



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

Processo n° 16327.720690/2015-69
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.442 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
Recorrente LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SOCIEDADE ANÔNIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

ACÓRDÃO DA DRJ. EXAME DOS PONTOS ESSENCIAIS. NULIDADE.

A decisão não está obrigada a abordar todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivos suficientes para decidir, sendo dever do julgador enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DELIBERAÇÃO PRÉVIA.

A existência e o reconhecimento para fins tributários dos juros sobre capital próprio depende de prévia e formal deliberação para pagamento desses valores.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

É cabível a glosa de despesas de prestação de serviços quando não comprovada a efetiva prestação.

GLOSA DE DEDUÇÕES. ALTERAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA.

A glosa de deduções da base de cálculo do IRPJ que produza redução de prejuízo fiscal torna indevida a compensação desse prejuízo, realizada em períodos subsequentes.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. COBRANÇA CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período-base de incidência.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA. CABIMENTO.

Os juros moratórios incidem sobre a totalidade da obrigação tributária principal, nela compreendida, além do próprio tributo, a multa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando o lançamento de IRPJ e o de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos o Conselheiro Roberto Silva Junior, que dava provimento parcial para afastar as multas isoladas, e os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que além disso também afastavam a incidência de juros sobre as multas de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa. Ausente o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)
Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

(assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Ausente o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por LIDERANÇA CAPITALIZAÇÃO SOCIEDADE ANÔNIMA, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 10-56.441 (fls. 848 a 871), da 5ª Turma da DRJ - Porto Alegre, que negou provimento à impugnação, mantendo no todo o crédito tributário constituído contra a recorrente.

O lançamento apurou as seguintes infrações, descritas em detalhes no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 659 a 682):

a) dedução indevida a título de juros sobre o capital próprio - JCP, no ano base 2010;

b) falta de comprovação da efetiva prestação de serviços cujos pagamentos foram deduzidos como despesa, na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, nos anos de 2010 e 2011;

c) declaração inexata "*detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados*";

d) compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, no ano base 2011, os quais foram elididos com a apuração no ano anterior das infrações referidas nos itens "a" e "b"; e

e) falta de recolhimento de IRPJ e CSLL apurados mensalmente por estimativa, infração essa que deu causa à aplicação de multa isolada.

Tendo apurado tais fatos, a Fiscalização formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 16.107.537,04, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos de multas e juros de mora.

Contra o lançamento foi apresentada a impugnação de fls. 693 a 718, à qual a DRJ - POA negou provimento em decisão formalizada no Acórdão nº 10-56.441 (fls. 848 a 871), cuja ementa vai abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos legais e não tendo ocorrido nenhuma das causas de nulidade descritas na legislação pertinente não há que se falar em anulação da autuação.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do

patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

GLOSA DE DESPESAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO.

Cabível a glosa de despesas com prestação de serviços quando não comprovado que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devido por estimativa, após o término do ano-calendário, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Por decorrerem de infrações distintas, é cabível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, determinada sobre a base de cálculo estimada, e da multa de ofício aplicada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição não recolhida.

TAXA SELIC. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

Sendo a multa isolada classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros à taxa Selic a partir de seu vencimento.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso, alegando preliminarmente a nulidade dos autos de infração e do próprio acórdão da DRJ - POA.

O lançamento seria nulo porque, em relação aos juros sobre capital próprio - JCP, o único fato passível de autuação seria um eventual equívoco quanto ao momento de apropriação da despesa; e, mesmo assim, apenas na hipótese de falta de pagamento de tributos, na forma do art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR. A inobservância do regime de competência só teria consequências tributárias se acarretasse postergação de tributo, o que não ocorreu.

No caso concreto, todavia, foi apurado no ano de 2009, tanto para o IRPJ, quanto para a CSLL, valor a pagar, de onde se conclui que a recorrente, ao não observar o regime de competência, se viu compelida a pagar em 2009 um valor superior ao devido.

A nulidade macula o lançamento também na parte referente à glosa de despesas de prestação serviços, pois a Fiscalização não procedeu a qualquer verificação nas empresas prestadoras dos serviços, apoiando o lançamento em mera presunção. A despesa não poderia ter sido glosada sem exame acurado dos documentos e das provas apresentadas.

O acórdão da DRJ, por sua vez, seria nulo pela mesma razão: falta de análise dos documentos apresentados pela recorrente. O órgão julgador de primeira instância não teria se pronunciado de maneira específica sobre a preliminar aduzida pelo contribuinte, limitando-

se a afirmar, sem demonstração, que os documentos não seriam suficientes. Também teria deixado de abordar a alegação de que os JCP se equiparariam a dividendos, e que seu pagamento extemporâneo não violaria o regime de competência, nem os tornaria indedutíveis.

A recorrente apontou outros motivos para o cancelamento da exigência. Disse que a despesa de JCP foi validamente incorrida em 2009, e deduzida em 2010, sem nenhum prejuízo para a Fazenda. Assim, caso se considere que a Assembleia Geral Ordinária - AGO de 31/03/2010 (fls. 433 a 467) não ratificou a deliberação acerca da distribuição de JCP em 2009, tem-se, pelo reverso, que tal AGO seria o ato societário pelo qual os acionistas da recorrente aprovaram o pagamento extemporâneo de JCP, em 2010, com relação ao resultado auferido em 2009.

Ressaltou que os JCP têm natureza de dividendo, de modo que a lei apenas instituiu um tratamento tributário específico para os pagamentos feitos a esse título. Por conseguinte, os dividendos não distribuídos em um período, podem ser distribuídos em períodos subseqüentes.

Negou ter ocorrido inobservância do regime de competência. A interpretação dada pela autoridade fiscal e pelo acórdão recorrido é de que o limite de dedução do JCP somente poderia considerar os JCP gerados no próprio ano, tendo em vista o regime de competência. Assim, caso houvesse pagamento de JCP apurados sobre resultados de anos anteriores, esses valores não poderiam ser considerados para cálculo do limite de dedutibilidade, uma vez que se referem a períodos pretéritos, sendo dedutíveis somente nos anos em que foram gerados.

Sustenta a recorrente que o regime de competência, para fins de dedutibilidade dos JCP, tem como referência o momento em que nasce a obrigação de pagar ou creditar aos acionistas os valores de JCP. No caso dos autos, esse momento se deu quando da aprovação pela AGO dos pagamentos extemporâneos.

No instante em que se concretizar a deliberação societária de pagamento de JCP, e ocorrer seu efetivo pagamento, aí nasce o direito à dedutibilidade dos valores pagos. No caso concreto, em 2010 ocorreu deliberação e efetivo pagamento de JCP sobre o resultado no ano de 2009 (AGO de 2010, fls. 433 a 467). Em atenção ao regime de competência, nesse ato surgiu o direito da recorrente à dedução dos respectivos valores.

Para corroborar esse entendimento, citou precedentes do CARF (Acórdão nº 101-96.751) e do E. Superior Tribunal de Justiça - STJ (REsp nº 1.086.752/PR).

A glosa de despesas com prestação de serviços por falta de comprovação também foi contestada pela recorrente. Referidas despesas estariam amparadas por notas fiscais de prestação de serviços (fls. 50 a 83, 84 a 89, 106 a 126, 132 a 157 e 165 a 187).

Embora a recorrente tenha apresentado os comprovantes de pagamento das notas fiscais (fls. 398 a 399) às pessoas jurídicas prestadoras dos serviços, a Fiscalização não aprofundou a análise dos pontos que ela tinha por relevantes. Apenas presumiu a existência da irregularidade.

Aduziu, a propósito, que não existe vedação legal a que os prestadores de serviços tenham conexão com as empresas contratantes, pois o requisito legal para a

dedutibilidade de despesas é que elas sejam devidamente comprovadas, bem como úteis e necessárias.

Insurgiu-se também contra a multa por declaração inexata, bem como contra a cumulação da multa isolada com a multa vinculada ao tributo. Por último, manifestou seu inconformismo com a incidência de juros de mora sobre as multas.

Com esses fundamentos, pugnou pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Nulidade da decisão recorrida

No recurso, alega-se que a decisão recorrida seria nula por ter deixado de examinar os documentos trazidos pela recorrente. Além disso, o órgão julgador não teria se pronunciado de forma específica sobre a preliminar suscitada.

Não procede a alegação. O acórdão recorrido apreciou e rejeitou a preliminar de nulidade, afirmando não estar presente nos autos nenhuma das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, as quais, a juízo do órgão julgador, seriam as únicas capazes de gerar nulidade dos termos e dos atos processuais.

A afirmação de que não houve exame dos documentos é desmentida pela simples leitura do voto condutor do acórdão da DRJ. A documentação foi examinada, embora as conclusões advindas desse exame tenham sido contrárias ao interesse da recorrente. O trecho abaixo reproduzido mostra que o órgão *a quo* examinou a documentação constante dos autos:

Os documentos apresentados são frágeis, pois apresentam diversas inconsistências (desde notas fiscais com descrição genérica dos serviços, ausência de contratos e/ou contratos inconsistentes, alguns pagamentos realizados mediante depósito em dinheiro onde o favorecido é a própria empresa contratante), as empresas contratadas são do mesmo grupo econômico da autuada que, por sua vez, não apresenta nenhuma comprovação da efetiva prestação dos serviços.

O fato é que estamos diante da suposta prestação de serviços de consultoria na área jurídica, administrativa e financeira sem nenhum documento que materialize as

orientações expedidas na área contratada, seja uma proposta de trabalho, um diagnóstico, um parecer, um relatório, alguma espécie de aconselhamento ou qualquer outra evidência material da entrega do serviço.

Em relação à prestação de serviços pertinentes a eventos e organizações de feiras, congressos e exposições, a autuada não trouxe nenhuma comprovação da existência de um evento qualquer que o prestador de serviço tenha organizado a seu mando. (fl. 866)

O terceiro ponto suscitado se refere à falta de manifestação específica acerca da afirmação de que os JCP têm natureza de dividendos.

A questão que se coloca é saber se discutir esse ponto específico era efetivamente necessário para a validade da decisão da DRJ. O E. Superior Tribunal de Justiça - STJ tem posicionamento no sentido de que não é necessário à validade de sentenças e acórdãos que o órgão julgador se manifeste sobre todos os pontos levantados pelas partes, pois o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas, quando já tenha encontrado motivos suficientes para proferir a decisão.

O entendimento do E. STJ, acerca da matéria, se encontra expresso na ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. **O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.** A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, **sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.** (g.n.)

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal *decisum*.

5. Embargos de declaração rejeitados. (Edcl em MS 21315/DF - Embargos de Declaração no Mandado de Segurança 2014/0257056-9, publicado no DJe 15/06/2016)

Com esses fundamentos, rejeita-se a arguição de nulidade do Acórdão nº 10-56.441 da 5ª Turma da DRJ - POA.

Dedução de juros sobre o capital próprio

A glosa da dedução de juros sobre o capital próprio - JCP não foi fundada no fato de os valores pagos terem recaído sobre lucros de exercícios anteriores. O motivo da glosa foi a falta de deliberação prévia e formal de fazer pagamento de JCP.

O Termo de Verificação Fiscal - TVF expõe esse fundamento de forma inequívoca. Nele se lê:

Intimado a apresentar as Atas de Assembleia com a deliberação acerca da distribuição dos JCP dos anos-calendário 2009 e 2010, o contribuinte anexa, em sua resposta de 28/05/2015, Ata das Assembleias Gerais Ordinária e Extraordinária realizadas em 31 de março de 2010 e Ata da Assembleia Geral Ordinária realizada em 31 de março de 2011, ou seja, de anos posteriores, **que em seus itens específicos ratificam o pagamento efetuado durante os anos imediatamente anteriores.** (g.n.)

ATA DAS ASSEMBLEIAS GERAIS ORDINÁRIA E EXTRAORDINÁRIA REALIZADAS EM 31 DE MARÇO DE 2010

ORDEM DO DIA: - DA ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA:

(a) leitura, discussão e votação do "Relatório da Diretoria" e das "Demonstrações Financeiras" relativos ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2009.

(h) ratificar o pagamento efetuado a título de juros remuneratórios do capital próprio, com base na TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) durante o exercício de 2009, no valor bruto de R\$ 8.726.800,00;

ATA DA ASSEMBLEIA GERAL ORDINÁRIA REALIZADA EM 31 DE MARÇO DE 2011

ORDEM DO DIA: (a) leitura, discussão e votação do "Relatório da Diretoria" e das "Demonstrações Financeiras" relativos ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2010.

(d) ratificar o pagamento efetuado a título de juros remuneratórios do capital próprio, com base na TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo) durante o exercício de 2010, no valor bruto de R\$ 9.736.723,79;

Diante deste fato, lavramos Termo de Constatação Fiscal em 15/06/2015, solicitando as Atas de Reunião de Diretoria, Atas de Assembleia ou qualquer outro documento com a deliberação do pagamento dos JCP, ou seja, em momento anterior aos pagamentos efetuados.

Em sua resposta de 18/06/2015, **a fiscalizada informa que não houve assembleia ou reunião de diretoria para deliberar sobre o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio. Os referidos pagamentos somente eram ratificados nas assembleias realizadas em anos posteriores.** (fls. 668 e 669) (g.n.)

O Termo de Constatação Fiscal de 15/06/2015 (fl. 476) recebeu da recorrente a seguinte resposta:

Fazemos referência aos termos de constatação fiscal em epígrafe, no qual informamos que **não houve assembleia ou reunião de diretoria para deliberar**

sobre o pagamento de Juros sobre capital próprio, referente aos períodos de 2010 e 2011, mesmo porque os referidos pagamentos foram devidamente aprovados e ratificados nas AGEs/AGOs de Março de 2011 e 2012, conforme já informado na resposta do dia 28/05/2015. (g.n.)

Em relação ao item 2 do referido termo, anexamos as AGO de 30/03/2007 e AGO/AGE de 31/03/2009.

Sem mais, continuamos a disposição desta fiscalização para o que mais for necessário. (fl. 478)

A autoridade fiscal fez constar do TVF as seguintes conclusões sobre a matéria fática:

A fiscalizada deduziu, no ano-calendário de 2010, R\$ 8.239.243,79 de JCP referente ao ano-calendário de 2009, sem que houvesse qualquer deliberação social tomada no devido tempo e sem que tivesse efetuado os lançamentos contábeis no ano de competência. (g.n.)

Se a empresa deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerando como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica na impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

Diante do acima exposto, **temos que não regularmente materializada a opção do interessado**, no ano-calendário de 2009, mediante a **inexistência de deliberação social tomada no devido tempo e a falta de contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos JCP, não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio**, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor. (g.n.)

Desta forma, **não se pode reconhecer como dedutível o valor de R\$ 8.239.243,79**, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2010 e nos limites legalmente estabelecidos para esse período. (g.n.)

Dito isto, impõe-se revisar o lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido efetuado pelo contribuinte para recalcular a base tributável.

Por certo também não se pode invocar o *decisum* do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.086.752 a favor da dedução do JPC retroativa, posto que a questão como decidida por aquela E. Corte não se conforma com o caso presente, em especial quando se considera o teor do voto que dispõe que *"...os juros sobre capital próprio, de acordo com a Lei 9.249/95, apresentam-se como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu crédito sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados"*. (grifos do original)

Esse entendimento do STJ confirma a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, no sentido de que somente pode ser deduzida a despesa correspondente ao JCP se houver decisão assemblear no tempo devido. A toda evidência não pode uma assembléia decidir sobre exercícios findos sob pena de "legislar" sobre um período já aprovado por outra assembléia, incorrendo-se, numa situação dessas, total desvirtuamento da legislação societária. (fls. 670 a 671)

Embora extensa, a transcrição de parte do TVF não é ociosa, porque deixa claros os fatos que serviram de fundamento à autuação. Mais do que isso, evidencia a ausência de controvérsia acerca da matéria fática, já que o fato foi expressamente admitido pela recorrente.

O problema, na verdade, gira em torno de saber se a deliberação de pagar JCP deve ser prévia ou se pode ser posterior ao próprio pagamento, hipótese em que o ato de deliberação viria apenas para convalidar situação preexistente.

O pagamento de JCP pela entidade empresarial a seu titular, a sócios ou a acionistas, previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, não é obrigação legal; ao contrário, é uma faculdade, cujo exercício está a depender exclusivamente da manifestação de vontade da própria pessoa jurídica. Trata-se de verdadeiro direito potestativo, que afeta a esfera jurídica de terceiros, sem que estes possam intervir nos atos, ou impedir seus efeitos.

Os valores pagos a título de JCP, ainda que não transitem pelo resultado do exercício (conforme orientam a Comissão de Valores Mobiliários - CVM e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC), podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Por outro lado, esses mesmos valores são tributáveis para quem os recebe, seja o beneficiário pessoa física ou jurídica. Sendo tributáveis, tais valores estão sujeitos à retenção de Imposto de Renda na fonte, cuja obrigação é da pessoa jurídica que decide e realiza o pagamento de JCP.

Nota-se que a legislação que autoriza sejam pagos JCP é a mesma que impõe condutas específicas tanto a quem faz os pagamentos, quanto a quem os recebe.

Daí se pode inferir algumas conclusões. A primeira é que nenhuma entidade empresarial está obrigada a pagar JCP; portanto, se não existir deliberação nesse sentido, presume-se que a decisão foi por não usar tal faculdade. A segunda é que sendo o pagamento de JCP um fato que produz efeitos na esfera jurídica de terceiros, a deliberação pelo pagamento há de ser formal, de modo que o terceiro, no caso a Fisco, possa ter conhecimento dele. A terceira é que a decisão de pagar JCP deve ser prévia, pois, se a lei cobra comportamentos específicos de quem paga e de quem recebe, ambos devem ter ciência da deliberação para que procedam em conformidade com o que a lei exige deles.

Na ausência de prévia deliberação, os valores que eventualmente sejam pagos pela pessoa jurídica a seu titular, a sócios ou a acionistas, podem ser dividendos, lucros ou qualquer outra coisa, jamais JCP. A deliberação extemporânea não tem o condão de modificar a natureza dos pagamentos ocorridos no passado, atribuindo-lhes efeitos tributários que até então eles não tinham.

Repita-se, a anterioridade da decisão de pagar JCP é essencial para conferir aos pagamentos a natureza de JCP, bem como para que a pessoa jurídica que os realiza possa proceder à retenção do Imposto de Renda na fonte, e a pessoa beneficiária possa submeter as respectivas receitas à tributação.

No caso concreto, a Assembleia Geral Ordinária -AGO da recorrente não decidiu pelo pagamento de JCP. O que ela tentou fazer, ao arripio da lei, foi conferir a pagamentos realizados no ano anterior (2009) uma natureza que, até aquele momento, eles não tinham. Buscou, assim, gerar efeitos tributários.

Quando da realização dos pagamentos não foi feita retenção de Imposto de Renda na fonte, nem os beneficiários desses pagamentos ofereceram as respectivas receitas à tributação. Isso não era exigido. Não havia ilícito nessas condutas. A distribuição de lucros e de dividendos é isenta. Os pagamentos realizados em 2009 são atos jurídicos perfeitos e não podem ter sua natureza, nem seus efeitos modificados por deliberação da AGO em 2010.

Portanto, está caracterizada a infração e o lançamento, neste ponto, não merece reparo. Ressalte-se, ainda, que não tem pertinência com a matéria objeto do lançamento a discussão acerca de pagamento de JCP sobre lucros auferidos em exercícios anteriores.

Dedução de despesas de prestação de serviços

A glosa aqui se deve à falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, cujos pagamentos, contabilizados como despesa, interferiram na apuração do IRPJ e da CSLL, reduzindo as respectivas bases de cálculo. A recorrente afirmou que as despesas estariam comprovadas por notas fiscais regularmente emitidas, e que a autoridade deixou de aprofundar a análise dos pontos que ela tinha por relevantes, preferindo presumir irregularidades. Ressaltou que não há vedação legal a que empresas prestadores de serviços tenham vínculo com as empresas contratantes dos serviços.

Este é o ponto que chamou a atenção da autoridade fiscal: a existência de vínculo entre a recorrente e as supostas empresas prestadoras de serviços. É que os sócios das prestadoras de serviços ocupavam cargos de direção na própria recorrente ou no Banco Panamericano S/A, empresa integrante do mesmo grupo econômico. Esse fato é revelado pelo extrato de fls. 597 e 598, que contém informações extraídas das declarações de Imposto de Renda retido na fonte - DIRF.

Por outro lado, no caso em exame, os serviços contratados eram de assessoria, consultoria, advocacia e administração. Tais serviços, na maioria das vezes, são prestados com caráter de infungibilidade em relação à pessoa que desenvolve o trabalho. A relação jurídica que nasce a partir dessa espécie de contrato de atividade é *intuitu personae* em relação a quem presta o serviço.

As pessoas que eram as sócias das supostas empresas prestadoras de serviço contratadas pela recorrente eram também ocupantes de cargos de direção na recorrente e em outra empresa integrante do mesmo grupo econômico. Pela atividade que exerciam como diretores, recebiam remuneração, conforme revela o extrato de fls. 597 e 598. Paralelamente, recebiam também pela suposta prestação de serviços por pessoa jurídica.

A Fiscalização assinalou que Henrique Abravanel, diretor da recorrente, detinha 99,99% do capital social da prestadora de serviço Perfect Assessoria e Consultoria Empresarial Ltda. Já Rafael Palladino, diretor da Banco Panamericano, detinha 99% do capital social da Max Control Eventos e Promoção Ltda., também prestadora de serviços. (cf. fl. 675)

O art. 303 do Regulamento Imposto de Renda - RIR (cuja matriz legal está no art. 45, § 3º da Lei nº 4.506/1964, e no parágrafo único do art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598/1977) veda a dedutibilidade como despesa de gratificações e participações no resultado atribuídas a dirigentes ou administradores de pessoas jurídicas. Eis o dispositivo:

Art. 303. Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica.

É possível, diante do quadro que se desenhava, que a autoridade fiscal tivesse cogitado da hipótese de a contratação de empresas pertencentes a diretores da recorrente ter sido um mero artifício para contornar o óbice erguido pelo art. 303 do RIR. Vencido o obstáculo, estaria aberto o caminho para reduzir indevidamente o IRPJ e a CSLL.

Assim, para verificar os fatos, a Fiscalização intimou a recorrente, nos seguintes termos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal no contribuinte acima identificado e de acordo com o disposto nos art. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99), CONSTATAMOS os fatos, abaixo discriminados, referentes às seguintes empresas (item 5 de sua resposta de 17/09/2014):

CNPJ/CPF	BENEFICIÁRIO NOME BENEFICIÁRIO
04.834.092/0001-66	PERFEC ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA
04.566.041/0001-09	FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA
07.781.117/000166	INFOCUS ADM FINANCEIRA LTDA
04.557.378/0001-41	LUPO ADVOGADOS
07.770.487/0001-30	MAX CONTROL EVENTO E PROMOÇÃO LTDA

1. Apesar de listado como anexo, o contrato da FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA (item 5.4) não foi encaminhado.

2. Os demais contratos entregues referem-se a anos anteriores ao período fiscalizado, com valores do serviço desatualizados.

Diante disto, fica o contribuinte INTIMADO a apresentar, NO PRAZO DE 05 (CINCO) DIAS ÚTEIS, os seguintes elementos:

1. Contrato firmado com a FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA, e os possíveis aditamentos com reajuste de valor.

2. Contratos atualizados/aditamentos ao contrato original, das demais empresas, com a definição dos valores pagos nos exercícios de 2010 e 2011.

3. **Indicar quem foi o efetivo prestador em cada contrato**, tendo em vista o disposto em cláusula abaixo transcrita: (g.n.)

"Os serviços deverão ser realizados nas dependências da CONTRATANTE, por pessoa especializada e habilitada para executar tais serviços, por indicação da CONTRATADA,..."

3.1 **Explicar os serviços que foram prestados e comprovar a efetiva prestação dos serviços de assessoria/consultoria jurídica, financeira e de organização de eventos através da apresentação de Propostas de trabalho, de Mapas, de Relatórios específicos/Relatórios de acompanhamento, de Pareceres Jurídicos/Econômicos, Atas ou Memoriais, para cada um dos contratos.** (fls. 417 e 418) (g.n.)

A recorreu respondeu da seguinte forma:

Fazemos referência ao termos de constatação fiscal em epígrafe, o qual versa sobre os pagamentos efetuados às empresas PERFEC ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., inscrita no CNJ/MF sob o n. 04.834.092/0001-66, FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob n. 04.566.041/0001-09; INFOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., inscrita no CNPJ/MF sob n. 07.781.117/0001-66; LUPO ADVOGADOS ASSOCIADOS, inscrito no CNPJ/MF sob n. 04.557.378/0001-41; e MAX CONTROL EVENTO E PROMOÇÃO LTDA., inscrito no CNPJ/MF sob n. 07.770.487/0001-30, nos exercícios de 2010 e 2011, e também, solicita informações sobre os prestadores de serviços em cada um dos contratos mencionados, para prestar a esta r. fiscalização os seguintes esclarecimentos, acompanhados dos documentos anexos:

1- O pagamento em favor da empresa FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., foi relativo a um único trabalho realizado no exercício de 2010, representado pela nota fiscal nº 476, emitida em 05 de maio de 2010, quitada em 07 de maio de 2010, por meio do cheque nº 007020, do banco Bradesco, conforme documentos comprobatórios já carreados aos autos do procedimento acima referenciado.

2- Os serviços foram efetivados pelos respectivos titulares/sócios das empresas acima mencionados, seguindo orientação de política interna do Grupo Sílvio Santos, onde todas as empresas participavam da remuneração dos diretores, e mantinham contratos com as pessoas jurídicas pertencentes aos diretores executivos, entre elas a FOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., INFOCUS CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA., PERFEC ASSESSORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA., LUPO ADVOGADOS ASSOCIADOS E MAX CONTROL EVENTOS E PROMOÇÃO LTDA. (g.n.)

3- Em relação aos valores decorrentes dos respectivos contratos de prestação de serviços, necessário esclarecer que foram atualizados (i) através da aplicação de coeficientes inflacionários dos respectivos períodos de vigência; e (ii) através de ajustes de comum acordo entabulados pelas partes contratantes. (fls. 421 e 422)

A recorrente admitiu que era política do Grupo Sílvio Santos "*remunerar*" seus diretores por meio de pessoas jurídicas pertencentes aos próprio executivos do grupo. Esse reconhecimento indica claramente que não houve a prestação dos serviços consignados nas notas fiscais.

As notas fiscais, por sua vez, têm força probante apenas relativa, que pode ser reduzida ou afastada por completo, dependendo das informações que contenham ou das circunstâncias em que sejam utilizadas. No caso concreto, levando em conta todas circunstância já apontadas, cuidou a Fiscalização que os documentos fiscais não eram suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços, cujos pagamentos, registrados como débito, acabavam reduzindo o IRPJ e a CSLL.

Observe-se que as notas fiscais, além de descreverem os serviços prestados de forma vaga e imprecisa, eram documentos emitidos entre pessoas ligadas, que poderiam fazer constar delas as informações que mais conviessem aos interesses do grupo econômico.

A Fiscalização, atenta a tudo isso, solicitou outros elementos que pudessem comprovar a efetividade dos serviços. A recorrente não os apresentou. Sendo assim, à mingua de comprovação da despesa, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

Compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL

A compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL é decorrência das glosas de despesas com JCP e com prestação de serviços. Ao desconsiderar tais deduções, a Fiscalização fez com que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa desaparecessem, tornado insubsistentes as respectivas compensações.

Portanto, se o lançamento foi mantido na parte referente àquelas glosas, também haverá de sê-lo no que concerne à compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

Multa por declaração inexata

A infração foi assim descrita no TVF:

4.4 AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA - IRPJ/CSLL

Além das infrações acima elencadas, constatamos que **houve declaração inexata detectada pelo confronto dos dados escriturados com os valores declarados**, conforme demonstra Planilha de Apuração Anual do ano-calendário 2011. (g.n.)

Diante disto, lançamos de ofício os valores de R\$ 254.017,45 para o IRPJ e R\$ 152.410,47 para a CSLL. (fl.678)

Ao lançamento a recorrente contrapôs as seguintes alegações:

82. Entretanto, a Recorrente considera que a multa de ofício imposta na forma do item 4.4 do TVF e mantida pelo V. Acórdão Recorrido não merece subsistir uma vez que **as declarações fiscais apresentadas no período em questão foram corretas e adequadas em todos os seus aspectos formais e materiais.** (g.n.) (fl. 900)

A recorrente, como se vê, limitou-se a fazer uma impugnação genérica, afirmando que as declarações estavam *corretas e adequadas*. Porém, do recurso se exige mais do que a simples negativa geral. Deve o contribuinte especificar os motivos de fato e de direito em que fundamenta seu inconformismo, indicando os pontos de discordância, as razões e as provas que eventualmente possuir (Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III).

No caso em exame, a afirmação feita de forma genérica, desacompanhada de motivos de fato e de direito, sem indicar qualquer elemento de prova, não têm o condão de afastar o lançamento.

Concomitância da multa isolada com a multa vinculada ao tributo

Várias vezes examinei essa matéria, votando sempre pelo cabimento das duas multas concomitantemente, por entender que as infrações eram autônomas, cada qual ensejando sanção distinta. Mas, revi esse entendimento.

A multa isolada não se destina a apenar casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas do ou falta de adição ao lucro

líquido. Para essas infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual ela (a multa) é um acessório, pois só tem existência se houver também tributo devido (principal). Por isso alguns denominam essa multa de "vinculada", em oposição à outra que é "isolada".

A multa isolada foi instituída para punir os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que, findo o ano base, já não era juridicamente possível exigir as estimativas, pois elas tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só podia exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só poderiam ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

A norma que determinava o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, aos que optassem pelo lucro real anual, na prática, não tinha imperatividade, pois destituída de sanção para o seu descumprimento. Enfim, recolher estimativa reduziu-se a mera recomendação, a que o contribuinte atendia se quisesse.

É nesse contexto que surge a figura da multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe, aos que optaram pelo lucro real anual, o recolhimento mensal por estimativa ou, opcionalmente, o levantamento de balancete de verificação, visando a suspender ou reduzir a estimativa do mês.

Essa, em linhas gerais, é a finalidade da multa isolada. Para tais situações foi concebida. Aplicá-la a casos de omissão de receita ou de glosa de despesas, como ocorre no processo em exame, é uma forma de exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa vinculada afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. O E. STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a proferida no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS.

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Herman Benjamin, se pode extrair o trecho abaixo:

Conforme assentado na decisão agravada, 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. Confirmam-se:

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

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 28/9/2015).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. 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.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430 96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 24/3/2015).

A natureza de cada uma das multas e o entendimento pela prevalência do *princípio da consunção* foram suficientemente debatidos no REsp 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins. Transcrevo, por oportuno, os fundamentos declinados por Sua Excelência:

Não prospera a pretensão recursal, na medida em que não reconheço a possibilidade de exigência cumulativa de tais multas.

A multa do inciso I é aplicável nos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou *recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)".

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido.

Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no *caput*.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, a cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

Firmado nesses fundamentos, afasta-se a exigência das multas isoladas de IRPJ e de CSLL.

Juros de mora sobre a multa

No que concerne à incidência de juros sobre a multa proporcional aplicada em lançamento de ofício, esta 1ª Turma Ordinária tem posição firmada, se inclinando pela

validade dessa incidência. O fundamento legal estaria nos art. 61 da Lei nº 9.430/1996, e nos artigos 161 e 139 ambos do CTN.

Nessa linha de interpretação, empresta-se um sentido amplo à expressão "*débitos para com a União, decorrentes de tributos*", constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, de modo a abarcar tanto o tributo, quanto a multa.

Nesse mesmo sentido, decidiu esta 1ª Turma Ordinária no Acórdão nº 1301-002.154, cuja ementa, naquilo que diz respeito ao ponto a aqui tratado, tem a seguinte redação:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Portanto, com base nesses fundamentos, ressalvado o meu entendimento pessoal, não acolho a pretensão da recorrente.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Quando os lançamentos de IRPJ e de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito dar-lhe parcial provimento, excluindo as multas isoladas referentes ao IRPJ e à CSLL.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Correa, Redator Designado

Coube-me a incumbência do voto vencedor, quanto à incidência da multa isolada.

De início, é preciso assinalar que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do imposto por estimativa, o Estado aguarda a entrada

desses recursos. O contribuinte, por outro lado, pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso deixe de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto, para o julgamento da questão aqui articulada, mostra-se indispensável retornar à redação original da Lei nº 9.430/1996 para confronto com o texto atual, daí entrecortando com a jurisprudência antiga até a exegese que ressaí da disposição normativa hoje em vigor.

Repare-se a redação **original** do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

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

[...]

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

[...]

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; "

Uma posição majoritária defendia que tal disposição prescritiva era compatível com a interpretação de que, sendo o recolhimento por estimativas antecipação do tributo apurado na declaração de ajustes, não poderia ser aplicada a multa isolada em questão depois de encerrado o período-base de apuração, porque, desde então, já teria ocorrido o fato gerador do IRPJ, sendo conhecido o tributo definitivo a ser recolhido.

Para essa corrente, o disposto no inciso IV, § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996 tinha como propósito obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social devidos ao final do ano-calendário, a denotar o inerente dever de antecipar o cumprimento de uma obrigação futura. De acordo com essa linha, a partir do encerramento do ano-calendário, desaparecia o dever de efetuar a antecipação e, com isso, a penalidade perdia sua razão de ser, pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado.

A posição então dominante consagrou-se neste Conselho, nos termos da 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."

A posição doutrinária e jurisprudencial então prevalecente desprezava que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já revelava que a multa isolada em apreço poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

Acontece que, em 2007, foi editada a Lei nº 11.488 (MP nº 351/2007), que alterou o texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que passou a ter a seguinte redação:

“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.”

Já em primeiro plano se verifica que a multa isolada, antes incidente sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição estimada, conforme a prescrição original do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a incidir sobre o **valor** do pagamento mensal que, na forma do artigo 2º da mesma lei, deixar de ser efetuado, caso a falta de pagamento não esteja justificada em balanços de suspensão ou redução, estabelecidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Tal entendimento está alinhado ao pensamento do Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, conforme acórdão nº 1302-001.8263, sessão de 06/04/2016, assim anunciado:

“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 .”

A alteração legislativa decorreu do claro propósito de contornar a jurisprudência dominante, ao trazer ao mundo jurídico que a multa isolada não mais incidirá sobre um tributo antecipado, como o próprio *caput* do artigo 44 sugeria, em sua redação original, ao estabelecer que, “*nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*”. Com a Lei nº 11.488/2007, a multa isolada é aplicada sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento integral da estimativa que compõe o esperado fluxo de caixa da União, embora não mais

incidente sobre a totalidade ou diferença da antecipação de tributo não recolhida, mas incidente sobre o **valor** do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao final do ano-calendário, caso lhe falte o devido suporte em balanço de suspensão ou redução

A nova disposição do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, não deixa dúvida a respeito de duas multas distintas: a primeira, no inciso I, de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição (multa de ofício), aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata; a segunda, no inciso II, de 50% (multa isolada), calculada sobre o valor do pagamento de estimativa que deixar de ser efetuado, devida sempre que o contribuinte não efetuar o pagamento da totalidade da estimativa apurada na forma do artigo 2º, sem o apoio de balanço de suspensão ou redução.

A ressalva constante da redação atual do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de que a multa é exigida **isoladamente** do tributo devido ao final do ano-calendário, já traduz, por outro lado, que a multa do inciso I sempre é exigida em conjunto com o tributo devido. Tanto é assim que a multa do inciso I não é aplicada em caso de apuração, no balanço do encerramento do ano-calendário, de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, ao passo que a multa do inciso II independe da apuração de lucro ou prejuízo fiscal, ou de base de cálculo positiva ou negativa de CSLL. Esta última deve ser exigida se o contribuinte deixar de efetuar o pagamento integral da estimativa sem a cobertura de um balanço de suspensão ou redução, ainda que, ao final do ano-calendário, seja apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Pode-se ver que os fatos geradores dessas multas são distintos: para o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado em declaração de ajuste, falta de declaração e declaração inexata; para o inciso II, falta de pagamento, ou pagamento insuficiente, das estimativas apuradas, desprovida de lastro em balanço de suspensão ou redução.

Portanto, são infrações distintas, com graduações distintas e decorrentes de fatos geradores distintos. Não há, por conseguinte, *bis in idem*.

Se o contribuinte opta pela apuração anual, o que implica submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa, não poderá alegar que, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não estará sujeito à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas ou mesmo sobre bases de cálculo efetivas apuradas trimestralmente, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Complemente-se o exposto com a orientação extraída do acórdão nº 9101-002.438 da CSRF, 1ª Turma, relatora Conselheira Adriana Gomes Rego, sessão de 20/09/2016, no sentido de que, *“sob essa 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.”*

A tese de que a infração que motiva a multa isolada é absorvida, por consunção, pela infração que dá causa à multa de ofício, não pode prosperar, com as devidas vênias ao Relator, por sua própria fraqueza. Consoante o magistério de Luiz Regis Prado¹, na consunção, “*determinado crime (norma consumida) é fase de realização de outro (norma consuntiva) ou em uma forma regular de transição para o último – delito progressivo*”. Destaquem-se, pois, as infrações do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que dizem respeito à lide, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, para a devida análise:

- a) no inciso I, falta de pagamento do tributo, falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou apresentação de declaração inexata;
- b) no inciso II, alínea “b”, deixar de efetuar o pagamento de estimativas.

De modo algum é possível asselar que, deixar de efetuar o pagamento de estimativa constitui fase de realização da falta de pagamento de tributo apurado na declaração de ajuste. Em outras palavras, não se pode dizer que, aquele não pagou o tributo apurado na declaração de ajuste, anteriormente deixou de efetuar o pagamento de estimativas.

Em outro sentido, deixar de efetuar o pagamento de estimativas também não constitui regular transição para a falta de pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste. Deixar de efetuar o pagamento de estimativa não é uma etapa antecedente necessária pela qual o agente antes atravessa para deixar de realizar o pagamento do tributo apurado na declaração.

De igual modo, é impossível afirmar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é fase de realização da entrega de declaração inexata ou da omissão da entrega da declaração de ajuste, tanto quanto é impossível sustentar que deixar de efetuar o pagamento de estimativas é uma forma regular de transição para a apresentação de declaração inexata ou para a omissão de declaração de ajuste.

Inequivocamente, não há interligação por necessidade entre quaisquer das modalidades de infração do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação atual, e a infração do inciso II, alínea “b”, do mesmo artigo. A pessoa jurídica pode ser omissa em relação à entrega de declaração de ajuste, ou pode ter apresentado declaração de ajuste inexata, e ter efetuado corretamente os pagamentos de estimativas.

Também não há necessidade entre deixar de pagar o tributo apurado na declaração de ajuste e deixar de pagar a estimativa, ou seja, uma pessoa jurídica pode ser omissa em relação ao pagamento do tributo apurado na declaração de ajuste sem ter deixado de efetuar os pagamentos devidos de estimativa.

À vista do exposto, repele-se o argumento que pretende escorar-se na tese da consunção para afastar a aplicação simultânea das multas comentadas. Não há como se reduzir o campo de aplicação da multa isolada com lastro no suposto concurso de normas sobre o mesmo fato, seja porque os fatos ora descritos não são os mesmos, seja porque quaisquer dos fatos relacionados no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não absorvem o fato relacionado no inciso II do mesmo artigo. Em suma, é impossível socorrer a recorrente, em razão da existência de regra legal vigente e válida que determina a incidência da multa isolada ao caso concreto, que pode e deve ser exigida cumulativamente com a multa de ofício.

¹ Curso de direito penal brasileiro, volume I - parte geral, arts. 1º a 1º a 120, 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 190.

Processo nº 16327.720690/2015-69
Acórdão n.º **1301-002.442**

S1-C3T1
Fl. 1003

É como voto.
(assinado digitalmente)
Flávio Franco Corrêa