178	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.314.900,75
6	17/08/2016	193/179	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.580.106,03
7	16/07/2016	194/180	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.180.815,91
8	18/08/2016	195/181	JACQUES STERN	063.952.428-14	1.348.360,31
9	20/08/2016	196/182	JONATAN JAYME FURMANOVICH	256.333.628-43	1.361.596,09
10	19/10/2016	197/183	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.338.720,06
11	17/11/2016	198/184	WOLFGANG STERN	007.952.328-53	1.428.128,01
12	16/12/2016	199/185	JONATHAN STERN	357.547.598-04	1.371.397,95
TOTAL					15.025.564,03

Nº	DATA LEILÃO	LEILÃO / CONTRATO	VALOR CONTRATO	DÍVIDA BANDES/FUNDAP ARREMATADA	LANCE LEILÃO	DESCONTO OBTIDO	RECEITA FINANCEIRA RECONHECIDA	RECEITA FINANCEIRA NÃO RECONHECIDA
A	B	C	D	E	F = E*0,19	G = E*0,80	H	I = G+I
1	19/01/2016	188/174	1.236.461,95	1.236.381,62	123.838,16	1.112.743,46	-	1.112.743,46
2	19/02/2016	189/175	1.084.669,46	1.084.669,46	106.087,08	978.582,38	-	978.582,38
3	17/03/2016	190/176	754.925,26	754.925,26	75.492,53	679.432,73	75.492,29	603.940,44
4	18/04/2016	191/177	1.034.928,44	1.036.622,58	103.652,26	931.970,32	103.652,26	828.318,06
5	16/05/2016	192/178	1.314.186,59	1.314.900,75	131.490,08	1.183.410,67	-	1.183.410,67
6	17/08/2016	193/179	1.580.336,91	1.580.106,03	158.010,80	1.421.925,23	158.010,80	1.263.914,43
7	16/07/2016	194/180	1.180.131,73	1.180.815,91	118.081,59	1.070.834,32	-	1.070.834,32
8	18/08/2016	195/181	1.348.564,35	1.348.360,31	134.938,03	1.213.422,28	-	1.213.422,28
9	20/08/2016	196/182	1.360.810,88	1.361.596,09	136.150,61	1.225.435,48	70.655,52	1.154.779,96
10	19/10/2016	197/183	1.337.996,86	1.338.720,06	133.872,01	1.204.948,05	133.872,01	1.071.076,04
11	17/11/2016	198/184	1.424.422,12	1.428.128,01	142.812,80	1.285.315,21	99.127,09	1.186.188,12
12	16/12/2016	199/185	1.370.769,49	1.371.397,95	137.159,80	1.234.238,15	-	1.234.238,15
			15.017.170,06	15.025.564,03	1.502.756,42	13.522.807,61	611.615,04	12.911.192,57

Pelas tabelas acima, é possível verificar a data do leilão, o valor da dívida arrematada, os arrematantes, a receita financeira reconhecida pela contribuinte, dentre outras coisas.

Analisemos agora, a título de exemplo, o contrato de nº 176 cujo valor da dívida era de R\$ 754.925,26. O leilão correspondente foi arrematado por Wolfgang Stern, na data de 17/03/2016 (no razão consta a data de 16/03), com deságio de 90%, pelo valor de R\$ 75.492,53. De acordo com a escrituração contábil digital da empresa, mais especificamente o razão referente a conta “222100 – Débito de Pessoas ligadas - leilões”, anexo entre as fls 1.074 e 1.086, verifica-se que tal dívida, transferida do Bandes para o arrematante em questão, foi quitada perante

o novo credor no próprio ano de 2016, obtendo uma receita financeira de apenas 10% do valor total da dívida, R\$ 75.492,53.

Interessante destacar que, pelo razão mencionado, no mesmo mês em que o leilão referente ao contrato 176 foi arrematado por Wolfgang Stern pelo lance de R\$ 75.492,53, a Excim efetuou dois pagamentos ao arrematante para amortizar a dívida com o novo credor no valor total de R\$ 110.000,00, ou seja, valor superior aos 10% oferecidos como lance no leilão com o Bandes, obtendo receita financeira com essas amortizações de R\$ 5.555,56 e R\$ 6.666,66. vejamos:

10/03/2016	000022000	Bandes - Fundap	D	875.402,79	188.369,261,21 C - Valor Doc n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FORNECEDOR SUB
10/03/2016	000022000	Bandes - Fundap	D	75.492,53	188.495,037,97 C - Valor Doc n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FORNECEDOR SUB
10/03/2016	000022000	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	C	754.925,26	188.569,295,27 C - Valor Doc n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FORNECEDOR SUB
24/03/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	D	754.925,26	188.521.704,63 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FOR
24/03/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	C	699.369,70	188.521.704,63 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FOR
24/03/2016	0000111307	Saídas - Banco Bradesco S/A - circ 130 C	C	80.000,00	188.521.704,63 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/176
24/03/2016	0000712005	Conto Autorizado em Leilão Fundap	C	6.666,66	188.521.704,63 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/176
31/03/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	D	699.369,70	188.495.037,97 C - Ppto Doc n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FORNECEDOR SUB
31/03/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	C	632.703,04	188.495.037,97 C - Ppto Doc n° 000613/176 WOLFGANG STERN- FORNECEDOR SUB
31/03/2016	0000111307	Saídas - Banco Bradesco S/A - circ 130 C	C	60.000,00	188.495.037,97 C - Ppto Doc n° 000613/176
31/03/2016	0000712005	Conto Autorizado em Leilão Fundap	C	6.666,66	188.495.037,97 C - Ppto Doc n° 000613/176

Vejamos, agora, o contrato de nº 177, cujo valor total da dívida era de R\$ 1.035.522,58. O leilão correspondente foi arrematado por Jonatam Jayme Furmanovich, na data de 19/04/2016, com deságio de 90%, pelo valor de R\$ 103.552,26. De acordo com a já mencionada escrituração contábil digital da empresa, anexa entre as fls 1.074 e 1.086, verificase, também, que tal dívida, transferida do Bandes para o arrematante em questão, foi quitada perante o novo credor no próprio ano de 2016, obtendo uma receita financeira de apenas 10% do valor total da dívida, R\$ 103.552,26.

Neste contrato a situação consegue ser ainda mais estranha do que no caso anterior, pois, no mesmo dia em que o arrematante Jonatam Jayme Furmanovich quitou a dívida perante o Bandes com o lance de R\$ 103.552,26, a Excim amortizou a dívida com o novo credor efetuando um pagamento de R\$ 105.000,00, ou seja, valor superior ao lance.

Vejamos:

19/04/2016	000022000	Bandes - Fundap	D	991.970,32	189.224.082,90 C - Valor Doc n° 000613/177 Jonatam J.Furmanovich 30160
19/04/2016	000022000	Bandes - Fundap	D	103.552,26	189.324.080,86 C - Valor Doc n° 000613/177 Jonatam J.Furmanovich 30160
19/04/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	C	1.035.522,58	189.324.080,86 C - Valor Doc n° 000613/177 Jonatam J.Furmanovich 30160
19/04/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	D	1.035.522,58	189.188.479,92 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/177 Jonatam J.Furmanovich 30160
19/04/2016	0000222100	Debito de Pessoas Ligadas - Leilões	C	918.859,92	189.188.479,92 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/177 Jonatam J.Furmanovich 30160
19/04/2016	0000111307	Saídas - Banco Bradesco S/A - circ 130 C	C	105.000,00	189.188.479,92 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/177
19/04/2016	0000712005	Conto Autorizado em Leilão Fundap	C	11.660,66	189.188.479,92 C - Ppto Ref. Leilão de Doc. n° 000613/177

Sendo assim, por que a empresa não quitou a dívida diretamente com o Bandes para obter ela própria o desconto de 90% do total da dívida? Observando as operações que envolvem a quitação dos contratos junto ao Fundap/Bandes entre a contribuinte e as pessoas ligadas arrematantes, entendo ser nítida a ausência de propósito negocial. A empresa, ora impugnante, possuía recursos suficientes para quitar diretamente em nome próprio a dívida, mas utilizou de um estratagema a fim de reduzir ilicitamente a carga tributária, motivo pelo qual entendo que houve a utilização de planejamento tributário evasivo. Destarte, correta a autuação empreendida pela autoridade fiscal."

Assim, por essas razões, concordo com a posição expendida pela DRJ e adoto o v. acórdão recorrido nos termos do art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), por entender que no caso houve um planejamento tributário abusivo, com exceção à responsabilidade solidária, à concomitância das multas de ofício e multa isolada, bem como à minoração da multa qualificada, pontos que abordarei a seguir em apartado.

**Multa qualificada de 150% - Não conhecimento dos argumentos quanto à
inconstitucionalidade - Redução de ofício de 150% para 100%**

O Recorrente basicamente alega em seu recurso que a multa de 150% é desproporcional e não é razoável, devendo ser reduzida em face ao princípio de proibição do confisco e o princípio constitucional da proporcionalidade.

Contudo, apesar de compreender o inconformismo da parte, certo é que o recurso, em relação a tais fundamentos não poderá ser sequer conhecido.

Isso porque estando o CARF vinculado à estrita legalidade, não poderá afastar a lei vigente por meio de juízo de inconstitucionalidade.

Há que se lembrar de que irresignações quanto à inconstitucionalidade não podem ser conhecidas por este órgão julgador, pela vedação imposta pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

E também pelo enunciado da Súmula nº 2, CARF:

Súmula CARF nº 2 - Aprovada pelo Pleno em 2006:

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

Em resumo, a autoridade administrativa não possui competência para apreciar inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo do poder público, cabendo tal prerrogativa ao Poder Judiciário.

Assim, não conheço do Recurso Voluntário no que diz respeito a esses fundamentos.

No entanto, ainda em relação à multa qualificada, porém, há um reparo a ser feito ainda que de ofício, já que a questão aqui invocada por esta Relatora não foi objeto nem da Impugnação nem do Recurso Voluntário.

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023):

(...)VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Assim, há que se reduzir as multas qualificadas 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN (retroatividade benigna aplicável à sanção tributária posterior e menos severa), tendo em vista nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Diante disso, nego provimento ao Recurso Voluntário para manter o acórdão recorrido, com exceção à multa qualificada que, de ofício, reduzo de 150% para 100% devido ao artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023.

Responsabilidade solidária

Como visto, nesse caso foi imputada responsabilidade solidária às seguintes pessoas físicas:

- **JACQUES STERN** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Jacques Stern a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

- **JONATAN JAYME FURMANOVICH** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Jonatan Jayme Furmanovich a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

- **CARLOS ROBERTO DOS SANTOS DOMINGOS** (Responsabilidade Tributária Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto)

Motivação: Como explicamos no relatório fiscal, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap, a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

Assim, como administrador da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agente, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas no relatório fiscal, impõe-se ao Sr. Carlos Roberto dos Santos Domingos a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Enquadramento Legal: De 01/01/2016 até 31/12/2016 Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 1966.

Assim, no presente lançamento fiscal, foi atribuída a responsabilidade tributária solidária com fundamento no **artigo 135, III do CTN**.

Entendo, porém, que a responsabilidade deve ser afastada, pelo que acato as razões recursais, discordando aqui da DRJ acerca disso.

Lendo o Relatório Fiscal, não identifico conduta individualizada de nenhum dos supostos solidários em relação às infrações tributárias questionadas.

Veja-se:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

56. Como explicamos neste relatório, verificou-se, com relação às receitas financeiras auferidas nas liquidações antecipadas das dívidas contraídas pela empresa junto ao Bandes no âmbito do Fundap (objeto do Processo nº 15586.720.326/2019-17), a adoção de um planejamento tributário evasivo, através do qual buscou o contribuinte, dolosamente, “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, deliberadamente, reduzir indevidamente seu ônus tributário, incidindo, desse modo, em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e em crime, em tese, contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990.

56.1 E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: “são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

56.2 Assim, como administradores da EXCIM quando da ocorrência dos fatos jurídicos, agentes, portanto, dos atos que resultaram nas infrações legais com as consequências tributárias descritas neste relatório, impõe-se aos senhores elencados abaixo a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pelo sujeito passivo no período, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional:

. JACQUES STERN, brasileiro, casado, comerciante, Identidade RG 10.521.299-4 SSP/SP, CPF 063.952.428-14, residente na Alameda Ministro Rocha Azevedo, nº 872, 3º Andar, Bairro Cerqueira César, São Paulo/SP, CEP 01410-002. Cargo: diretor superintendente. Período:

01/01/2016 a 31/12/2016.

. JONATAN JAYME FURMANOVICH, brasileiro, casado, administrador de empresas, Identidade RG 30.652.824-1 SSP/SP, CPF 255.333.628-43, residente na Rua José Maria Lisboa, 1.349, Apto.

11, Bairro Jardim Paulista, São Paulo/SP, CEP 01423-001. Cargo: diretor comercial. Período:

01/01/2016 a 31/12/2016.

. CARLOS ROBERTO DOS SANTOS DOMINGOS, brasileiro, casado, contador, RG 811.211 SSP/ES, CPF 980.115.707-06, residente na Rua Castelo, nº 83, Bairro Barcelona, Serra/ES, CEP 29166-030. Cargo: diretor administrativo. Período: 01/01/2016 a 31/12/2016.”

Na minha visão, nem as descrições que constaram do auto de infração e nem mesmo o que foi consignado no Relatório Fiscal mostram qualquer relação direta e específica dos solidários com os fatos geradores e a imposição tributária ora em discussão.

Assim, fica atraída a jurisprudência que repele a solidariedade nessas situações:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica

praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.” (Acórdão nº 9101-006.640 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 11 de julho de 2023, Rel. Livia De Carli Germano)

“Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA. AFASTAMENTO DA IMPUTAÇÃO.

A imputação da responsabilidade solidária ao sócio administrador, com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, exige a demonstração, além da sua condição de administrador, de conduta individualizada que tenha relação direta e específica com os fatos geradores em relação aos quais se apura o crédito tributário cuja responsabilidade solidária se imputa. Ausente esta demonstração, afasta-se a imputação de responsabilidade solidária.” (ACÓRDÃO 3301-014.291 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, SESSÃO DE 26 de novembro de 2024)

“SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VIOLAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS.

Deve ser afastada a solidariedade dos sócios e administradores, quando inexistente comprovação de violação de lei, contrato social ou estatutos, e quando inexistente a individualização das condutas em relação a determinados lançamentos.” (Acórdão nº 9202-010.678 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 26 de abril de 2023)

Assim, discordando nesse ponto da decisão da DRJ pelos fundamentos acima, oriento meu voto no sentido de afastar a atribuição de todas as responsabilidades solidárias neste caso.

Concomitância de multas isolada e de ofício

Por outro lado, a Recorrente alega em seu recurso a impossibilidade de concomitância das multas de ofício e isolada por ausência de pagamento mensal dos tributos sobre base de cálculo estimada, haja vista que a infração mais grave absorve a menos grave.

No âmbito do CARF, o tema, apesar de antigo, causa ainda dissonâncias e debates, inclusive neste C. Turma.

Posiciono-me no sentido de rechaçar o duplo apenamento que advém da aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A falta de pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória, do ponto de vista da execução da infração tributária. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre idêntico e mesmíssimo fato.

Assim, a concomitância deve ser afastada, já que o ilícito tributário não pode acarretar duas punições sob pena de bis in idem.

A falta dessa antecipação mensal é apenas um elemento concorrente para a efetiva infração de não o recolher, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75% (cito, nesse sentido, o Acórdão 9101-005.846 – CSRF/ 1ª Turma, da relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella).

Ademais, é preciso consignar minha posição sobre aplicabilidade da Súmula 105/CARF, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Neste caso concreto, as multas foram aplicadas com base no art. 44, incisos I e II Lei nº 9.430/1996:

“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 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica”.

A Súmula, como visto, tem por objeto o art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, que é a redação já atribuída pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007 (e posterior à revogação do inciso IV do §1º do referido art. 44).

A esse respeito, filio-me aos que entendem que os fundamentos da Súmula se aplicam à multa isolada lançada com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, para isso remetendo ao voto da Rel. Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-006.900 – CSRF / 1ª Turma, na sessão de 3 de abril de 2024.

A bem da verdade, o que a Lei 11.488/2007 fez, no fundo, foi mera reformulação do dispositivo, no aspecto formal, e isso não alterou a real motivação para a não-imposição das multas concomitantemente. Vejamos o do art. 14 da Lei 11.488/2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:”

Ou seja, a Lei 11.488/2007 apenas realocou a norma jurídica, transformando o que eram alíneas em incisos (nessa linha, cito o Acórdão 9101-007.042 – CSRF/1ª TURMA, da relatoria do Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior).

Assim, em razão da plena aplicação do racional da Súmula CARF 105 e das demais razões expostas, entendo que o recurso voluntário deve ser provido em relação a esse fundamento, afastando-se a multa isolada de 50%.

Auto de Infração reflexos

Como regra, o decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento, salvo quando houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Desse modo, a decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos de CSLL, PIS, COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, sendo clara a relação de causa-efeito entre eles.

É como voto.

Conclusão e dispositivo

Considerando o exposto, voto no sentido de conhecer parte dos Recursos Voluntários e, na parte conhecida, dar-lhes parcial provimento apenas para afastar a responsabilidade solidária atribuída aos Srs JACQUES STERN, JONATAN JAYME FURMANOVICH e CARLOS ROBERTO DOS SANTOS DOMINGOS e a concomitância de multas, reduzindo-se, ademais, de ofício a multa qualificada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Andressa Paula Senna Lísias

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, redator designado

Em que pese as sempre judiciosas palavras da Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, ousou discordar de seu entendimento acerca da exigência da multa isolada cobrada sobre as estimativas pagas a menor em função do lançamento tributário efetuado (concomitância com a multa de ofício).

Neste tema, perfilou com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

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

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, **e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas**, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a “obrigação de dar” (pagar) o tributo devido, ou seja, é o “*dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei*”¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de “obrigação de fazer” e “obrigação de não fazer”, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, “acessórias ao principal”, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em “*obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais*”².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas no período-base de 2016.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves