



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720194/2021-50
ACÓRDÃO	1402-007.097 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	RADIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

RECURSO DE OFÍCIO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA. CONFIRMAÇÃO.

A exclusão parcial do crédito tributário fundamentada no resultado de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal é confirmada quando inexistirem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário.

DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS ONEROSOS CONTRAÍDOS REPASSADOS A TERCEIROS A TÍTULO GRATUITO. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real as despesas financeiras devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Configura a indedutibilidade destas despesas, quando há repasses a empresas do mesmo grupo, independente de haver comprovação que a origem dos recursos repassados foram os empréstimos contraídos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2017

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de exigência reflexa, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do IRPJ deve ser aplicada ao lançamento decorrente, relativo à CSLL.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

MULTA. JUROS. INCIDÊNCIA.

A multa, por ser crédito tributário, sofre a incidência de juros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; ii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos remanescentes, vencidos o Relator e os Conselheiros Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor na parte em que vencido o Relator, o Conselheiro Alexandre labrudi Catunda.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre labrudi Catunda - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil do Distrito Federal que decidiu manter em parte os Autos de Infração com exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício, juros de mora e multa isolada por falta de recolhimento de antecipações mensais por estimativa, no valor total de R\$ 142.731.185,03, relativos a fatos geradores ocorridos no ano calendário 2017.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 73/84 foi fundamentado nos seguintes termos:

5.2 Despesas financeiras desnecessárias

A empresa fiscalizada contraiu diversos empréstimos, contabilizando despesas financeiras em montantes significativos, ao mesmo tempo em que concedeu empréstimos a diversas Partes relacionadas, sem a cobrança de encargos.

Assim - conforme análise das respostas da fiscalizada às intimações lavradas e, também, do objeto social da empresa informado no seu Estatuto Social - a fiscalização verificou que parte dos empréstimos contraídos não é necessária à atividade da empresa, devendo ser glosadas as despesas financeiras correspondentes (visto que - conforme as informações da própria fiscalizada - essas despesas financeiras, apesar de não necessárias à atividade da empresa, não foram elencadas na conta "Despesas não necessárias" das suas declarações e, portanto, não foram adicionadas a apuração do lucro da empresa), conforme agora será detalhado.

5.2.1 Dos recursos captados pela empresa nas suas operações de empréstimos e financiamentos

A ECD apresentada pela empresa já demonstra seu endividamento vigoroso no período fiscalizado (contas analíticas vinculadas a captações de recursos efetuadas pela empresa nas suas operações de empréstimos e financiamentos, a fim de suprir suas necessidades de capital):

conta		saldo inicial	saldo final
0211	PASSIVO CIRCULANTE		
021101	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	342.806.425,84	378.773.478,00
0221	PASSIVO NAO CIRCULANTE		
022101	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS	99.923.917,61	77.704.854,31
	Endividamento total	442.730.343,45	456.478.332,31

O anexo I do presente relatório demonstra a evolução mensal deste endividamento da empresa, detalhando o saldo ao final de cada mês dessas contas contábeis.

Tais empréstimos contraídos pela empresa geram despesas financeiras, na forma de juros e outros encargos, que foram contabilizadas nas seguintes contas analíticas do grupo "435 DESPESAS FINANCEIRAS":

43501 JUROS PASSIVOS
 43503 VARIACAO MONET. PASSIVA
 43525 JUROS SOBRE EMPRESTIMOS/FINANCIAMENTOS
 43505 VARIACAO CAMBIAL PASSIVA
 43527 JUROS SOBRE DESCONTO DUPLICATA
 43531 MULTA POR PAGAMENTO EM ATRASO
 43529 JUROS SOBRE DEBENTURES
 43508 DESPESA FINANCEIRA AVP
 43511 OUTRAS DESP.FINANCEIRAS
 43523 AMORTIZACAO CUSTO TRANSACAO DEBENTURES
 43520 JUROS S/ PARCELAMENTO REFIS
 43528 JUROS DE MORA
 43507 IOF
 43504 DESPESAS BANCARIAS
 43502 DESC. FINANC. CONCEDIDOS
 43512 COMISSAO S/EMPR/FINANC
 43515 PERDAS DE INVESTIMENTOS
 43526 JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS

Os valores apropriados pela empresa nestas contas foram deduzidos na apuração de seu resultado, conforme lançamentos contábeis efetuados ao final de cada ano, reduzindo o valor calculado do lucro do período, e, portanto, a base de cálculo do imposto de renda.

Ao mesmo tempo em que se abastecia de recursos nas suas operações de empréstimos e financiamentos, a empresa repassou recursos para Partes Relacionadas, sem cobrança de encargos financeiros.

5.2.2 Créditos com Partes Relacionadas

No anexo I deste relatório estão demonstrados os saldos ao final de cada mês das contas representativas dos créditos com Partes Relacionadas.

5.2.3 Da Dedutibilidade das Despesas Financeiras

O fato da empresa ter destinado valores significativos para Partes Relacionadas, sem cobrança de encargos financeiros, ao mesmo tempo em que captava recursos pelas suas operações de empréstimos e financiamentos, evidencia, de imediato, a desnecessidade das despesas financeiras correspondentes.

Para melhor compreensão, cabe trazer ao presente termo a legislação correspondente, sobretudo a constante no Regulamento do Imposto de Renda, especificamente nos seguintes artigos:

(DECRETO Nº 9.580, DE 22/11/2018 - CAPÍTULO V - DO LUCRO OPERACIONAL - Seção I - Disposições gerais)

Art. 289. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, caput)

(...)

(Seção V - Dos outros resultados operacionais - Subseção I - Das receitas e das despesas financeiras)

(...)

(Despesas)

Art. 398. Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observado o disposto nesta Subseção (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, § 1º).

(Seção III - Dos custos, das despesas oper. e dos encargos - Subseção I - Disposições gerais - Desp. necessárias)

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Pelo que se depreende da análise de tal legislação, não podemos de imediato classificar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas apenas aquelas despesas que, sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados de usualidade e normalidade, guardando uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.

Nesta linha, quando a captação de recursos junto a instituições financeiras tem por objetivo a operacionalização das atividades da empresa, as despesas financeiras vinculadas a esta captação se revestem das características recém mencionadas, classificando-se como operacionais e dedutíveis na apuração do Lucro Real.

Não é o caso da situação ora analisada, uma vez que parte expressiva dos recursos captados pela contribuinte não foi utilizada para operacionalização de suas atividades, mas repassado para Partes Relacionadas, atividade esta não que não se enquadra entre as integrantes do objeto da empresa, mesmo que de forma acessória.

O fluxo financeiro aqui analisado pode ser mais bem evidenciado com o apoio do seguinte demonstrativo (cujo cálculo detalhado se encontra no anexo I do presente relatório, em que os saldos mensais das contas referentes a empréstimos e financiamentos são comparados aos créditos da fiscalizada junto às suas Partes Relacionadas):

	EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS (R\$)	CRÉDITOS COM PARTES RELACIONADAS (R\$)	percentual dos empréstimos e financiamentos em relação aos créditos com Partes Relacionadas
31/01/17	432.042.564,01	34.547.475,32	8,00%
28/02/17	451.064.356,73	34.758.353,13	7,71%
31/03/17	444.576.653,58	33.761.131,14	7,59%
30/04/17	436.038.225,62	33.802.189,45	7,75%
31/05/17	462.760.063,36	33.807.173,57	7,31%
30/06/17	458.427.712,26	34.470.958,35	7,52%
31/07/17	436.959.393,63	34.551.629,49	7,91%
31/08/17	433.695.904,00	34.827.124,04	8,03%
30/09/17	438.724.128,63	27.103.318,94	6,18%
31/10/17	430.653.433,25	34.685.897,27	8,05%
30/11/17	461.957.134,17	34.754.920,93	7,52%
31/12/17	456.478.332,31	459.375.716,02	100,63%

Tabela 1: comparativo entre os saldos das contas que registraram os valores dos empréstimos e financiamentos e os créditos com Partes Relacionadas, ao final de cada mês.

Os valores acima listados na segunda coluna da tabela correspondem à somatória dos saldos, ao final de cada mês, das contas contábeis que representam os valores dos empréstimos e financiamentos da fiscalizada, conforme demonstrado no anexo I deste relatório. Assim, o valor de R\$ 456.478.332,31 expresso em 12/2017, indica que este valor era o montante total dos empréstimos e financiamentos da fiscalizada, ao final daquele mês, conforme contabilizado em seu passivo.

Quanto aos valores expressos na terceira coluna da tabela, refletem o volume total, ao final de cada mês, dos créditos com suas Partes Relacionadas, conforme detalhado no anexo I deste relatório.

Por fim, a última coluna da tabela demonstra a relação percentual entre os valores dos créditos com suas Partes Relacionadas e o total dos empréstimos e financiamentos da fiscalizada.

A tabela demonstra que os empréstimos e financiamentos da fiscalizada, ou parte deles, acabaram sendo destinados a suas Partes Relacionadas. Em outras palavras, caso a empresa não tivesse repassado recursos para suas Partes Relacionadas (atividade estranha ao seu objeto social e desnecessária para os seus objetivos empresariais) não precisaria ter feitos as operações de empréstimos e financiamentos, ou, ao menos, o faria em montantes menores.

Desta forma - considerado o objeto social da contribuinte ora fiscalizada, e no pertinente à legislação do imposto de renda - a dedutibilidade da parte das despesas financeiras incorridas por conta das suas operações de empréstimos e financiamentos relacionadas ao repasse de recursos para suas Partes Relacionadas não pode ser admitida.

É de se frisar que o raciocínio aqui esposado não depende, necessariamente, de que o repasse de recursos financeiros se dê diretamente, ou no mesmo átimo em que a contribuinte os captava nas suas operações de empréstimos e financiamentos. Em outras palavras, não é necessário demonstrar o fluxo financeiro de cada operação de empréstimo ou financiamento, de modo a provar a sua destinação diretamente para as suas Partes Relacionadas, uma vez que não releva saber se primeiro a contribuinte captou os recursos para poder repassá-los ou, ao contrário, se primeiro repassou recursos a suas Partes Relacionadas para só depois obter recursos pelas suas operações de empréstimos e financiamentos. O que importa saber é que, em qualquer dessas hipóteses, resta cristalino o indiscutível vínculo existente entre parte das suas operações de empréstimos e financiamento e os repasses para suas Partes Relacionadas, evidenciando, por via de consequência, a clara desnecessidade de o contribuinte ter incorrido nessas despesas financeiras.

Ora, diante da situação espelhada na tabela 01, torna-se descabida qualquer hipótese de que a contribuinte teria, em regra, captado recursos financeiros (pelas suas operações de empréstimos e financiamentos) necessários apenas para o desempenho de suas atividades, mas parte dos recursos captados por essas operações foram repassados para suas Partes Relacionadas.

Desta forma, não podem ser computadas na determinação do lucro operacional as despesas financeiras vinculadas aos juros incidentes na captação de recursos, uma vez que, desnecessárias, não se revestem das imprescindíveis características das despesas operacionais, de molde a torná-las dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

Por oportuno, cabe relembrar novamente que nos repasses para suas Partes Relacionadas não há incidência de juros ou encargos a serem pagos pelas suas Partes Relacionadas. Assim, a empresa não auferiu qualquer receita junto às suas Partes Relacionadas que pudessem ressarcir os encargos financeiros ocorridos nas suas operações de empréstimos e financiamentos.

Assim, é inequívoca a premissa de que não são dedutíveis as despesas financeiras incorridas na captação de recursos repassados a terceiros sem qualquer encargo, porque isto, de plano, já evidencia um ato de mera liberalidade, gerando para a empresa repassadora um ônus financeiro desnecessário para sua atividade.

Assim, tais despesas financeiras não possuem as características de necessidade, usualidade e normalidade, típicas das despesas operacionais.

Porém, deve-se reconhecer que apenas parte das despesas financeiras contabilizadas pela empresa (em virtude das suas operações de empréstimos e financiamentos) devem ser consideradas indedutíveis, uma vez que apenas em 31/12/2007 o saldo das contas que contabilizam o valor dos créditos com suas Partes Relacionadas é superior ao saldo das contas que contabilizam o valor das operações de empréstimos e financiamentos. Nos demais períodos, parte significativa do endividamento da empresa (expresso nas contas do passivo citadas no item 5.2.1) está legitimamente vinculada a suas atividades operacionais, uma vez que não são, direta ou indiretamente, decorrentes dos repasses de recursos às suas Partes Relacionadas.

Neste passo, nos meses expressos na tabela 01 em que o saldo dos valores dos empréstimos e financiamentos foi superior ao saldo dos créditos com suas Partes Relacionadas, a glosa das despesas financeiras se limitou à proporção da relação percentual expressa na última coluna da tabela. Assim, por exemplo, em 01/2017 o total dos créditos com suas Partes Relacionadas ao final do mês correspondia a 8,00% do total do endividamento da empresa considerado no item 5.2.1. Portanto, naquele mês, devem ser considerados indedutíveis 8,00% dos valores das Despesas Financeiras incorridas em virtude das operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa.

5.2.4 Das despesas financeiras glosadas

Conforme já abordado no item 5.2.1 deste relatório, foram identificadas as contas contábeis que registraram as despesas financeiras vinculadas às operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa. Os valores mensais contabilizados destas despesas estão demonstrados no anexo II deste relatório, e representam as incorridas em virtude das operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa, reproduzidas na segunda coluna da tabela abaixo, elaborada para demonstrar o total mensal das despesas a serem glosadas.

mês	despesas financeiras	percentual dos empréstimos e financiamentos em relação aos créditos com Partes Relacionadas (R\$)	despesas glosadas (R\$)
01/2017	13.032.504,00	8,00%	1.042.119,80
02/2017	14.678.423,81	7,71%	1.131.097,66
03/2017	18.444.940,23	7,59%	1.400.707,93
04/2017	14.894.516,88	7,75%	1.154.640,24
05/2017	224.411,05	7,31%	16.394,46
06/2017	192.495,59	7,52%	14.474,49
07/2017	10.288.812,68	7,91%	813.565,86
08/2017	15.394.916,85	8,03%	1.236.259,49
09/2017	17.758.919,67	6,18%	1.097.103,24
10/2017	21.325.018,65	8,05%	1.717.569,97
11/2017	15.070.453,31	7,52%	1.133.811,72
12/2017	183.137.586,33	100,63%	183.137.586,33
		total	193.895.331,21

Tabela 2: Despesas Financeiras incorridas em virtude das operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa e correspondentes valores passíveis de glosa.

A terceira coluna da tabela expressa a relação percentual entre os valores dos créditos com suas Partes Relacionadas e o total dos empréstimos e financiamentos da fiscalizada. Por fim, a última coluna representa os valores das despesas a serem glosadas, conforme critérios expressos no item 5.2.4. Assim, no mês em que a relação percentual foi superior a 100%, cabe a glosa integral das despesas financeiras. Nos demais meses, onde o total dos créditos com Partes Relacionadas é inferior ao total dos empréstimos e financiamentos da fiscalizada, as despesas financeiras a serem glosadas são proporcionais a esta relação percentual. Logo, a aplicação do índice constante na terceira coluna da tabela sobre o total das despesas financeiras, resulta, naqueles meses, o total das despesas indedutíveis, expresso na última coluna.

2. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] Trata-se de impugnação a auto de infração, lavrado para exigência de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2017, acréscimos legais de multa proporcional e juros de mora, bem com de multa isolada por falta de recolhimento de antecipações mensais por estimativa.

DO LANÇAMENTO

A infração, apontada pela fiscalização, diz respeito a despesas desnecessárias, pelo fato de a contribuinte (a) ter contraído empréstimos bancários, remunerados com juros e (b) no mesmo período, fornecido empréstimos a pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, sem a cobrança de encargos. A fiscalização entendeu que, caso os empréstimos a pessoas ligadas não tivessem sido fornecidos, não seria necessária a tomada de empréstimos bancários, remunerados com juros, em seu valor total. Consequentemente, a fiscalização concluiu que parte dos empréstimos tomados e dos respectivos juros seria desnecessária para a manutenção da atividade da pessoa jurídica.

Para apuração do valor das despesas consideradas desnecessárias, a serem glosadas, a fiscalização, com base nas informações constantes da contabilidade da fiscalizada, realizou o seguinte procedimento:

1. cálculo do percentual mensal de empréstimos, registrados em conta de passivo, em relação aos créditos fornecidos a partes relacionadas, registrados em conta de ativo.
2. aplicação dos percentuais apurados sobre as despesas financeiras nos respectivos meses.

A tabela a seguir, apresenta os valores de despesas glosadas

mês	despesas financeiras	percentual dos empréstimos e financiamentos em relação aos créditos com Partes Relacionadas (R\$)	despesas glosadas (R\$)
01/2017	13.032.504,00	8,00%	1.042.119,80
02/2017	14.678.423,81	7,71%	1.131.097,66
03/2017	18.444.940,23	7,59%	1.400.707,93
04/2017	14.894.516,88	7,75%	1.154.640,24
05/2017	224.411,05	7,31%	16.394,46
06/2017	192.495,59	7,52%	14.474,49
07/2017	10.288.812,68	7,91%	813.565,86
08/2017	15.394.916,85	8,03%	1.236.259,49
09/2017	17.758.919,67	6,18%	1.097.103,24
10/2017	21.325.018,65	8,05%	1.717.569,97
11/2017	15.070.453,31	7,52%	1.133.811,72
12/2017	183.137.586,33	100,63%	183.137.586,33
		total	193.895.331,21

Tabela 2: Despesas Financeiras incorridas em virtude das operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa e correspondentes valores passíveis de glosa.

3. Considerando que a fiscalizada optou pela sistemática do lucro real anual, com adiantamentos mensais baseados em balancetes de suspensão ou redução, foram reconstituídos os referidos balancetes e exigida a multa por falta de recolhimento de antecipação mensal.

Os valores objeto de lançamento de ofício, encontram-se a seguir apresentados:

- IRPJ e CSLL + multa de ofício (75%) e juros de mora, por falta de recolhimento de tributo devido ao final do período de apuração

. IRPJ

Tributo R\$ 48.449.832,80

Multa de ofício (75%) R\$ 36.337.374,60

Juros de mora (SELIC - até a data do lançamento) R\$ 7.422.514,38

multa isolada por falta de recolhimento de estimativa R\$ 11.654.987,78

. CSLL

Tributo R\$ 17.450.579,80

Multa de ofício (75%) R\$ 13.087.934,85

Juros de mora (SELIC - até a data do lançamento) R\$ 2.673.428,82

multa isolada por falta de recolhimento de estimativa R\$ 5.654.532,00

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido cientificada do lançamento, por abertura de mensagem, em 11/02/2021, a fiscalizada, inconformada com o auto de infração, apresentou em 12/03/2021 a impugnação ao lançamento, requerendo o cancelamento do lançamento (a) por erros na apuração e (b) por inoportunidade de infração à legislação tributária. Subsidiariamente, requer, ainda, o cancelamento da multa isolada.

Alegação de erros na apuração dos valores lançados

A contribuinte alega que, na consecução de suas atividades, atua tanto em nome próprio, como por meio de suas afiliadas. Aduz que, nesse contexto ocorrem rotineiramente operações financeiras entre essas, especialmente para centralização de pagamentos, de despesas gerais e comuns. Afirma que, por se tratar de mera gestão compartilhada de recursos, não há fixação de encargos financeiros nessas operações.

Por outro lado, alega que necessita buscar recursos financeiros para arcar com investimentos e fluxo de caixa próprio e de suas partes relacionadas, não tendo ocorrido, no caso, a concessão de benesses ou favores a terceiros.

Adicionalmente, alega a existência de equívocos na apuração dos valores em discussão. Afirma que os saldos de valores repassados a partes relacionadas foram apurados somente com base em contas do grupo patrimonial ATIVO NÃO CIRCULANTE, mas que deveriam ter sido consideradas contas dos grupos patrimoniais ATIVO CIRCULANTE, ATIVO NÃO CIRCULANTE, PASSIVO CIRCULANTE E PASSIVO NÃO CIRCULANTE. Em seguida apresenta os percentuais que entende corretos.

Prosseguindo, alega ter havido também equívocos na apuração dos valores dos juros passivos contabilizados, especialmente quanto aos meses de maio e junho do ano-calendário fiscalizado, apresentando os valores que entende corretos.

Especificamente com relação ao mês de dezembro, alega que teriam sido equivocadamente considerados no cômputo da despesa do mês valores de lançamentos de encerramento do exercício.

Ainda alega que, entre as despesas financeiras consideradas pela fiscalização como passíveis de glosa, haveria despesas não vinculadas a empréstimos como, por exemplo, variação cambial, juros e multas contratuais, bem como tarifas bancárias. Aduz que somente despesas financeiras contabilizadas em contrapartida de empréstimos poderiam ter sido consideradas pela fiscalização e apresenta uma planilha apontando essas despesas.

Em face dos erros alegados, entende que o lançamento deveria ser cancelado.

Alegação de improcedência da glosa, por necessidade das despesas

No mérito, afirma que as despesas financeiras não seriam desnecessárias. Nesse sentido, alega que as despesas financeiras são usuais, normais e necessárias à manutenção da fonte produtiva, por se tratar de centralização de pagamentos. Sobre o tema, cita decisão do CARF.

Multa isolada, por falta de recolhimento de estimativa

Por fim, subsidiariamente, alega impossibilidade de aplicação da multa isolada por falta de recolhimento mensal de antecipação por estimativa, concomitantemente com a multa proporcional ao tributo devido ao final do período.

Entende aplicável ao caso a súmula CARF nº 105

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.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em 30 de agosto de 2021, nos termos da resolução nº 101000272, os julgadores da 2ª Turma da DRJ01-BSB, por unanimidade de votos, resolveram converter o julgamento em diligência para esclarecimento de três questões fáticas

1. Adequação da apuração dos saldos das contas contábeis relativas aos repasses a partes relacionadas (ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante e passivo não circulante), para fins de aplicação do critério de proporcionalidade (proporção entre empréstimos e financiamentos tomados e valores disponibilizados às partes relacionadas);

2. Expurgo dos lançamentos de encerramento “Tipo E” existentes no grupo de contas contábeis “435 - DESPESAS FINANCEIRAS”, no mês de dezembro de 2017, uma vez que não correspondem a despesas incorridas; e

3. Expurgo das despesas financeiras não vinculadas a empréstimos e financiamentos, uma vez que a glosa fiscal, consoante fundamentação, alcança apenas as “despesas financeiras vinculadas às operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa”

Adicionalmente, foi requerido o esclarecimento da relação existente entre a impugnante e cada pessoa que recebeu empréstimos.

DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA

Em face da resolução, a autoridade preparadora se manifestou no seguinte sentido:

1. Com relação à apuração dos percentuais de empréstimos deferidos a partes relacionadas, e face dos empréstimos tomados, afirma que o cálculo apresentado pela impugnante está correto, admitindo os seguintes percentuais:

ês	ercentual
an	,74%
ev	,46%
ar	,92%
br	,76%
ai	,41%
un	,02%
ul	,29%
go	,25%
et	,45%
ut	,80%
ov	,71%
ez	,39%

2. Com relação às despesas financeiras do mês de dezembro, admite que o valor da despesa seja R\$ 45.981.801,75, conforme alegado pela impugnante

3. apresenta os valores finais de despesas a serem glosadas e respectivos percentuais, a cada mês, conforme a seguir:

mês	despesas financeiras passíveis de glosa	percentual dos empréstimos e financiamentos em relação aos créditos com Partes Relacionadas (R\$)	despesas glosadas após ajustes (R\$)
01/2017	7.031.212,27	5,74%	403.340,50
02/2017	7.528.329,30	6,46%	486.393,27
03/2017	8.580.047,27	7,92%	679.522,25
04/2017	6.736.013,41	7,76%	522.418,81
05/2017	224.411,05	5,41%	12.146,37
06/2017	192.495,59	6,02%	11.596,82
07/2017	6.569.666,15	6,29%	413.068,81
08/2017	7.579.150,41	6,25%	473.910,82
09/2017	5.798.447,95	5,45%	316.262,00
10/2017	7.879.566,74	5,80%	457.041,71
11/2017	5.073.592,20	5,71%	289.914,24
12/2017	7.115.614,10	7,39%	525.748,63

4. Por fim, esclarece quanto à relação entre a impugnante e cada pessoa que recebeu empréstimos:

- são filiais da impugnante
 - . Rádio e Televisão Bandeirantes_POA
 - . Rádio e Televisão Bandeirantes_BR
 - . Rádio e Televisão Bandeirantes_TO
 - . Rádio e Televisão Bandeirantes_ANTENA
- as demais pessoas não apresentam 100% de acionistas comuns com a impugnante.

Assim, recalculando os percentuais de empréstimos repassados a terceiros, desconsiderando os repasses às quatro filiais, foram apurados os seguintes valores de despesas glosadas.

mês	despesas financeiras passíveis de glosa	percentual dos empréstimos e financiamentos em relação aos créditos com Partes Relacionadas (R\$)	despesas glosadas após ajustes (R\$)
01/2017	7.031.212,27	4,33%	304.451,49
02/2017	7.528.329,30	5,07%	381.686,30
03/2017	8.580.047,27	6,32%	542.258,99
04/2017	6.736.013,41	7,91%	532.818,66
05/2017	224.411,05	4,05%	9.088,65
06/2017	192.495,59	4,65%	8.951,04
07/2017	6.569.666,15	6,44%	423.086,50
08/2017	7.579.150,41	4,83%	366.072,96
09/2017	5.798.447,95	5,45%	316.015,41
10/2017	7.879.566,74	5,63%	443.619,61
11/2017	5.073.592,20	4,32%	219.179,18
12/2017	7.115.614,10	7,38%	525.132,32

DA MANIFESTAÇÃO DA IMPUGNANTE QUANTO AO RESULTADO DA DILIGÊNCIA

Em face das informações apresentadas pela autoridade preparadora, a impugnante se manifestou alegando, resumidamente o que segue.

Considerando que a autoridade lançadora concordou integralmente com as alegações da impugnação, relativas ao objeto da diligência, entende estar diante de revisão de lançamento. Alega que, nesse caso, com base no que dispõe o § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamente o Processo Administrativo Fiscal na esfera federal, e no Parecer Normativo COSIT nº 8 de 03 de setembro de 2014, deveria ser lavrado novo auto de infração com nova intimação do sujeito passivo, abrindo-se prazo para nova impugnação.

Relativamente à natureza da relação entre a impugnante e as pessoas que dela receberam empréstimos, reafirma que se trata de partes relacionadas, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC nº 5.

Assim, pede que:

- seja realizado novo lançamento, antes do julgamento de primeira instância, com a exclusão dos valores incontroversos;
- seja acolhida a impugnação, para cancelar o lançamento, por entender ter sido comprovada a natureza de despesas operacional, necessária, aos encargos financeiros glosados e
- subsidiariamente, seja afastada a multa isolada por falta de recolhimento de antecipações mensais.

[...]

3. O v. acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação, nos seguintes termos:

[...] **DA ALEGAÇÃO DE ERROS NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO**

Apresentam-se incontroversos (a) a alegação, da impugnante, de erros na apuração do crédito tributário objeto do auto de infração e (d) os critérios para apuração das despesas a serem glosadas. Com efeito, em sede de diligência, a autoridade preparadora concordou com os valores apresentados pela impugnante.

Assim, a glosa originalmente de R\$ 193.895.331,21 fica reduzida para R\$ 4.072.361,11.

Com isso, faz-se necessário recalcular os valores dos tributos e multas lançadas, portanto:

1- na fl. 2 do Auto de Infração (e-fl. 90)

. O Valor Apurado das Despesas financeiras indedutíveis deve ser reduzido

- de R\$ 193.895.331,21

- para R\$ 4.072.361,11

2- na fl. 3 do Auto de Infração (e-fl. 91)

. A memória de cálculo do Imposto Apurado fica alterada

	() Base de Cálculo	(*) Alíquota	(=) Imposto Apurado
De	193.895.331,21	15%	29.084.299,68
Para	4.072.361,11	15%	610.854,17

. A memória de cálculo do Adicional fica alterada

	De	Para
() Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	0,00	0,00
(+) Valor Apurado	193.895.331,21	4.072.361,11
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	-240.000,00	-240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	193.655.331,21	3.832.361,11
(x) Alíquota	10%	10%
(=) Adicional Total	19.365.533,12	383.236,11
(-) Adicional Declarado	0,00	0,00
(=) Imposto Adicional Devido	19.365.533,12	383.236,11

3- Na fl. 15 do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 88)

. a multa por falta de recolhimento de estimativas do IRPJ fica reduzida a zero

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
() BC - LALUR	-6.307.000,22	-814.806,88	-2.474.033,67	-17.200.452,53	-19.505.883,39	-32.198.498,31	-29.773.964,32	-44.322.812,83	-56.311.234,49	-62.118.156,41	-57.845.820,92	-101.601.548,71
(+) Infração	304.451,49	686.137,79	1.228.396,78	1.761.215,44	1.770.304,09	1.779.255,13	2.202.341,63	2.568.414,59	2.884.430,00	3.328.049,61	3.547.228,79	4.072.361,11
(=) BC - Ajustada	-6.002.548,73	-128.669,09	-1.245.636,89	-15.439.237,09	-17.735.579,30	-30.419.243,18	-27.571.622,69	-41.754.398,24	-53.426.804,49	-58.790.106,80	-54.298.592,13	-97.529.187,60
(-) Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) BC - Após Comp	-6.002.548,73	-128.669,09	-1.245.636,89	-15.439.237,09	-17.735.579,30	-30.419.243,18	-27.571.622,69	-41.754.398,24	-53.426.804,49	-58.790.106,80	-54.298.592,13	-97.529.187,60
(*) Alíquota	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%
(=) IRPJ devido (limitado a zero)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Recolhimento anterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Saldo a pagar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(*) % multa	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
(=) Multa	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

. a multa por falta de recolhimento de estimativa de CSLL fica reduzida para

- R\$ 83.529,41 em fevereiro e

- R\$ 160.001,21 em março

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
() BC - LACS	-6.145.256,43	1.170.071,27	4.183.394,75	-5.800.208,24	-4.874.272,22	-14.977.071,96	-11.262.898,03	-23.242.208,63	-31.442.430,55	-32.697.786,52	-25.019.569,21	-66.741.478,92
(+) Infração	304.451,49	686.137,79	1.228.396,78	1.761.215,44	1.770.304,09	1.779.255,13	2.202.341,63	2.568.414,59	2.884.430,00	3.328.049,61	3.547.228,79	4.072.361,11
(=) BC - Ajustada	-5.840.804,94	1.856.209,06	5.411.791,53	-4.038.992,80	-3.103.968,13	-13.197.816,83	-9.060.556,40	-20.673.794,04	-28.558.000,55	-29.369.736,91	-21.472.340,42	-62.669.117,81
(-) Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) BC - Após Comp	-5.840.804,94	1.856.209,06	5.411.791,53	-4.038.992,80	-3.103.968,13	-13.197.816,83	-9.060.556,40	-20.673.794,04	-28.558.000,55	-29.369.736,91	-21.472.340,42	-62.669.117,81
(*) Alíquota	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%	9%
(=) Tributo devido (limitado a zero)	0,00	167.058,82	487.061,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(-) Recolhimento anterior	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Saldo a pagar	0,00	167.058,82	320.002,42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(*) % multa	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%	50%
(=) Multa	0,00	83.529,41	160.001,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

4- Na fl. 10 do Auto de Infração, relativa à CSLL (e-fl. 98)

. O Valor Apurado das Despesas financeiras indedutíveis deve ser reduzido

- de R\$ 193.895.331,21

- para R\$ 4.072.361,11

. O Valor da Multa Isolada por não recolhimento de estimativas fica reduzido

Fato Gerador	De	Para
28/02/2017	166.243,95	83.529,41
31/03/2017	193.473,71	160.001,21
31/12/2017	5.294.814,34	0,00

5- Na fl. 12 do Auto de Infração, relativa à CSLL (e-fl.100)

. A memória de cálculo da CSLL apurada fica alterada

	() Base de Cálculo	(*) Alíquota	(=) Contribuição Apurada
De	193.895.331,21	9%	17.450.579,80
Para	4.072.361,11	9%	366.512,50

6- Isso já é suficiente para chegar aos valores finais devidos

(a) IRPJ

- Tributo R\$ 994.090,28

() Imposto Devido	610.854,17
(+) Adicional	383.236,11
(=) Imposto Total	994.090,28

- Multa proporcional (75%) R\$ 754.567,71

(=) Imposto Total	994.090,28
(*) % Multa	75%
(-) Multa Devida	745.567,71

- Multa isolada (50%) sobre estimativas não recolhidas – zero

- Juros de mora – calculados à taxa Selic, até o respectivo recolhimento

- . sobre o tributo, desde o vencimento
- . sobre as multas, desde a lavratura do auto de infração

(a) CSLL

- Tributo R\$ 366.512,50
- Multa proporcional (75%) R\$ 274.884,37

(=) CSLL Devida	366.512,50
(*) % Multa	75%
(-) Multa Devida	274.884,37

- Multa isolada (50%) sobre estimativas não recolhidas ficam reduzidas

Fato Gerador	Valor
28/02/2017	83.529,41
31/03/2017	160.001,21

- Juros de mora – calculados à taxa Selic, até o respectivo recolhimento
- . sobre o tributo, desde o vencimento
- [...] (grifo nosso)

Assim sendo, apesar de ter reduzido parcialmente o crédito tributário de R\$ 142.731.185,03 para R\$ 2.842.602,14, manteve a dedutibilidade das despesas glosadas na singela afirmação de que “(...) Não procede a alegação de dedutibilidade das despesas glosadas. Com efeito, entendo que elas sejam desnecessárias. Nesse sentido, cito acórdão 9101-002.807, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, na sessão de 10 de maio de 2017 (...)”, bem assim a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensais a título de CSLL.

4. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário visando sua reforma, alegando, em síntese, que:

- (i) **“AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO”**, vez que “(...) a fiscalização em nenhum momento indica quais foram os lançamentos contábeis que comprovariam os pretensos repasses às partes relacionadas. Ora, a mera existência de créditos a receber de partes relacionadas e de passivos de empréstimos com terceiros, por si só, não é suficiente para que se chegue à conclusão de que os recursos captados pela RECORRENTE foram transferidos para outras empresas relacionadas (...)”, acrescenta que “(...) na hipótese dos presentes autos a RECORRENTE demonstrou e comprovou as operações que deram causa às movimentações realizadas (não diretamente relacionadas aos empréstimos, frise-se), especialmente por se tratarem de contas correntes – centralização de despesas (chamados indevidamente de “repasses” e “empréstimos” pela Fiscalização) (...)”, e conclui afirmando que “(...) necessário o reconhecimento da improcedência da autuação por deficiência em seu substrato fático e probatório, estando indevidamente respaldada em presunções simples, sem prova direta ou indiciária (...)”;
- (ii) **“MÉRITO: DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS”**, vez que “(...) a regra do artigo 398, do RIR/18 (e do artigo 374 do RIR/99) classifica as despesas financeiras com juros pagos como dedutíveis, independentemente de atendimento da

regra de necessidade, usualidade e normalidade. Há, portanto, uma regra específica que deverá ser aplicada em detrimento da regra geral: as despesas pagas com juros são dedutíveis como custos operacionais, desde que os encargos financeiros sejam apropriados pro rata temporis (na forma do art. 399, do RIR/18 e 374, I do RIR/99) e quando inexistente qualquer vedação legal (...) Ou seja, a despesa financeira sempre será dedutível, desde que seja apropriada pro rata temporis e sem atentar às vedações legais (...)”, acrescenta que “(...) ainda que assim não se entenda, essas despesas financeiras se enquadram nos critérios ordinariamente trazidos para a dedução das despesas operacionais: a usualidade, a normalidade e a necessidade (...)”, aduz ainda que “(...) No presente caso, os empréstimos e as despesas financeiras a ele correspondentes se mostraram úteis, normais e necessárias, por se relacionarem principalmente ao próprio pagamento de principal e juros sobre empréstimos e financiamentos anteriores (...)”, e conclui afirmando que “(...) É o que se comprova, de forma clara, pela movimentação do fluxo de caixa das atividades de financiamento, constante das Demonstrações de Fluxo de Caixa, que é parte integrante das Demonstrações Financeiras da RECORRENTE, encerradas em 31.12.2017, auditada pela empresa Ernest Young, juntada na ECD, no registro J800, conforme arquivo não paginável da e-fl. 141 (...)”; e

- (iii) **“IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE MULTA DE OFÍCIO (75%) E MULTA ISOLADA REFERENTE ÀS ESTIMATIVAS MENSAS (50%)”**, vez que “(...) foi mantida exclusivamente a multa isolada quanto à CSLL, que deve ser integralmente cancelada. De fato, nos termos da Súmula CARF nº 105 (...)”, acrescenta que “(...) nesse sentido, a aplicação desta súmula, é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (...)”, e conclui afirmando que “(...) deve ser afastada a aplicação da multa por recolhimento a menor das estimativas mensais (50%) mantida para a CSLL, ante a fixação da multa de ofício isolada (75%). (...)”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

5. Do Recurso De Ofício

5.1 O v. acórdão recorrido julgou procedente em parte a impugnação, reduzindo o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:

VALOR ORIGINÁRIO

IRPJ (R\$)		CSLL (R\$)	
IMPOSTO	48.449.832,80	CONTRIBUIÇÃO	17.450.579,80
JUROS DE MORA	7.422.514,38	JUROS DE MORA	2.673.428,82
MULTA 75%	36.337.374,60	MULTA 75%	13.087.934,85
MULTA ISOLADA (ESTIMATIVA)	11.654.987,78	MULTA ISOLADA (ESTIMATIVA)	5.654.532,00
TOTAL	103.864.709,56	TOTAL	38.866.475,47

TOTAL (R\$)	142.731.185,03
-------------	----------------

VALOR MANTIDO

IRPJ		CSLL	
IMPOSTO	994.090,28	CONTRIBUIÇÃO	366.512,50
JUROS DE MORA	414.267,23	JUROS DE MORA	152.736,74
MULTA 75%	521.897,39	MULTA 75%	192.419,06
MULTA ISOLADA (ESTIMATIVA)	0	MULTA ISOLADA (ESTIMATIVA)	170.471,42
TOTAL	1.930.254,90	JUROS SOBRE MULTA ISOLADA	30.207,52
		TOTAL	912.347,24

TOTAL	2.842.602,14
-------	--------------

5.2 Portanto, verifica-se que a parcela exonerada (R\$ 139.888.582,89), que constitui o objeto do Recurso de Ofício, atende ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

5.3 **Passo ao reexame da decisão recorrida.**

5.4 Em 30 de agosto de 2021, nos termos da Resolução nº 101000272 de fls. 146/155, os julgadores da 2ª Turma da DRJ/DF, por unanimidade de votos, resolveram converter o julgamento em diligência para esclarecimento de três questões fáticas, quais sejam:

- 1) Adequação da apuração dos saldos das contas contábeis relativas aos repasses a partes relacionadas (ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante e passivo não circulante), para fins de aplicação do critério de proporcionalidade (proporção entre empréstimos e financiamentos tomados e valores disponibilizados às partes relacionadas);
- 2) Expurgo dos lançamentos de encerramento “Tipo E” existentes no grupo de contas contábeis “435 - DESPESAS FINANCEIRAS”, no mês de dezembro de 2017, uma vez que não correspondem a despesas incorridas; e
- 3) Expurgo das despesas financeiras não vinculadas a empréstimos e financiamentos, uma vez que a glosa fiscal, alcança apenas as “despesas financeiras vinculadas às operações de empréstimos e financiamentos efetuadas pela empresa”.

5.5 Ademais disso, foi requerido o esclarecimento da relação existente entre a Recorrente e cada pessoa jurídica que teria recebido parte dos empréstimos.

5.6 A diligência de fls. 2168/2174 concluiu quanto aos quesitos 1), 2) e 3) acima dispostos que **“Foi constatado que o cálculo apresentado pela impugnante está correto”**. Ou seja, verificou-se grande equívoco da Autoridade Fiscal no cálculo para apuração do crédito tributário objeto do auto de infração, bem assim nos critérios para apuração das despesas a serem glosadas.

5.7 Assim sendo, a autoridade preparadora concordou com os valores apresentados pela Recorrente e reduziu o montante devido.

5.8 Com relação ao vínculo existente entre a Recorrente e as “partes relacionadas” esclareceu a diligência que:

[...] existem os vínculos informados mas, com exceção do vínculo entre a matriz RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e as filiais RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_POA, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_BR, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_TO e RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_ANTENA, os vínculos entre as demais empresas não configura hipótese legal que fundamentaria a dedutibilidade das despesas, posto que, ainda que parte delas tenha como acionistas a própria empresa RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e/ ou outros acionistas Pessoas Físicas e Jurídicas em comum, nenhuma das empresas tem 100% de acionistas comuns com a impugnante, e - por consequência - o repasse de recursos financeiros à partes relacionadas (sem a cobrança de encargos e sem previsão dessa liberalidade no objeto social da empresa) não configura despesa necessária à atividade da Impugnante, como já detalhado no Relatório Fiscal do Lançamento objeto da impugnação.

[...]

5.9 Desta forma, entendo que na parte exonerada objeto deste recurso, não há qualquer reparo aos fundamentos da decisão recorrida, tendo em vista terem sido reconhecidos os diversos erros na apuração do crédito tributário.

5.10 Assim, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

6. Passo a análise do Recurso Voluntário

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 2246, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/72 (PAF), razão pela qual dele conheço.

8. Cuida-se o feito de Autos de Infração lavrados para a cobrança de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativos ao ano-calendário de 2017.

O lançamento fiscal decorreu, exclusivamente, da glosa de despesas financeiras assumidas pela Recorrente, identificadas nas contas analíticas do grupo “435 DESPESAS FINANCEIRAS”, onde, segundo o entendimento da Autoridade Fiscal, a Recorrente teria repassado “valores significativos para Partes Relacionadas, sem cobrança de encargos financeiros, ao mesmo tempo em que captava recursos pelas suas operações de empréstimos e financiamentos, evidencia, de imediato, a desnecessidade das despesas financeiras correspondentes” – v. cf. TVF de fl. 78.

Ocorre que não existem provas nos autos que comprovem o repasse dos recursos captados pela Recorrente com empréstimos para as partes relacionadas.

Em nenhum momento a fiscalização indica quais foram os lançamentos contábeis que comprovariam os pretensos repasses às partes relacionadas.

Ora, a mera existência de créditos a receber de partes relacionadas e de passivos de empréstimos com terceiros, por si só, não são suficientes para levar à conclusão de que os recursos captados pela Recorrente foram transferidos para outras empresas relacionadas.

Caberia à Autoridade Fiscal comprovar suas alegações por meio da identificação da conexão entre os registros contábeis dos empréstimos e os supostos repasses ou mesmo de elementos indiciários capazes de ilustrar essa conexão, que não constam dos autos.

Vale dizer, que presunções genéricas de repasses, que não encontram respaldo na contabilidade da Recorrente ou em qualquer outro documento, carecem de força probante para manutenção da glosa de despesas.

Ademais disso, é sabido que os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização, conforme jurisprudência deste egrégio Conselho, *in verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.

DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A glosa da integralidade das despesas financeiras consignadas na DIRPJ, sob a acusação fiscal de que seriam desnecessárias, sem que haja procedido a uma análise da natureza de cada uma dessas despesas e limitando-se a insinuar que as mesmas poderiam ter sido evitadas caso não tivessem ocorrido os repasses e recursos a coligadas, inviabiliza o correspondente lançamento de ofício. (Acórdão nº 9101-001.454, 1ª Turma/CSRF, Sessão do dia 15 de agosto de 2012)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA. CONFIRMAÇÃO.

A exclusão parcial do crédito tributário fundamentada no resultado de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal é confirmada quando inexisterem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário.

IRPJ/CSLL GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. INVALIDADE.

Os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização. (Acórdão nº 1301-001.604, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 26 de agosto de 2014)

Com efeito, o lançamento em questão parte das chamadas provas indiciárias ou indiretas. Ao utilizar as mencionadas provas é imprescindível que a fiscalização demonstre que o fato controvertido (despesas decorrentes dos empréstimos tomados em 2017) tem ligação direta com o suposto mútuo entre as partes relacionadas.

Verifica-se assim que é elemento imprescindível que a fiscalização demonstre a conexão entre a obtenção de recursos e o repasse à terceiros, contudo, no caso dos autos, entendo que esta conexão não restou demonstrada.

Ademais disso, a diligência de fls. 2168/2174 asseverou que existe vínculo “entre a matriz RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e as filiais RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_POA, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_BR, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_TO e RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_ANTENA”.

Outrossim, com relação aos vínculos existentes entre as demais empresas que “parte delas tenha como acionistas a própria empresa RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e/ou outros acionistas Pessoas Físicas e Jurídicas em comum, nenhuma das empresas tem 100% de acionistas comuns com a impugnante”.

Assim sendo, verifica-se que as empresas se correlacionam e utilizam de uma mesma conta corrente para o pagamento de todas as despesas.

Em outras palavras, é mais que natural que empresas vinculadas utilizem da mesma conta corrente, por meio da qual realizem a centralização de pagamentos, a fim de facilitar o controle e gestão delas, sem que haja o nascimento de uma relação creditícia.


Desta forma, a Recorrente demonstrou que os empréstimos e as despesas financeiras a ele correspondentes se mostraram úteis, normais e necessárias, por se relacionarem principalmente ao próprio pagamento de principal e juros de empréstimos e financiamentos anteriores.

Em sua movimentação do fluxo de caixa das atividades de financiamento, auditada pela empresa Ernest Young, juntada na ECD, no registro J800, verifica-se que a Recorrente fez captações de empréstimos e financiamentos no valor arredondado de R\$ 320.226.000,00 junto a instituições financeiras.

Sendo assim, utilizou desses mesmos recursos e do próprio caixa da companhia não só para pagar o valor principal dos empréstimos e financiamentos em curso no valor arredondado de R\$ 312.079.000,00, mas também para viabilizar o pagamento de juros sobre esses mesmos empréstimos e financiamentos no valor arredondado de R\$ 80.502.000,00 – v. cf. arquivo não paginável de fl. 141:

RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S.A.

DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA--Continuação
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 2016
(Em milhares de reais)



	Controladora		Consolidado	
	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2016
Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais:	66.064	39.702	88.055	52.122
Fluxo de caixa das atividades de investimento:				
Adições nos investimentos	-	-	(35)	(13.484)
Aplicação (resgate) de aplicações financeiras	30.134	4.351	34.049	25.955
Adições no ativo imobilizado e intangível	(7.862)	(45.236)	(8.012)	(48.039)
Caixa líquido (aplicado nas) gerado pelas atividades de investimento	22.272	(40.885)	26.002	(35.567)
Fluxo de caixa das atividades de financiamento:				
Captações por meio de empréstimos e financiamentos	320.226	339.159	320.226	339.159
Empréstimos e financiamentos pagos	(212.079)	(305.128)	(321.832)	(306.634)
Juros pagos	(80.502)	(135.658)	(91.362)	(145.889)
Caixa líquido aplicado nas atividades de financiamento	(172.355)	(151.627)	(192.968)	(173.364)
Aumento (redução) no caixa e equivalentes de caixa	17.981	(152.810)	21.089	(156.909)
Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício	24.494	177.304	26.208	177.814
Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício	42.475	24.494	47.297	20.905
Aumento (redução) no caixa e equivalentes de caixa	17.981	(152.810)	21.089	(156.909)

Com efeito, ao final do ano de 2017, a companhia apresentou um caixa líquido negativo arredondado de R\$ 72.355.000,00, o que indica que os pagamentos de empréstimos e financiamentos foram superiores aos seus recebimentos.

Logo, a demonstração financeira comprovou que os recursos captados em 2017 foram efetivamente utilizados nas atividades da companhia, em especial no pagamento do principal e juros sobre empréstimos e financiamentos passados, assim, despesas financeiras operacionais e dedutíveis.

Ademais, a Recorrente efetua o gerenciamento de despesas gerais e comuns das mais diversas pessoas jurídicas, como aquelas relacionadas a produção ou contratação de conteúdo, seguro, auditoria, dentre outras, lastreando todas estas operações em sua contabilidade.

O gerenciamento central de despesas gerais e a relação das despesas com a atividade da pessoa jurídica estão demonstradas no contrato de auditoria firmado com a empresa Ernst & Young Auditores Independentes S.S. – v. cf. fls. 1.729 e seguintes. Verifica-se claramente no contrato que os valores envolvidos são pagos pela Recorrente para a realização de auditoria em diferentes pessoas jurídicas relacionadas, identificadas no Anexo II, que, posteriormente, são objeto de reembolso junto a suas partes relacionados, *in fine*:

Anexo II
Empresas componentes do Grupo Bandeirantes de Comunicação e
Honorários dos serviços de auditoria

- 1) Para fins do presente Contrato são consideradas Empresas ou, quando isoladamente, "Empresa", são compostas pelas seguintes pessoas jurídicas:
- (I) RÁDIO E TELEVISAO BANDEIRANTES S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n. 60.509.239/0001-13 e estabelecida à Rua Radianes nº13, Morumbi, São Paulo - SP CEP: 05614-130;
 - (II) YELLOW GREEN NETWORK LTDA, estabelecida a Citco Building, Wickhams Cay, P.O. Box 662, Road Town, Tortola, Ilhas Virgens Britanicas;
 - (III) PRHA9 PRODUÇÕES S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 02.396.693/0001-09 e estabelecida a Rua Carlos Cyrillo Júnior nº 92, 4º andar, sala 3, Bairro: Jardim Leonor, São Paulo - SP CEP: 05614-000;
 - (IV) PAGAMENTOS MÓVEIS S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 12.607.722/0001-98 e estabelecida a Avenida Comendador Adilbo Ares nº 129, sala 4, Bairro: Morumbi, São Paulo - SP CEP: 05613-000;
 - (V) BAND INTERNATIONAL LTD., estabelecida a Citco Building, Wickhams Cay, P.O. Box 662, Road Town, Tortola, Ilhas Virgens Britanicas;
 - (VI) ONE BRASIL MIDIA INTERATIVA S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 08.948.537/0001-90 e estabelecida a Rua Carlos Cyrillo Júnior nº 92, 3º andar, sala 1, Bairro: Jardim Leonor, São Paulo - SP CEP: 05614-000;
 - (VII) RÁDIO E TELEVISAO BANDEIRANTES DE MINAS GERAIS LTDA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n° 17.184.649/0001-02 e estabelecida a Av. Raja Gabaglia nº 2.221, Bairro: São Bento, Belo Horizonte - MG CEP: 30380-403;
 - (VIII) RÁDIO E TV PORTOVISAO LTDA., sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n° 87.209.250/0001-14 e estabelecida a Rua Delfino Riet nº 183, Bairro: Santo Amaro, Porto Alegre - RS CEP: 90660-120;
 - (IX) RÁDIO E TV BANDEIRANTES DE CAMPINAS S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 46.049.328/0001-04 e estabelecida a Rua Eng. Antonio Francisco de Paula Souza nº 2799, Bairro: Jd. São Gabriel -Campinas - SP CEP: 13044-370;
 - (X) RÁDIO E TELEVISAO BANDEIRANTES DO RIO DE JANEIRO S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 33.050.733/0001-90 e estabelecida a Rua Álvaro Ramos nº 350, Bairro: Botafogo, Rio de Janeiro - RJ CEP: 22280-110;
 - (XI) REDE 21 COMUNICACOES LTDA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n° 58.832.528/0001-07 e estabelecida a Rua Radianes nº 13, 3º andar, Morumbi, São Paulo - SP CEP: 05614-130;
 - (XII) RÁDIO E TELEVISAO BANDEIRANTES DA BAHIA LTDA., sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n° 13.810.015/0001-67 e estabelecida a Rua Mãe Menininha dos Gantois nº. 19 A, Bairro: Federação, Salvador - BA CEP: 40215-150;
 - (XIII) TELEVISAO BANDEIRANTES DO PARANÁ SA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n°77.969.145/0001-20 e estabelecida a Rua Santa Cecília nº 802, Bairro: Pilarzinho, Curitiba - PR CEP: 80820-070;
 - (XIV) TV BANDEIRANTES DE PRESIDENTE PRUDENTE LTDA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n.50.609.973/0001-09 e estabelecida a Rua Alberto Artoni nº

Anexo II
Empresas componentes do Grupo Bandeirantes de Comunicação e
Honorários dos serviços de auditoria

- 75, Bairro: Jardim Santana, Presidente Prudente - SP CEP: 19045-720;
- (XV) RÁDIO E TELEVISAO TAUBATÉ LTDA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n° 48.665.517/0001-26 e estabelecida a Av. Charles Schneider nº 1700, Lj. 89, 90,91, 92 e 93, Bairro: Vl. Edmundo, Taubaté - SP CEP:12040-001;
- (XVI) KALUA COMUNICACAO E SERVIÇOS DE PUBLICIDADE S.A., sociedade anônima, inscrita no CNPJ/MF sob n° 00.833.108/0001-65 a estabelecida a Rua Carlos Cyrillo Jr nº. 92, 2º andar sala 5, Bairro: Jd. Leonor, São Paulo - SP CEP: 05614-000;
- (XVII) PLANALTO FM STEREO SOM S.A, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n°. 60.303.914/0001-53 e estabelecida a Av. Paulista nº 2198, 22º andar, Cerqueira Cesar, São Paulo - SP CEP: 01310-300;
- (XVIII) SOCIEDADE DE TELEVISAO SUL FLUMINENSE LTDA, sociedade limitada, inscrita no CNPJ/MF sob n°29.060.043/0001-44 e estabelecida a Rua 9, nº 12, Cristo Redentor, Bairro: Santa Rosa, Barra Mansa - RJCEP: 27321-740;

O mesmo ocorre com as apólices de seguro, que abrange a emissora de rádio e TV, as antenas, as transmissoras, as repetidoras, os estúdios, escritórios etc., nos quais as partes relacionadas são identificadas como cosseguradas – v. cf. apólices de fls. 1750 e seguintes:

**Continuação do Frontispício
Especificação da Apólice – Bradesco Seguro de Riscos Nomeados**

Bradesco AUTO/RE Companhia de Seguros		
Segurado: RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S/A		
Ramo Interno: 117.22	Proposta: 468736	Sucursal: 981
Processo SUSEP: 15414.002182/2010-49	Ramo: 01.96	
Processo SUSEP: 15414.003149/2010-36	Ramo: 01.41	
Processo SUSEP: 15414.901462/2013-84	Ramo: 03.51	

Segurado	
Nome	CPF/CNPJ
RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S/A	60.509.239/0001-13

Cossegurado(s)	
Nome	CPF/CNPJ
Rádio e Televisão Bandeirantes do Rio de Janeiro Ltda.	33.050.733/0008-66
Rádio e Televisão Bandeirantes de Brasília Ltda.	60.509.239/0007-09
Asa Branca Radiodifusão Ltda.	02.388.498/0001-37
Rádio e Televisão Porto Visão Ltda.	87.209.250/0001-14
Rádio e Televisão Bandeirantes de Campinas Ltda.	46.049.326/0001-04
Alta Vista Radio e Televisão S/A	07.371.634/0001-08
Televisão Bandeirantes de Presidente Prudente Ltda.	50.609.973/0001-09
Televisão Bandeirantes da Bahia Ltda.	13.810.015/0001-67
Rádio Bandeirantes de Campos do Jordão Ltda.	03.666.084/0001-95
One Brasil Mídia Interativa S/A	08.948.537/0001-90
Bauru Radio Clube Ltda.	45.008.745/0001-35
Sociedade Rádio Clube de São José dos Campos Ltda.	60.194.503/0001-77
Rádio Jornal de São Paulo Ltda.	43.837.392/0002-31
Televisão Bandeirantes do Paraná Ltda.	77.969.145/0001-20
Stúdio B Cinema e Vídeo S/C Ltda.	54.961.289/0001-34
Radio e Televisão Taubate Ltda.	48.665.517/0001-26
Radio e Televisão Bandeirantes de Minas Gerais Ltda.	17.184.649/0001-02
Rede 21 de Comunicações Ltda.	58.832.528/0001-07
Newco Programadora e Produtora de Comunicação Ltda.	04.334.366/0001-58
VIP Rádio e Televisão Ltda.	67.751.495/0003-23
Kalua Comunicação e Serviços de Publicidade Ltda.	00.833.108/0001-65
Companhia Rio Bonito Participações (Terra Vida)	06.017.510/0001-58
Planalto - FM Estereo Som S.A.	60.303.914/0001-53
Sociedade de Televisão Sul Fluminense Ltda.	29.060.043/0001-44
Televisão Novos Tempos Ltda.	12.748.471/0001-61
Sompur Vale do Paraíba Radiodifusão Ltda.	51.882.850/0001-00
Regional Centro Sul de Comunicação S.A	17.772.153/0001-50
Rádio e Televisão Rio Negro Ltda.	14.238.570/0001-29
Bandnews São José do Rio Preto Radiodifusão S.A.	08.948.547/0001-25
Rádio e Televisão Bandeirantes Ltda	60.509.239/0002-02
Emissoras Serranas Ltda.	58.829.003/0001-12
Planalto FM S/A	60.303.914/0001-53
Radio Jornal de São Paulo Ltda.	43.837.392/0002-31
Rádio MPB Ltda.	04.182.694/0001-86
Nativa FM Maringá	17.330.154/0001-44
Radio Diário de Petropolis S/A	27.219.328/0001-50

**Continuação do Frontispício
Especificação da Apólice – Bradesco Seguro de Riscos Nomeados**

Bradesco AUTO/RE Companhia de Seguros		
Segurado: RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S/A		
Ramo Interno: 117.22	Proposta: 468736	Sucursal: 981
Processo SUSEP: 15414.002182/2010-49	Ramo: 01.96	
Processo SUSEP: 15414.003149/2010-36	Ramo: 01.41	
Processo SUSEP: 15414.901462/2013-84	Ramo: 03.51	

Radio Stéreo FM Lagoa Santa Ltda	26.232.603/0001-02
Sistema Thathi de Comunicação Ltda	55.978.183/0001-06
Sompur São Paulo Radiodifusão Ltda	43.944.370/0001-90

Do mesmo modo, a apólice firmada com a seguradora Swiss Re – v. cf. fls. 1.970 e seguintes –, que abrangeu as mesmas partes relacionadas acima destacadas:

Segurado	
Nome	CPF/CNPJ
Rádio e Televisão Bandeirantes S/A	60.509.239/0001-43
Cossegurado(s)	
Nome	CPF/CNPJ
Rádio e Televisão Bandeirantes de Brasília Ltda	33.050.733/0008-66
Rádio e Televisão Bandeirantes de Brasília Ltda	60.509.239/0007-09
Asa Branca Radiofusão S/A	02.388.498/0001-37
Rádio e Televisão Porto Visão Ltda	87.209.250/0001-14
Rádio e Televisão Bandeirantes de Campinas Ltda	46.049.326/0001-04
Alta Vista Rádio e Televisão S/A	07.371.634/0001-08
Televisão Bandeirantes de Presidente Prudente Ltda	50.609.973/0001-09
Televisão Bandeirantes da Bahia Ltda	13.810.015/0001-67
Rádio Bandeirantes de Campo do Jordão Ltda	03.666.084/0001-95
One brasil Mídia Interativa S/A	08.948.537/0001-90
Bauru Rádio Clube Ltda	45.008.745/0001-35
Sociedade Rádio Clube de São José dos Campos Ltda	60.194.503/0001-77
Rádio Jornal de São Paulo Ltda	43.837.392/0002-31
Televisão Bandeirantes do Paraná Ltda	77.969.145/0001-20
Rádio e Televisão Taubate Ltda	48.665.517/0001-26
Rádio e Televisão Bandeirantes de Minas Gerais Ltda	17.184.649/0001-02
Rede 21 de Comunicações Ltda	58.832.528/0001-07
Newco Programadora e Produtora de Comunicação Ltda	04.334.366/0001-58
Vip Rádio e Televisão Ltda	67.751.495/0003-23
Kalua Comunicação e Serviços de Publicidade Ltda	00.833.108/0001-65
Companhia Rio Bonito Participações (Terra Vida)	06.017.510/0001-58
Planalto – FM Estereo Som S/A	60.303.914/0001-53
Sociedade de Televisão Sul Fluminense Ltda	29.060.043/0001-44
Televisão Novos Tempos Ltda	12.748.471/0001-61
Sompur Vale do Paraíba Radiodifusão Ltda	51.882.850/0001-00
Regional Centro Sul de Comunicação S/A	17.772.153/0001-50
Rádio e Televisão Rio Negro Ltda	14.238.570/0001-29
Bandnews São José do Rio Preto Radiodifusão S/A	08.948.547/0001-25
Rádio e Televisão Bandeirantes S/A	60.509.239/0002-02
Emissoras Serrasas Ltda	58.829.003/0001-12
Planalto FM S/A	60.303.914/0001-53
Rádio Jornal de São Paulo	43.837.392/0002-31
Rádio MPB Ltda	04.182.694/0001-86
Nativa FM Maringá	17.330.154/0001-44
Rádio Diário de Petrópolis S/A	27.219.328/0001-50
Rádio Stério FM Lagoa Santa Ltda	26.232.603/0001-02
Sistema Thathi de Comunicação Ltda	55.978.183/0001-06
Sompur São Paulo Radiodifusão Ltda	43.944.370/0001-90

Desta forma, constato que existe contínua movimentação escriturada nos ativos e passivos da Recorrente a débito e a crédito (tradicional operação de conta corrente), de modo a permitir a centralização de determinados pagamentos e recebimentos em uma ou outra pessoa jurídica. Por se tratar de mera gestão compartilhada de recursos, inexistente a fixação de quaisquer encargos financeiros entre elas.

Bem assim, como já asseverado, caberia à fiscalização trazer aos autos elementos concretos para evidenciar que teria havido a captação de recursos para a concessão de empréstimos a pessoas ligadas, com exata coincidência de datas e valores, o que não ocorreu. Tais fatos convergem para infirmar a liberalidade pressuposta pelo trabalho fiscal. Como bem observado pela Recorrente, ao questionar certa despesa deduzida pelo contribuinte, cabe ao Fisco justificar, pormenorizadamente o motivo pelo qual considerou tal despesa indedutível, e não apenas glosá-la, transferindo para o contribuinte o ônus de comprovar sua dedutibilidade.

Cabe salientar que o único fundamento utilizado pela DRJ/DF no acórdão recorrido para sustentar o lançamento impugnado é a afirmação, sem substrato fático ou jurídico, no sentido de que “*entendo que elas sejam desnecessárias*”.

Assim, evidencia-se que não ocorreu na hipótese dos autos qualquer operação de empréstimo com as partes relacionadas, sendo claramente equivocada essa premissa adotada pela fiscalização.

9. Portanto, o Recurso Voluntário merece provimento.

10. Acaso vencido, passo a análise da concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 89/105, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2017 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DEFIS - SÃO PAULO		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	Av. Pacaembu, 715 - 5º andar - Sta. Cecília - São Paulo - SP		0819000.2020.00283
			Data Hora
			09/02/2021 18:24
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES S.A.		CNPJ
Logradouro	Número	13	60.509.239/0001-13
RUA RADIANTES	Complemento		Telefone
Bairro	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP	CEP
MORUMBI			05614130
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cód. Receita Darf	2917	Valor
			48.449.832,80
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2021)			Valor
			7.422.514,38
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			36.337.374,60
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	1632	Valor
			11.654.987,78
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			103.864.709,56
Valor por Estorno			
CENTO E TRÊS MILHÕES, OITOCENTOS E SESENTA E QUATRO MIL, SETECENTOS E NOVE REAIS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS			

Auto de Infração CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DEFIS - SÃO PAULO		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	Av. Pacaembu, 715 - 5º andar - Sta. Cecília - São Paulo - SP		0819000.2020.00283
			Data Hora
			09/02/2021 18:25
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES S.A.		CNPJ
Logradouro	Número	13	60.509.239/0001-13
RUA RADIANTES	Complemento		Telefone
Bairro	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP	CEP
MORUMBI			05614130
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf	2973	Valor
			17.450.579,80
JUROS DE MORA (Calculados até 02/2021)			Valor
			2.673.428,82
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			13.087.934,85
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	Cód. Receita Darf	1649	Valor
			5.654.532,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			38.866.475,47
Valor por Estorno			
TRINTA E OITO MILHÕES, OITOCENTOS E SESENTA E SEIS MIL, QUATROCENTOS E SETENTA E CINCO REAIS E QUARENTA E SETE CENTAVOS			

Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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.

De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2017, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (**Acórdão nº 9101-005.080**, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...]

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões inculcadas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

[...]

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, 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%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.**

IV - Agravo interno improvido.

Portanto, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DISPOSITIVO

11. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício, tendo em vista atender ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, e no mérito **NEGO PROVIMENTO**. Conheço do Recurso Voluntário e a ele **DOU PROVIMENTO**, a fim de **(i)** acolher as deduções das despesas financeiras, com o consequente cancelamento integral dos Autos de Infração; **(ii)** cancelar a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Embora bem fundamentado o voto do I. Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto, diverjo de seu entendimento quanto à exoneração do crédito tributário lançado e a concomitância da multa isolada com a multa de ofício.

Em razão destas divergências terem sido as que prevaleceram na Turma em razão do voto de qualidade, passo a redigir o voto vencedor.

O auto de infração foi lavrado em razão de a fiscalização ter entendido que as despesas financeiras deduzidas na apuração do lucro real seriam parcialmente indedutíveis por serem desnecessárias.

Isto porque parte dos empréstimos que originaram as despesas financeiras teriam sido utilizados para repasse a empresas do mesmo grupo, segundo a autoridade fiscal.

Abaixo transcrevo parte do Relatório da decisão recorrida em que é resumida a motivação do crédito tributário.

A infração, apontada pela fiscalização, diz respeito a despesas desnecessárias, pelo fato de a contribuinte (a) ter contraído empréstimos bancários, remunerados com juros e (b) no mesmo período, fornecido empréstimos a pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, sem a cobrança de encargos. A fiscalização entendeu que, caso os empréstimos a pessoas ligadas não tivessem sido fornecidos, não seria necessária a tomada de empréstimos bancários, remunerados com juros, em seu valor total. Consequentemente, a fiscalização concluiu que parte dos empréstimos tomados e dos respectivos juros seria desnecessária para a manutenção da atividade da pessoa jurídica.

A DRJ01 acompanhou o entendimento da autoridade fiscal mantendo parcialmente o auto de infração, fazendo apenas acertos em sua base de cálculo em razão da diligência realizada, determinada em Resolução anterior ao julgamento.

A questão refere-se sobre a necessidade de realizar empréstimos, enquanto há repasses de valores para empresas do mesmo grupo econômico.

Em um de seus fundamentos o I. Conselheiro Relator original fundamentou seu voto afirmando que não houve comprovação que os repasses realizados tiveram origem nos empréstimos realizados pela recorrente. Acrescentou ainda que os empréstimos contraídos foram pagos com recursos próprios, inclusive os juros incorridos. É o que se depreende do trecho de seu Voto abaixo destacado:

Ocorre que não existem provas nos autos que comprovem o repasse dos recursos captados pela Recorrente com empréstimos para as partes relacionadas.

Em nenhum momento a fiscalização indica quais foram os lançamentos contábeis que comprovariam os pretensos repasses às partes relacionadas.

Ora, a mera existência de créditos a receber de partes relacionadas e de passivos de empréstimos com terceiros, por si só, não são suficientes para levar à conclusão de que os recursos captados pela Recorrente foram transferidos para outras empresas relacionadas.

Caberia à Autoridade Fiscal comprovar suas alegações por meio da identificação da conexão entre os registros contábeis dos empréstimos e os supostos repasses ou mesmo de elementos indiciários capazes de ilustrar essa conexão, que não constam dos autos.

Vale dizer, que presunções genéricas de repasses, que não encontram respaldo na contabilidade da Recorrente ou em qualquer outro documento, carecem de força probante para manutenção da glosa de despesas.

Ademais disso, é sabido que os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização, conforme jurisprudência deste egrégio Conselho, in verbis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1996 IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS.

DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A glosa da integralidade das despesas financeiras consignadas na DIRPJ, sob a acusação fiscal de que seriam desnecessárias, sem que haja procedido a uma análise da natureza de cada uma dessas despesas e limitando-se a insinuar que as mesmas poderiam ter sido evitadas caso não tivessem ocorrido os repasses e recursos a coligadas, inviabiliza o correspondente lançamento de ofício. (Acórdão nº 9101-001.454, 1ª Turma/CSRF, Sessão do dia 15 de agosto de 2012)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 RECURSO DE OFÍCIO. RESULTADO DE DILIGÊNCIA. CONFIRMAÇÃO.

A exclusão parcial do crédito tributário fundamentada no resultado de diligência realizada com os elementos disponibilizados pelo contribuinte e conferidos pela autoridade fiscal é confirmada quando inexistirem, no reexame necessário, elementos de convicção em sentido contrário.

IRPJ/CSLL GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. INVALIDADE.

Os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da fiscalização. (Acórdão nº 1301-001.604, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 26 de agosto de 2014) Com efeito, o

lançamento em questão parte das chamadas provas indiciárias ou indiretas. Ao utilizar as mencionadas provas é imprescindível que a fiscalização demonstre que o fato controvertido (despesas decorrentes dos empréstimos tomados em 2017) tem ligação direta com o suposto mútuo entre as partes relacionadas.

Verifica-se assim que é elemento imprescindível que a fiscalização demonstre a conexão entre a obtenção de recursos e o repasse à terceiros, contudo, no caso dos autos, entendo que esta conexão não restou demonstrada.

Ademais disso, a diligência de fls. 2168/2174 asseverou que existe vínculo “entre a matriz RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e as filiais RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_POA, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_BR, RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_TO e RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES_ANTENA”.

Outrossim, com relação aos vínculos existentes entre as demais empresas que “parte delas tenha como acionistas a própria empresa RADIO E TELEVISAO BANDEIRANTES e/ou outros acionistas Pessoas Físicas e Jurídicas em comum, nenhuma das empresas tem 100% de acionistas comuns com a impugnante”.

Assim sendo, verifica-se que as empresas se correlacionam e utilizam de uma mesma conta corrente para o pagamento de todas as despesas.

Em outras palavras, é mais que natural que empresas vinculadas utilizem da mesma conta corrente, por meio da qual realizem a centralização de pagamentos, a fim de facilitar o controle e gestão delas, sem que haja o nascimento de uma relação creditícia.

Desta forma, a Recorrente demonstrou que os empréstimos e as despesas financeiras a ele correspondentes se mostraram úteis, normais e necessárias, por se relacionarem principalmente ao próprio pagamento de principal e juros de empréstimos e financiamentos anteriores.

Em sua movimentação do fluxo de caixa das atividades de financiamento, auditada pela empresa Ernest Young, juntada na ECD, no registro J800, verifica-se que a Recorrente fez captações de empréstimos e financiamentos no valor arredondado de R\$ 320.226.000,00 junto a instituições financeiras.

Sendo assim, utilizou desses mesmos recursos e do próprio caixa da companhia não só para pagar o valor principal dos empréstimos e financiamentos em curso no valor arredondado de R\$ 312.079.000,00, mas também para viabilizar o pagamento de juros sobre esses mesmos empréstimos e financiamentos no valor arredondado de R\$ 80.502.000,00 – v. cf. arquivo não paginável de fl. 141:

RÁDIO E TELEVISÃO BANDEIRANTES S.A.



DEMONSTRAÇÕES DOS FLUXOS DE CAIXA – Continuação
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2017 e 2016
(Em milhares de reais)

	Controladora		Consolidado	
	31/12/2017	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2016
Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais	68.064	35.702	88.055	52.122
Fluxo de caixa das atividades de investimento:				
Adições nos investimentos	-	-	(35)	(13.484)
Aplicação (resgate) de aplicações financeiras	30.134	4.351	34.649	25.856
Adições no ativo imobilizado e intangível	(7.882)	(45.236)	(8.012)	(48.033)
Caixa líquido (aplicado nas) gerado pelas atividades de investimento	22.252	(40.885)	26.602	(35.667)
Fluxo de caixa das atividades de financiamento:				
Captações por meio de empréstimos e financiamentos	320.226	330.159	320.226	330.159
Empréstimos e financiamentos pagos	(212.870)	(355.128)	(211.832)	(356.034)
Juros pagos	(80.502)	(135.654)	(91.362)	(145.889)
Caixa líquido aplicado nas atividades de financiamento	(72.355)	(151.627)	(82.968)	(173.364)
Aumento (redução) no caixa e equivalentes de caixa	17.981	(152.810)	21.089	(156.909)
Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício	24.494	177.304	26.208	177.814
Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício	42.475	24.494	47.297	20.905
Aumento (redução) no caixa e equivalentes de caixa	17.981	(152.810)	21.089	(156.909)

Com efeito, ao final do ano de 2017, a companhia apresentou um caixa líquido negativo arredondado de R\$ 72.355.000,00, o que indica que os pagamentos de empréstimos e financiamentos foram superiores aos seus recebimentos.

Logo, a demonstração financeira comprovou que os recursos captados em 2017 foram efetivamente utilizados nas atividades da companhia, em especial no pagamento do principal e juros sobre empréstimos e financiamentos passados, assim, despesas financeiras operacionais e dedutíveis.

Ademais, a Recorrente efetua o gerenciamento de despesas gerais e comuns das mais diversas pessoas jurídicas, como aquelas relacionadas a produção ou contratação de conteúdo, seguro, auditoria, dentre outras, lastreando todas estas operações em sua contabilidade.

O gerenciamento central de despesas gerais e a relação das despesas com a atividade da pessoa jurídica estão demonstradas no contrato de auditoria firmado com a empresa Ernst & Young Auditores Independentes S.S. – v. cf. fls. 1.729 e seguintes. Verifica-se claramente no contrato que os valores envolvidos são pagos pela Recorrente para a realização de auditoria em diferentes pessoas jurídicas relacionadas, identificadas no Anexo II, que, posteriormente, são objeto de reembolso junto a suas partes relacionados, in fine:

Data vênia à ilustre explanação do nobre Relator do voto condutor, não concordo com seu entendimento a respeito desta matéria. Explico.

O art 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, assim dispõe sobre a dedutibilidade das despesas financeiras:

Art 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º Considera-se como encargo associado a empréstimo aquele em que o tomador deve necessariamente incorrer para fins de obtenção dos recursos. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Alternativamente, nas hipóteses a que se refere a alínea “b” do § 1º, os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Observa-se pelo dispositivo legal acima, em especial o § 2,º que deve ser considerado como encargo associado a empréstimo somente aquele em que o tomador necessariamente incorrer para fins de obtenção de seus recursos.

No caso em litígio, a recorrente fez diversos repasses a empresas do mesmo grupo, sem que, conforme constatou o I. Relator do voto condutor, a fiscalização tenha comprovado que os referidos repasses tenham tido origem nos empréstimos tomados pela recorrente. Outra constatação foi que a própria recorrente que arcou com os pagamentos dos empréstimos, inclusive dos juros.

Ocorre que a vinculação dos repasses com os empréstimos tomados não é fator determinante para considerar tais dispêndios indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isto porque o citado texto legal determina que os empréstimos devem ser necessários para obtenção de recursos, assim não sendo necessários devem ser excluídos do lucro real originalmente apurado.

Assim vejamos, a recorrente tem o direito de utilizar seus recursos da melhor forma que entender para os seus negócios. No entanto a de se verificar os efeitos fiscais destes dispêndios, quando desnecessários a sua atividade não devem influir na composição do lucro real.

Os repasses feitos a empresas do mesmo grupo econômico, embora possa se traduzir como importante para o seu funcionamento, não se pode dizer que estes gastos sejam necessários para a atividade da empresa.

Neste sentido, ao efetuar estes dispêndios, houve uma redução dos ativos de maior liquidez, trazendo como consequência a necessidade de repor esses valores para que a empresa pudesse fazer frente a suas obrigações financeiras.

A obtenção de empréstimos, portanto, tornou-se necessária não para obtenção de recursos para a realização das atividades, mas para repor os valores distribuídos a empresas do mesmo grupo, uma vez que sem esses repasses tais empréstimos seriam tomados em valor menor.

Assim, tais empréstimos, na mesma proporção dos valores distribuídos a empresas do mesmo grupo econômico, devem ser considerados desnecessários e as despesas deles decorrentes, na mesma proporção, são indedutíveis do IRPJ e da CSLL, nos termos do art 17 do Decreto-Lei 1.598/77.

Outra divergência acatada pela Turma por meio do voto de qualidade foi sobre a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas.

O I. Relator do voto condutor entende pela impossibilidade de lançamento da multa de ofício em conjunto com multa isolada pelo não pagamento das estimativas não pagas em razão da infração tributária apontada pela autoridade fiscal.

Trago como fundamentos da minha discordância o voto da Relatora do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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 estimada, 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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendarário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda

não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponible ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

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

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as

hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos

nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

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.

Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base

estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as

hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa

ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz

verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco

obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendarário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendarário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei

tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Heremênutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A ‘forma de sancionar’ é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as

sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do

ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, conseqüentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave,

já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJ estimada é uma ação preparatória para a realização da “conduta mais grave” – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) -, representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento simulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a

tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponible da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa

proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para deconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário mantendo em sua integralidade o crédito tributário ainda em litígio.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre labrudi Catunda

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda