



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720070/2014-76
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.764 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrente AÇUCAREIRA ZILLO LORENZETTI S.A (CONTRIBUINTE) E DEMAIS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS: ALFA PARTICIPAÇÃO, ÂNGELA ISABEL ZILLO ORSI, ANTONIO JOSÉ ZILLO, CARMEN TONANNIN, COMPANHIA AGRÍCOLA QUATA, DANIEL JESUS ZILLO, JOÃO BATISTA ZILLO, JOÃO ZILLO PARTICIPAÇÕES, JOSÉ AUGUSTO ZILLO, JOSÉ LUIZ ZILLO, JOSÉ ROBERTO LORENZETTI, LINS PARTICIPAÇÕES, LUIZ SANTANA ZILLO, MARIA IZABEL LORENZETTI LOSASSO, MARIA JOSÉ LORENZETTI, MARIA LÚCIA ZILLO MARUN, MARILENE CARANI, MIGUEL ZILLO, MIRIAM REGINA ZILLO, PAULO HENRIQUE ZILLO E VERA LUCIA LORENZETTI ZELLAS.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

LEGALIDADE DAS OPERAÇÕES DE DEBÊNTURES. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam operações que se distinguem em ponto determinante para a avaliação de sua legalidade, qual seja, a existência de efetivo aporte de recursos pelos subscritores.

IRRF. COMPENSAÇÃO COM AS EXIGÊNCIAS DECORRENTES DA GLOSA DAS PARTICIPAÇÕES EM DEBÊNTURES. CONTEXTOS FÁTICOS E NORMATIVO DIFERENTES. ACÓRDÃO RECORRIDO PAUTADO EM MAIS DE UM FUNDAMENTO AUTÔNOMO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência se reportam a retenção exclusiva na fonte, diversamente do acórdão recorrido que, apreciando retenção passível de dedução pela pessoa jurídica beneficiária do rendimento, constata que o imposto retido integrou o saldo negativo de IRPJ por ela apurado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO.

Constatado que as operações de compra/venda de debêntures e incorporação da debenturista foram efetuadas a fim de alterar as características dos fatos

geradores de IRPJ e CSLL, resta caracterizada ação dolosa visando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, mostrando-se cabível a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O vínculo societário (investidora/investida), incontroverso, entre a pessoa jurídica apontada como responsável tributária e aquela outra tida como contribuinte, como disse o TVF, é insuficiente, por si só, para a caracterização do interesse comum, para fins de imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Contribuinte, apenas quanto à concomitância e multa qualificada, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) que conheciam da matéria legalidade da operação de debêntures e IRRF, e a conselheira Lívia De Carli Germano, que não conheceu apenas quanto ao IRRF. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Lívia De Carli Germano, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Responsável Tributário e, no mérito, em dar-lhe provimento, por maioria de votos, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintela (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado). Designada para redigir o voto vencedor a conselheira

Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada).

Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Junia Roberta Gouveia não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n. 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de processo julgado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, quando foi negado provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado (**acórdão nº 1201-001.752 e 1201-002.027-Embargos**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS PELA DRJ. INOCORRÊNCIA. ARGUMENTOS COMPLEMENTARES.

A simples menção pelos julgadores de 1ª instância de dispositivos legais não utilizados no lançamento fiscal não se confunde com a alteração dos fundamentos da autuação, configurando simples exercício de análise para alcance da conclusão.

MATÉRIA JÁ FISCALIZADA. REVISÃO. POSSIBILIDADE. ALCANCE DA RESTRIÇÃO DO ART, 906 DO RIR.

O art. 906 do RIR restringe ou impõe requisitos à revisão de exercício já fiscalizado e não à revisão de matéria.

LANÇAMENTO FISCAL. MOTIVAÇÃO GENÉRICA. INOCORRÊNCIA. ANÁLISE DETALHADA DE FATOS E DIREITO.

Não há que se falar em motivação genérica do Auto de Infração quando o TVF apresenta análise detalhada dos fatos que deram origem à autuação e aponta os exatos dispositivos legais descumpridos pelo contribuinte.

FISCALIZAÇÃO ANTERIORES. EFEITOS VINCULANTE. IMPOSSIBILIDADE.

O trabalho fiscalizatório é baseado na subjetividade do entendimento pessoal do fiscal sobre determinada operação ou da interpretação de determinada norma. A percepção pessoal de cada fiscal pode ser diferente. Não existe lei que preveja que o entendimento de um fiscal sobre determinado tema ou operação deva ser seguido pelos demais. Ao pensar desta forma, incorre-se em risco de perpetuar um erro ou equívoco cometido pelo fiscal que primeiro auditou determinada empresa ou operação.

DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DO FISCO IMPUGNAR OPERAÇÕES EFETUADAS HÁ MAIS E 05 ANOS. INOCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DO FATO GERADOR DO TRIBUTO.

Somente a partir do momento que o contribuinte de fato usufrui do benefício fiscal que o Fisco percebe os efeitos da operação no resultado da entidade e passa a ter oportunidade de analisá-lo e validá-lo.

A decadência se refere ao prazo que o fisco tem para lançar o crédito tributário e corre somente a partir da ocorrência do fato gerador. Se o fato gerador ocorreu há menos de 05 anos, não há que se falar em decadência, ainda que a operação de origem tenha ocorrida há mais tempo.

EMPRESAS COM MESMOS SÓCIOS. REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURE. INDEDUTÍVEL COMO DESPESA.

Gastos com a remuneração de debêntures emitidas/compradas entre empresas com os mesmos sócios, não podem ser aceitos como despesas dedutíveis, se a operação não alterou o risco das empresas, não houve ingresso de recursos, mas compensações de contas entre as empresas envolvidas, e resultou não só na redução do IRPJ e CSLL pagos, mas também na criação de crédito de Saldos Negativos, que foram requeridos para a compensação de débitos.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Caracteriza planejamento tributário abusivo, a operação posterior de incorporação da empresa debenturista por outra empresa também dos mesmos sócios, que acumulava prejuízos, operação que resultou não só na redução de IRPJ e CSLL a pagar, mas em direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ, cuja restituição/compensação com débitos foi formalizada.

DEBÊNTURES. REMUNERAÇÃO. IRRF.

O Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF retido sobre a remuneração das debêntures não pode ser deduzido do valor do imposto devido pela fonte pagadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Correta a qualificação da multa de ofício, com base na constatação de que as operações descritas de compra/venda de debêntures e incorporação da debenturista foram efetuadas a fim de alterar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488 de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteadado (Relator) e Gustavo Guimarães da Fonseca, que davam provimento ao Recurso Voluntário, e o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, que dava parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa e a responsabilização dos solidários, além de aceitar a compensação do IRFonte. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Eva Maria Los.

E o Acórdão de Embargos – 1201-002.027:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA INTERESSE COMUM.

Entendido o interesse comum, como a participação ativa no processo decisório e implementação das operações objeto da ação fiscal, cabe a responsabilização solidária dos acionistas, que são comuns às empresas envolvidas nas operações societárias, inclusive a incorporadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração quanto à omissão no acórdão embargado, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário dos recorrentes (responsáveis solidários). Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Fabiano Alves Penteado e Leonam Rocha de Medeiros que afastavam a responsabilidade solidária. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli apresentará declaração de voto.

Recurso Especial do Contribuinte e dos Responsáveis Solidários

Inconformado, a Contribuinte e os responsáveis solidários interpuseram Recurso Especial, às fls. 2554 e ss e às fls. 2850 e ss, com fulcro no art. 67, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), alegando divergências jurisprudenciais com relação aos seguintes pontos:

Do contribuinte:

- 1) Revisão de matéria já fiscalizada sem prévia autorização específica. Inobservância das normas que regulamentam a atividade de Fiscalização.
- 2) Legalidade das operações e do tratamento fiscal dado pela Recorrente
- 3) Impossibilidade de desconsideração dos efeitos fiscais ao argumento da ocorrência de abuso de direito;
- 4) Compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista;
- 5) Da impossibilidade de aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício;
- 6) Da ilegalidade da aplicação da multa qualificada. Inexistência dos pressupostos fáticos para a majoração da sanção;

Dos Responsáveis Solidários:

- 7) Inadequação da responsabilidade tributária através do art. 124, I do CTN, por falta de interesse comum na ocorrência do fato gerador

Do Despacho de Admissibilidade

Em despacho de admissibilidade (fls. 3060 e ss), numa análise bem perfunctória, o Recurso da Contribuinte foi admitido parcialmente nos itens 2, 4, 5 e 6. E dos responsáveis tributários também foi admitido, porém apenas com relação ao 1º paradigma.

Contrarrrazões ao Recurso Especial da Contribuinte e dos Responsáveis Solidários

A PGFN apresentou contrarrrazões aos Recursos Especiais, às fls. 3.179 e ss, onde rebate os pontos, sem mencionar nada acerca do conhecimento, pede pela negativa aos Recursos Especiais.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

Breve Síntese

Utilizo-me do relatório do acórdão recorrido:

Mediante os autos de infração de fls.715 a 784 foram exigidos o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, sob a fundamentação de despesas financeiras inexistentes, exclusões indevidas e multa isolada por falta de recolhimento sobre a base de cálculo estimada.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 687 a 679, informa que foram efetuadas verificações fiscais relativas ao tratamento tributário dado às remunerações de debêntures, nos anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, cujos títulos foram emitidos pela contribuinte acima identificada em dezembro de 2002.

Destaca que o presente trabalho enfoca os efeitos tributários na situação em que a emitente e a debenturista são pessoas jurídicas sob controle comum, isto é, têm os mesmos proprietários.

Depois de apresentar a legislação de regência, tecer considerações sobre o tratamento tributário e apresentar exemplos de situações de emissão de debêntures, aborda especificamente o caso sob fiscalização, afirmando que:

- A Açucareira Zillo Lorenzetti S/A. emitiu debêntures em 2002, tendo como adquirente (debenturista) a Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti, CNPJ Nº 45.036.639/000165;

- Em dezembro de 2008, a debenturista foi incorporada pela Companhia Agrícola Quatá, CNPJ nº 45.631.926/000113, empresa esta, que em 2009, já apresentava elevado saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL (mais de R\$ 330 milhões);

- Considerando que nos anos-calendário de 2007 e 2008, a emissora “resgatou”(sempre por meio de encontro de contas contábeis), as quantias de R\$ 22.361.356,34 e R\$ 27.416.164,16, respectivamente e, a debenturista na época, Cia Agrícola Zillo Lorenzetti, apresentou lucro real e base de cálculo positiva da CSLL nesses períodos, tais valores não foram considerados no cálculo da sangria aos cofres públicos. No caso eles se compensaram. Em 2009 não houve “resgate”, apenas reconhecimento da remuneração dos juros por competência.

- Nos anos-calendário de 2010 a 2012 houve “resgates” e, considerando que a debenturista(Agrícola Quatá) compensou integralmente os lucros com os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que ela detinha, houve uma

redução drástica no IRPJ e CSLL, pois de um lado as participações foram deduzidas tributariamente e do outro elas não sofreram tributação.

- pelo fato da debenturista ter elevado saldos de prejuízos fiscais e BC negativa da CSLL e, pela sua atividade rural, poder compensar integralmente os seus lucros, ela ficou com um crédito de IR a compensar ou a restituir de igual valor ao anteriormente retido. Ela pediu restituição.

- dados extraídos das DIPJs da Companhia Agrícola Quatá demonstram que as receitas a título de participações nos lucros e juros jamais foram tributadas na debenturista.

- Além do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL gerados em 2009, existem saldos anteriores de R\$ 225.119.089,33 e R\$ 232.339.019,62, respectivamente.

- Ressalte-se que no ano-calendário de 2013, houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos valores de R\$ 79.940.812,70 e R\$ 79.940.812,75, respectivamente, o que mostra que as receitas de remuneração de debêntures não foram e nem serão tributadas.

- E, por fim, quando da emissão das debêntures, a debenturista, na época a Cia Agrícola Zillo Lorenzetti, “pagou”(por meio de encontro de contas contábeis) à emissora, a quantia de R\$ 22.000.000,00 a título de prêmio, ou seja, ágio.

- Esse valor foi lançado no patrimônio líquido da emissora, sem nenhuma tributação e, na debenturista, foi amortizado tributariamente de forma gradual.

- Conclui-se que a emissão de debêntures, nas circunstâncias descritas, caracterizou-se em um Planejamento Tributário Abusivo, o qual provocou uma sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 69.265.458,50.

- As debêntures foram emitidas em 11/12/2002 pelo valor de R\$ 55.000.000,00, divididas em 11 séries de R\$ 5.000.000,00, conforme Escritura Particular de Emissão de Debêntures, subscritas unicamente pela Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti, CNPJ N.º 45.036.639/000165 (posteriormente incorporada pela Cia Agrícola Quatá, CNPJ n.º 45.631.926/000113, em 31/12/2008).

- Na subscrição, a debenturista “pagou” à emissora um prêmio de R\$ 2.000.000,00 para cada uma das séries emitidas, totalizando R\$ 22.000.000,00.

- Tanto a emissora das debêntures(Açucareira Zillo) como a debenturista (Agrícola Zillo) têm os mesmos acionistas. O mesmo se aplica à Cia Agrícola Quatá.

- As debêntures tiveram origem nos créditos detidos pela debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti contra a Açucareira Zillo Lorenzetti S.A., ou seja, os débitos desta foram transformados em debêntures, sujeitas às “remunerações” para aquela, não ocorrendo, portanto, movimentação financeira entre elas.

- No ato da subscrição, a debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti “pagou”, também, por meio de acerto de contas contábeis, um prêmio de R\$ 2.000.000,00 para cada uma das séries emitidas, totalizando o valor de R\$ 22.000.000,00, o qual foi contabilizado no patrimônio líquido da fiscalizada em conta de Reserva de Capital – Prêmio na Emissão de Debêntures.

- O prazo das debêntures foi de 5 anos com vencimento em 16/12/2007, conferindo ao debenturista rendimentos de juros sobre o valor de face do título à razão de 12% ao ano e, participação nos lucros da emitente à razão de 50% do valor acumulado entre o mês da emissão e o mês imediatamente anterior ao do resgate, considerando-se, para tanto, o resultado antes do cômputo da CSLL e do IRPJ.

- Até o mês de novembro de 2007, a emissora fiscalizada (Açucareira Zillo) contabilizou as participações das debêntures nos lucros em conta de resultado, como provisões dedutíveis do IRPJ e CSLL, com base no inciso I, do artigo 462 do RIR/99.

- Por se tratar de provisões não expressamente autorizadas pela legislação tributária, conforme reza o artigo nº 335, do RIR/99, a DRF em Bauru, SP, lavrou dois Autos de Infração, Processos nºs 15889.000624/2007-31 e 15889.000245/2008-21, referentes aos anos calendários de 2002 e 2003 a 2006, respectivamente.

Decisão da DRJ – manteve integralmente os lançamentos e as responsabilidades solidárias.

Recurso Especial da Contribuinte

Conhecimento

Quanto ao conhecimento não há nenhuma ressalva por parte da PGFN.

Quanto aos pontos admitidos vejamos o que disse o Despacho de Admissibilidade:

Item 2) Legalidade das operações e do tratamento fiscal dado pela Recorrente

Acórdão 1101-000.889: (no site aparece p Ac. 1101-000890)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

PROCESSOS DISTINTOS. ÓRGÃOS JULGADORES COMPETENTES. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DECISÕES ADMINISTRATIVAS DIVERGENTES. POSSIBILIDADE. Não se vinculam as decisões administrativas proferidas por órgãos julgadores distintos, exaradas no exercício de suas respectivas competências.

GLOSA DE REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. ACUSAÇÃO FISCAL INSUFICIENTE. A subscrição privada de debêntures por empresa do mesmo grupo não pode ser desconsiderada em razão, apenas, da remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas. A escolha empresarial de aportar recursos mediante subscrição de debêntures emitidas por empresa controlada pode estar baseada em outras razões econômicas que devem ser afastadas pelo Fisco, de modo a demonstrar que a despesa não seria necessária, usual e normal.

O acórdão recorrido manteve a glosa das despesas relativas à remuneração das debêntures, pois entendeu que gastos com a remuneração de debêntures emitidas/compradas entre empresas com os mesmos sócios, não podem ser aceitos como despesas dedutíveis. (fl. 2.095).

De outro lado, no acórdão paradigma n. 1101-000.88913 (Doc. 03 íntegra anexa, bem como andamento processual confirmando que não houve a reforma do julgado), a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção decidiu que: "A subscrição privada de debêntures por empresa do mesmo grupo não pode ser desconsiderada em razão, apenas, da remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas. **A escolha empresarial de aportar recursos mediante subscrição de debêntures emitidas por empresa controlada pode estar baseada em outras razões econômicas que devem ser afastadas pelo Fisco, de modo a demonstrar que a despesa não seria necessária, usual e normal**

O quadro abaixo, contendo o cotejo entre o acórdão recorrido e o referido paradigma revela a divergência de entendimento necessária ao conhecimento do presente recurso:

(...)

Bem se vê que os acórdãos citados deram interpretação divergente para a mesma questão jurídica. Enquanto o acórdão recorrido condenou a operação por se tratar de emissão de debêntures intragrupo, na qual o pagamento do prêmio e da rentabilidade se deram por meio de encontro contábil e pagamento de percentual de lucros da acionista, o acórdão paradigma é firme ao afirmar que "Não é possível reputar artificial este tipo de operação apenas com base no percentual de lucro estipulado para remuneração das debêntures. Como visto, há diversos outros aspectos envolvidos nesta forma de capitalização, e a autoridade lançadora deve analisar estas repercussões antes de afirmar que a emissão de debêntures foi realizada com propósito único de fabricar uma despesa gerando artificialmente deduções fiscais conferidas a este título"

A divergência de entendimentos é incontestável pela própria redação das ementas quanto ao mérito. Enquanto a ementa do acórdão recorrido afirma que "Gastos com a remuneração de debêntures emitidas/compradas entre empresas com os mesmos sócios, não podem ser aceitos como despesas dedutíveis, se a operação não alterou o risco das empresas, não houve ingresso de recursos, mas compensações de contas entre as empresas envolvidas, e resultou não só na redução do IRPJ e CSLL pagos, mas também na criação de crédito de Saldos Negativos, que foram requeridos para a compensação de débitos", a ementa do acórdão paradigma 1101-000.889 afirma que "A subscrição privada de debêntures por empresa do mesmo grupo não pode ser desconsiderada em razão, apenas, da remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas. A escolha empresarial de aportar recursos mediante subscrição de debêntures emitidas por empresa controlada pode estar baseada em outras razões econômicas que devem ser afastadas pelo Fisco, de modo a demonstrar que a despesa não seria necessária, usual e normal".

(...)

Em ambos os julgados debate-se planejamento tributário ligado 1) a emissão de debêntures privadas com participação no lucro; 3) com remuneração das debêntures sobre lucros em percentuais elevados; 3) Operação efetuada entre empresas ligadas; 4) captação sem ingresso de novos recursos financeiros na empresa; 5) consideradas pela fiscalização com uma captação apenas "em papel", com encontros de contas apenas contábil.

De fato, as ementas também sintetizam bem aquilo que foi considerado mais relevante por cada um dos votos condutores dos respectivos julgados ora em confronto, apresentando divergência de entendimentos.

A divergência de entendimentos de fato se faz presente. **Enquanto no Ac. Recorrido** tais despesas com a remuneração de debêntures emitidas, sem ingresso financeiro, entre empresas ligadas, foram suficientes para o colegiado considerar as despesas

indedutíveis, sendo tal planejamento considerado abusivo. **De outra banda, em situação assemelhada, no essencial, o paradigma** abraçou entendimento contrário, ou seja, "a remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas", sem ingresso financeiro, não é suficiente para considerar indedutível tais despesas, havendo que se trazer mais elementos para infirmar a operação.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria através do referido paradigma.

Pelo específico e bem demonstrado teor acima, entendo que o recurso deve ser conhecido.

Os demais tópicos, também acolho o já considerado pelo Despacho, ademais são matérias mais recorrentes aqui neste Conselho, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Assim, conheço dos Recursos Especiais.

Mérito

Como restei vencida quanto ao conhecimento passo à análise do mérito apenas no que foi conhecido:

Análise dos demais itens:

Impossibilidade de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício, mesmo após a edição da Lei nº 11.637/2007"

O acórdão recorrido manteve a multa isolada concomitante com a multa de ofício por entender possuírem materialidades distintas:

Fica evidente, portanto, que a legislação da multa isolada da presente capitulação legal não é a que é objeto da Súmula CARF nº 105.

A presente autuação foi com base no art. 44, I, § 1 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que reduziu o percentual de 75% para 50%, não se lhe aplicando, portanto a citada Súmula CARF nº 105.

Cabe manter a multa de ofício de 150% sobre a exigência anual e a multa isolada de 50% pela falta de recolhimento das estimativas mensais, pelas quais optou.

O entendimento é de que a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual deve prevalecer em detrimento da multa isolada. É esse o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105:

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.

Note-se que este entendimento foi elaborado em relação ao art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, vigente antes da edição da Lei nº 11.637/07.

A Súmula nº 105 permanece aplicável às multas aplicadas após maio de 2007.

Vejamos, nesse sentido, a ementa do Acórdão n.º 9101-001.307 proferido na 1ª Turma e utilizado como base para a edição da Súmula n.º 105:

(...) 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

Ora, ainda que a lei tenha sido alterada, parece-me claro que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal permanece sendo mera etapa preparatória que culmina com a redução do imposto no final do ano.

Entendo que o contribuinte não deve ser penalizado duas vezes em função da mesma infração, caracterizando um verdadeiro *bis in idem*. No caso em que as estimativas não foram recolhidas pelo aproveitamento indevido, ao final do ano-calendário, deve prevalecer somente a cobrança do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual e, conseqüentemente, da multa de ofício aplicada sobre esta infração.

O fato de a Medida Provisória n.º 351/07 ter alterado a base de cálculo da multa isolada para “o valor do pagamento mensal” não altera o fato de que o não recolhimento das estimativas é mero meio para a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos no exercício.

Trago também, trechos do acórdão paradigma 1301-003.020, do ilustre Conselheiro Roberto Silva Junior:

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

Para tais infrações, aplica-se a multa que é cobrada juntamente com o tributo, do qual é acessório, pois só tem existência se houver tributo devido. 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 tinham natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Se o período já estava encerrado, o Fisco só poderia exigir o valor efetivamente devido e não as antecipações.

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 era obrigatória, pois destituída de sanção no caso de 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 caso 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 reprender 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 cumulação das multas.

Assim, pelo afastamento da multa isolada aplicada de forma concomitante com a multa de ofício.

Multa Qualificada

Quanto à qualificação da multa o TVF assim disse:

O procedimento da fiscalizada (juntamente com seus proprietários e a debenturista), que provocou uma redução drástica na base tributável do IRPJ e CSLL, enquadra-se, destarte, no disposto no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que em sua redação original, e na atual, nos remete aos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, os quais têm as seguintes redações: (...)

Pela leitura dos artigos citados, constata-se que a contribuinte fiscalizada, a debenturista e os acionistas de ambas incorreram no previsto no artigo 73.

Enquadra-se, também, no Inciso I do artigo 2º, da Lei 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; grifo nosso.

Vejamos o que disse a decisão recorrida:

Verificou-se a operação de emissão e venda de debêntures entre empresas cujos sócios são os mesmos, debêntures estas que não cumpriram seu papel de carrear recursos para a emitente ou reduzir os riscos, mas reduziram os tributos devidos, além de terem gerado Saldos Negativos (SN) de IRPJ e IRPJ, que empresa do "grupo" requereu em restituição, para compensação de débitos; as operações descritas de compra/venda de debêntures e incorporação da debenturista foram efetuadas a fim de alterar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL.

A base legal é o art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07:

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; (...)

§ 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.

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (Grifou-se.)

Conclui-se pela procedência da qualificação da multa de ofício.

Vejamos o que diz a norma:

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

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

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

Já os mencionados artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 trazem que:

"Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Pelas minhas razões expostas quanto ao mérito em si, em que entendi que as despesas são dedutíveis, conseqüentemente, toda a argumentação relacionada à multa qualificada também caem por terra.

O contribuinte agiu dentro dos ditames legais, sem que tivesse ocorrido fraude ou sonegação.

As operações foram todas realizadas às claras e devidamente informadas pelo contribuinte tanto ao Fisco, que delas tomou conhecimento sem nenhuma dificuldade, quanto aos demais órgãos de controle.

MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio - respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). Ac. 9101-002.189. (paradigma)

Ademais, de se ressaltar também, que o contribuinte agiu de acordo com seu entendimento, sempre colaborando com o Fisco, não verifico dolo, no sentido da sonegação fiscal.

Argumenta, também o recorrente no sentido de que:

Mais ainda. Foram avaliados não só na auditoria que culminou nos lançamentos em exame, como também em oportunidades anteriores. Desde quando lavrou os primeiros lançamentos, ainda sob o argumento de que os valores só poderiam ser deduzidos no momento de resgate (PAs 15889.000624/2007-31 e 15889.000245/2008-21), o Fisco já tinha conhecimento das debêntures, de quem era a sua subscritora e qual era a remuneração. Os mesmos dados foram posteriormente revistados em 2011, quando da auditoria vinculada ao MPF 0810300-2011-0659-9! (...)

Não houve omissão, artifício ou ardis com a finalidade de ludibriar a Fiscalização e reduzir ilicitamente a tributação aplicável. Houve, simplesmente, uma divergência da Fiscalização e do acórdão recorrido a respeito, que deverá ser dirimida no âmbito do processo administrativo fiscal, assim como tantos outros casos em que os contribuintes e o Fisco discutem o regime tributário adequado.

Assim, no meu entendimento não está claro o intuito doloso, devendo se afastar a qualificação da multa.

Responsabilidade Solidária

Analiso agora o Recurso Especial dos responsáveis solidários.

Quanto à responsabilidade o TVF assim disse:

Atribui-se a responsabilidade solidária aos acionistas da Fiscalizada(emissora) e das Debenturistas, que são os mesmos, uma vez que, aprovaram por unanimidade a emissão de debêntures intragrupo.

Essa aprovação foi retratada na Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 03 de dezembro de 2002, cuja ordem do dia foi o exame da proposta da Diretoria, que consistiu na emissão de debêntures entre empresas do grupo. **Docs. 06A, 6B E 17**

Em 13 de dezembro de 2007, outra AGE da Fiscalizada, aprovou, por unanimidade, a prorrogação do prazo de vencimento das debêntures(séries 03 a 11) para 16 de dezembro de 2012, conforme proposta da Diretoria e, também, sob a consideração do decidido na Assembleia Geral da Debenturista, em 10 de dezembro de 2007. **Doc. 06P e 18**

Como se constata, não há como negar o conhecimento por parte dos acionistas de que se levou a cabo uma operação abusiva para a redução do IRPJ e CSLL devidos.

Frise que a responsabilidade recai, também, sobre a Debenturista Companhia Agrícola Quatá, por ser a incorporadora da Cia Agrícola Zillo Lorenzetti.

As pessoas físicas e/ou jurídicas solidariamente responsáveis são as seguintes: (...)

Conforme mencionado anteriormente, a acionista João Zillo Participações Ltda. Foi constituída em janeiro de 2003, tendo como sócios: Miguel Zillo, José Augusto Zillo, Daniel de Jesus Zillo, João Batista Zillo, Maria Lucia Zillo Marun e Luiz Santana Zillo, os quais constam no registro de presença da AGE de 03 de dezembro de 2002, que aprovou a emissão das debêntures intragrupo.

Vejamos o que diz o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

Vejamos o que disse a decisão recorrida:

24. Os acionistas responsabilizados são acionistas de sociedade anônima fechada (não se trata de S/A aberta, com acionistas preferenciais que não participam das decisões); as decisões, conforme citado pela PFN, foram unânimes, nas Assembléias que aprovaram as operações.

(...)

27. O Termo de Verificação Fiscal descreveu que as empresas envolvidas nas operações com debêntures têm os mesmos acionistas, Famílias Zillo/Lorenzetti; estes, que são os tomadores de decisão, por unanimidade, decidiram pelas operações objeto da autuação.

28. Em síntese, entendido o interesse comum, como a participação ativa no processo decisório e implementação das operações objeto da ação fiscal, cabe a responsabilização dos acionistas, inclusive da incorporadora.

O que diz a norma, em seu art. 124, I, do CTN:

"Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

Entendo não ser cabível a responsabilidade nesses termos, de acordo com o TVF, pelo simples fato dessas pessoas serem acionistas da empresa e terem concordado com a emissão de debêntures, que a fiscalização entendeu não possuírem base legal, serem consideradas responsáveis tributárias.

Para que essas pessoas sejam oneradas, deve se provar a relação que cada um teve no que a fiscalização entendeu ser fraude, sonegação, e que participaram ativamente para que promovesse a redução fiscal. A simples participação da reunião não configura o interesse comum e sequer a responsabilidade.

O TVF, simplesmente descreveu como responsáveis aqueles que participaram da tal reunião, e por consequência assinaram a ata.

Nesse sentido o paradigma

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

O vínculo societário (investidora/investida), incontroverso, entre a pessoa jurídica apontada como responsável tributária e aquela outra tida como contribuinte é insuficiente, por si só, para a caracterização do interesse comum, para fins de imputação de responsabilidade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN. De igual modo, esse dispositivo legal não serve para a imputação de responsabilidade tributária pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, para o que seria requerido diferente enquadramento legal, além do que a responsabilização recairia não sobre a pessoa jurídica, mas sobre aqueles administradores que teriam praticado tais atos. (Ac 1301-002.019).

No meu entendimento também, ainda que a capitulação legal fosse o art. 135, do CTN, cabia ao autuante a descrição da prática dos atos considerados dolosos, o que novamente repito, não ocorreu.

Assim, de se afastar a responsabilidade tributária.

De se ressaltar aqui também, o entendimento da maioria da turma, que me acompanharam pelas conclusões da Conselheira Edeli Pereira Bessa, no sentido de que o art. 124 do CTN demanda benefício financeiro, e que a participação no processo decisório poderia gerar responsabilização somente pelo art. 135 do CTN.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL dos RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS, para no mérito, DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Fl. 20 do Acórdão n.º 9101-004.764 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16561.720070/2014-76

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida na extensão do conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado negou conhecimento ao recurso relativamente às matérias “legalidade da operação de debêntures” e “IRRF” (“Compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista”). Além disso, a maioria qualificada do Colegiado também divergiu da I. Relatora para negar provimento ao recurso na parte conhecida, mantendo a imputação de multa qualificada aos tributos lançados, bem como a aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício.

No que se refere ao conhecimento da matéria **“legalidade da operação de debêntures”**, a Fazenda Nacional, embora não tenha apresentado questionamento em contrarrazões, bem apontou, em sustentação oral, que o paradigma indicado pela Contribuinte apresentava contornos que o distinguiam substancialmente do acórdão recorrido.

No exame de admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, ponderou-se que:

[...]

Bem se vê que os acórdãos citados deram interpretação divergente para a mesma questão jurídica. Enquanto o acórdão recorrido condenou a operação por se tratar de emissão de debêntures intragrupo, na qual o pagamento do prêmio e da rentabilidade se deram por meio de encontro contábil e pagamento de percentual de lucros da acionista, o acórdão paradigma é firme ao afirmar que "Não é possível reputar artificial este tipo de operação apenas com base no percentual de lucro estipulado para remuneração das debêntures. Como visto, há diversos outros aspectos envolvidos nesta forma de capitalização, e a autoridade lançadora deve analisar estas repercussões antes de afirmar que a emissão de debêntures foi realizada com propósito único de fabricar uma despesa gerando artificialmente deduções fiscais conferidas a este título"

A divergência de entendimentos é incontestável pela própria redação das ementas quanto ao mérito. Enquanto a ementa do acórdão recorrido afirma que "Gastos com a remuneração de debêntures emitidas/compradas entre empresas com os mesmos sócios, não podem ser aceitos como despesas dedutíveis, se a operação não alterou o risco das empresas, não houve ingresso de recursos, mas compensações de contas entre as empresas envolvidas, e resultou não só na redução do IRPJ e CSLL pagos, mas também na criação de crédito de Saldos Negativos, que foram requeridos para a compensação de débitos", a ementa do acórdão paradigma 1101-000.889 afirma que "A subscrição privada de debêntures por empresa do mesmo grupo não pode ser desconsiderada em razão, apenas, da remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas. A escolha empresarial de aportar recursos mediante subscrição de debêntures emitidas por empresa controlada pode estar baseada em outras razões econômicas que devem ser afastadas pelo Fisco, de modo a demonstrar que a despesa não seria necessária, usual e normal"

Análise da Divergência

Da similitude fático e do mesmo arcabouço jurídico

Em ambos os julgados debate-se planejamento tributário ligado 1) a emissão de debêntures privadas com participação no lucro; 3) com remuneração das debêntures sobre lucros em percentuais elevados; 3) Operação efetuada entre empresas ligadas; 4) captação sem ingresso de novos recursos financeiros na empresa; 5) consideradas pela fiscalização com uma captação apenas "em papel", com encontros de contas apenas contábil.

De fato, as ementas também sintetizam bem aquilo que foi considerado mais relevante por cada um dos votos condutores dos respectivos julgados ora em confronto, apresentando divergência de entendimentos.

A divergência de entendimentos de fato se faz presente. **Enquanto no Ac. Recorrido** tais despesas com a remuneração de debêntures emitidas, sem ingresso financeiro, entre empresas ligadas, foram suficientes para o colegiado considerar as despesas indedutíveis, sendo tal planejamento considerado abusivo. **De outra banda, em situação assemelhada, no essencial, o paradigma** abraçou entendimento contrário, ou seja, "a remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas", sem ingresso financeiro, não é suficiente para considerar indedutível tais despesas, havendo que se trazer mais elementos para infirmar a operação.

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR esta matéria através do referido paradigma.

Contudo, no paradigma indicado não se verificou a apontada "captação sem ingresso de novos recursos financeiros na empresa". Quando a ementa de referido julgado menciona que "a subscrição privada de debêntures por empresa do mesmo grupo não pode ser desconsiderada em razão, apenas, da remuneração com base em percentual elevado dos lucros e da liquidação das obrigações decorrentes por meio de compensações entre empresas ligadas", está-se afirmando, somente, que o pagamento decorrente das obrigações assumidas com as debêntures foram promovidos sem liquidação financeira, e não que deixou de haver ingresso financeiro no momento da subscrição das debêntures. O voto condutor de referido julgado, redigido por esta Conselheira, traz expresso que:

Ressalta a recorrente que, no presente caso, *houve efetiva captação*. E, de fato, a **Fiscalização reconhece o ingresso efetivo dos recursos**, mas destaca que o prêmio de emissão representou mais de 800% do valor de face das debêntures, que o aporte adveio da controladora canadense Yamana Gold, que os pagamentos das participações deduzidas pela atuada se fez por meio de encontro de contas, conduta que além de contrariar a Escritura de Emissão das debêntures, evidenciaria a inexistência de *ingressos de novos valores na sociedade*, mas *apenas mera circulação destes*. Ademais, os resultados da debenturista seriam sempre negativos.

[...]

Diz a Fiscalização que a emissão e subscrição das debêntures ocorreu quando a atuada já havia celebrado a compra de ativos da Companhia do Vale do Rio Doce no montante de R\$ 63.000.000,00, embora apresentasse capital social de apenas R\$ 1.000,00.

Subscreve as debêntures a empresa Yamana Desenvolvimento Mineral S/A, controlada direta de Yamana Resources Brasil (BVI) Ltd, a qual figura como controladora indireta da atuada. **Os recursos para subscrição aportados na Yamana Desenvolvimento Mineral S/A são emprestados a esta pelo Grupo Yamana no exterior.**

A recorrente não discute estes fatos. Reconhece que **o aporte prestou-se ao pagamento da aquisição da Mina Fazenda Brasileiro à Companhia Vale do Rio Doce**, e que a captação de recursos pela empresa em início de atividades não era viável por meio de *fontes de financiamento independentes*. Defende, porém, que a operação com debêntures evitaria juros e variação cambial flutuantes (em caso de contratação de empréstimo interno), ou a representação do investimento em ações (em caso de aumento de capital), esta última hábil a ensejar ingerência na administração da empresa caso fosse necessário admitir terceiros por necessidade de capital.

Quanto a este aspecto, de fato, não pode a autoridade fiscal discordar da forma de captação escolhida pelo sujeito passivo, dentre as hipóteses existentes. Várias repercussões econômicas e financeiras são consideradas nesta decisão, e o seu efeito tributário não pode ser analisado isoladamente para descaracterizar aquela escolha. Logo, a possibilidade de o aporte de capital ser promovido mediante subscrição privada de debêntures não é motivo para desqualificar os efeitos desta operação.

[...]

Diz também a Fiscalização que **os pagamentos das participações não observaram as disposições contratuais. Não houve pagamentos em 31/12/2006, mas apenas um registro parcial de encontro de contas entre empresas do grupo, seguido de outros registros em 16/03/2007 e 30/04/2007. Quanto aos valores devidos em 31/12/2007, ocorrências semelhantes foram verificadas.** O fiscal autuante observa que *não houve novos recursos envolvidos nesta operação, apenas circulação de valores entre empresas ligadas e pertencentes ao mesmo grupo econômico.*

Todavia, a Fiscalização **não logrou demonstrar que estes rendimentos beneficiaram outras pessoas que não a debenturista.** As compensações internas envolveram direitos de crédito da debenturista contra outras empresas do grupo, e não é possível exigir que a liquidação das participações se dê, exclusivamente, em moeda, mormente tendo em conta a submissão das empresas ao mesmo controle, e a afirmação fiscal de que *o grupo econômico opera utilizando caixa único movimentando valores entre os partícipes. A inexistência de novos recursos, como demonstrado na introdução deste voto, é relevante no momento da subscrição das debêntures, e isto não foi questionado pela Fiscalização, exceto quanto ao fato de não ser externo ao grupo.*

A circulação de valores entre as empresas do grupo (a autuada, Mineração Maracá e Yamana Desenvolvimento Mineral S/A), verificada após a subscrição das debêntures somente seria hábil a descaracterizar a operação **se o aporte promovido pela Yamana Desenvolvimento Mineral S/A fosse neutralizado por alguma transferência entre elas, aspecto não aventado pela Fiscalização e de difícil ocorrência, dada a coincidência entre o aporte e os pagamentos devidos à Companhia Vale do Rio Doce.** As evidências de circulação de valores trazidas pela Fiscalização dizem respeito, apenas, à forma de liquidação das participações devidas em razão da subscrição das debêntures pela Yamana Desenvolvimento Mineral S/A, e não são hábeis a desmerecer a operação.

[...]

Há um **propósito negocial indiscutível para o aporte de recursos proveniente da controladora no exterior: a aquisição da Mina Fazenda Brasileiro.** Assim, o debate prende-se à possibilidade de **escolha da formalização deste aporte mediante subscrição privada de debêntures e às consequências desta escolha.** A contribuinte apresenta justificativas para esta escolha que, do ponto de vista negocial, somente podem ser questionadas pelo Fisco se demonstrado que, efetivamente, a operação não existiu ou foi executada com anormalidades. E, neste sentido, **a autoridade lançadora não logrou evidenciar que o aporte de recursos não foi destinado às atividades da contribuinte,** ou que as participações beneficiaram outros que não a debenturista. Também, nada argumentou para subsidiar a afirmação de que o prêmio era alto, e

sequer confrontou-o com o retorno esperado pelo investimento ou com a formação dos lucros que acabaram favorecendo a debenturista e ensejando despesas na emitente.

Por fim, ao dar fundamento legal à infração constatada, a autoridade lançadora procurou demonstrar que não seria usual ou normal a remuneração de um contrato de empréstimo com 90% do lucro da mutuária, ressaltando que tal somente ocorreu porque as empresas envolvidas integravam o mesmo grupo econômico. Contudo, a acusação fiscal restou incoerente pela observação, subsequente, de que *a remuneração apresentada no empréstimo via debêntures no montante de 23,90%, no período de 5 (cinco) anos, representa menos de 5% ao ano, que é muito mais baixa que o normalmente observado no mercado.*

Isto porque esta argumentação poderia ser relevante para questionamento da amortização do prêmio pago pela debenturista, já que a baixa taxa de remuneração decorre do fato de não estar computada no retorno a devolução do prêmio recebido na subscrição das debêntures, conforme fl. 41.

Sob a ótica da emitente, tem-se que **em razão do aporte de R\$ 63.231.972,00, a contribuinte remunerou a debenturista, no período de 5 (cinco) anos, pelo valor total de R\$ 72.074.629,39, equivalente a 114% daquele capital**, deduzindo integralmente esta remuneração na apuração do lucro real, sem oferecer à tributação, em princípio, o ganho com o prêmio recebido, na medida em que a legislação assim lhe permitiria, enquanto mantivesse esta parcela em reserva de capital (art. 442 do RIR/99).

A Fiscalização não abordou a representatividade daquela remuneração, mas nota-se nos apontamentos trazidos pela contribuinte que embora ela seja significativamente inferior às *taxas médias de captação de capital (empréstimos) Pessoas Jurídicas*, nos anos de 2003 a 2007, seu valor acumulado supera a acumulação simples da taxa SELIC no mesmo período (85,89%), bem como da TJLP (46,67%).

Assim, poder-se-ia cogitar que o Grupo Empresarial optou pela forma mais vantajosa de aporte de recursos na empresa aqui autuada, em início de atividades, na medida em que a remuneração de empréstimos ou os juros sobre capital próprio gerariam despesas menores que as aqui glosadas. Todavia, a autoridade fiscal não dirigiu a acusação neste sentido, apenas centrando foco no percentual do lucro destinado à remuneração da debenturista, porque elevado, mas sem ter em conta o volume de lucros da emitente e a representatividade final destas participações em face do aporte efetivamente recebido. Em verdade, **a autoridade lançadora apenas vislumbrou a possibilidade de referido aporte ter sido feito mediante subscrição de capital, desconsiderando a opção admitida em lei, mediante subscrição privada de debêntures.** (*destacou-se*)

Como se vê, no paradigma, os sócios da autuada nela efetivamente aportaram recursos para suas atividades, circunstância ausente no recorrido e determinante para a manutenção da exigência. De fato, o voto condutor do acórdão recorrido expõe que:

Relata o Autuante no TVF:

Importa observar que, segundo informações da Fiscalizada, a emissão de debêntures foi a alternativa escolhida pelo grupo, para securitização do passivo da sociedade, em especial, os relacionados com os afluxos de capital de empréstimo entre empresas do grupo, objetivando uma remuneração mais adequada desses recursos sob o argumento de que favoreceria a substituição dos atuais créditos em contas correntes pelos títulos a serem emitidos, dando vantagens como por exemplo a participação nos resultados.

[...]

As definições supra evidenciam que a securitização, **conversão da dívida em títulos negociáveis**, visa dar liquidez a dívidas e diluir riscos mas no caso das três empresas

envolvidas, tais resultados não se operaram o encontro de contas não resultou em liquidez, **pois não houve qualquer ingresso de recursos**, nem diluição do risco de qualquer das empresas já que os sócios que são os mesmos.

A Recorrente argumenta que a emissão de 2002, **embora não tenha envolvido a captação de novos recursos**, proporcionou a manutenção do fluxo financeiro em funcionamento desde a emissão de debêntures de 1997 (o Autuante descreveu no TVF que a emissão de debêntures análogas, já havia ocorrido em 1997), lançadas com a finalidade de alongar a dívida pela compra de cana junto à CAZL (Cia Agrícola Zillo Lorenzetti a debenturista) e que, portanto, envolve insumo destinado à atividade operacional da Recorrente; diz que **o fato de não ter havido movimentação de recursos entre a emitente e a adquirente dos papéis** é indiferente para concluir pela regularidade ou irregularidade da transação e que houve financiamento no caso concreto.

[...]

Embora as debêntures se caracterizem como um instrumento valioso para o financiamento das empresas, fornecendo recursos a longo prazo para suas atividades, algumas vezes elas são utilizadas indevidamente apenas para se obter vantagens tributárias, desvirtuando totalmente o objetivo a que elas se prestam.

No presente caso, a emissora, que é a Autuada/Recorrente, a debenturista e a empresa que incorporou a debenturista são sociedades anônimas fechadas, cujos sócios são os mesmos; a Autuada produz açúcar e adquire a cana-de-açúcar da debenturista e da incorporadora desta, operação esta intra grupo, em que os preços não são ditados pelo mercado, mas definidos entre empresas cujos sócios são os mesmos, segundo a conveniência destes.

O mesmo de dá com a operação realizada com as debêntures: **a Autuada comprava a matéria prima da debenturista (e da incorporadora) e acumulou dívidas junto a esta (no entanto, os sócios de uma e da outra são os mesmos teriam sido as condições de compra/venda compatíveis com as do mercado? Por que tal acúmulo de dívida? Por que a incorporadora acumulou prejuízos?);** a Autuada emitiu debêntures que a debenturista pagou com os créditos que detinha junto à Autuada, isto é, não houve captação de recursos e aplicação em projetos que, por exemplo, aumentariam a sua capacidade produtiva ou permitiriam a sua entrada em um novo segmento de negócios **simplesmente foram feitos lançamentos contábeis em que a dívida mudou de forma, em vez de duplicatas a pagar, debêntures; e parte da dívida foi consumida pelo Prêmio de Emissão de R\$22.000.000,00 pago pela debenturista mediante encontro de contas e que esta passou a amortizar,**

[...]

De fato, o risco das empresas não foi alterado pela **modificação dos passivos**, contabilização de pagamentos, remunerações e recebimentos de Prêmio, mediante os encontros de contas; as condições financeiras do "grupo" permaneceram as mesmas; recurso algum foi agregado.

O resultado foi economia de impostos.

E geração de créditos de Saldo Negativo, cuja restituição/compensação foi requerida pela incorporadora/debenturista.

As constatações supra levam à conclusão que os dispêndios com remuneração das debêntures, neste caso, não se caracterizam como despesas necessárias, e por isso, correta a conclusão de que são indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL. *(destacou-se)*

Constata-se, portanto, que os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para decisão neles proferidas: o paradigma, frente à inexistência de questionamentos quanto à efetividade do aporte de recursos, dirige a análise aos outros aspectos suscitados em razão de sua emissão e da liquidação das participações, ao passo que o recorrido prende-se, preponderantemente, ao fato de não ter havido ingresso de recursos novos, mas apenas “modificação de passivos”, o que dispensa qualquer outra abordagem acerca das características das debêntures emitidas.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Em verdade, a Contribuinte não se conforma com interpretação firmada pelo Colegiado *a quo* e pretende que outro Colegiado aprecie seus argumentos. Não sendo este o escopo do recurso especial, este não merece ser conhecido.

Quanto ao **conhecimento da matéria “IRRF”** (“Compensação do IRPJ e da CSLL lançados de ofício com IRRF recolhido sobre as remunerações pagas ao debenturista”), também se observa que o acórdão recorrido pautou-se em circunstância ausente no paradigma indicado. Veja-se o que consignado pelo Colegiado *a quo*:

5 Compensação IRPJ e CSLL autuados com IRRF sobre remunerações de debêntures pagas

A Recorrente argumenta que, mesmo que em nenhum momento a fiscalização tenha afirmado que os pagamentos feitos eram lucros distribuídos, é fora de dúvida que afastou o tratamento deles como remuneração de debêntures e que, como a Recorrente pagou 50% de seus lucros à debenturista, então equivaleria a distribuição de dividendos, só possível se esta última fosse acionista da Recorrente; e aduz que o IRRF pode ser compensado pela debenturista, o que foi negado pelo Autuante, que deveria ter reconhecido o SN da incorporador/debenturista, ou deduzir o IRRF das exigências de ofício.

Como consequência desse arrazoado, requer a apensação ao presente, do processo n.º 10825.901978/201373, para evitar decisões divergentes.

Opinou a PFN:

Não se afigura, todavia, a relação de implicação lógica vislumbrada pela recorrente. Ao contrário do que afirma, a Fiscalização não descaracterizou os pagamentos como remuneração de debêntures.

Na linha do que acima foi dito, o fiscal não desconsiderou a operação nem a anulou. O que fez, considerando a artificialidade da operação, foi concluir que as despesas incorridas com a remuneração das debêntures, que efetivamente existiram, não seriam usuais e normais, e, por consequente, reputou-as indedutíveis.

A DIPIJ da incorporadora Companhia Agrícola Quatá, págs. 385/471 e 493/597, aponta IRRF consumido na apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Real:

2009 R\$ 45.039,60

2010 R\$ 15.785.661,27

2011 R\$ 15.139.286,35

No entanto, a autuação se deu sobre a emitente das debêntures, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, que não se beneficiou dessas retenções; verifica-se, pág. 734/740, que a apuração fiscal, partiu do Lucro Real que a Autuada apurou.

O aproveitamento do IRRF é assunto atinente à incorporadora/debenturista, Companhia Agrícola Quatá, não se tratando de matéria em discussão nos presentes autos.

Nestes termos, antes de indicar, subsidiariamente, que *o aproveitamento do IRRF é assunto atinente à incorporadora/debenturista, Companhia Agrícola Quatá*, o voto condutor do acórdão recorrido destaca que o IRRF fora consumido na apuração do lucro real pela debenturista. E nada neste sentido foi suscitado nos casos que resultaram nos paradigmas n.º 9101-002.535 e 1301-003.295.

Mais que isso: no paradigma n.º 9101-002.535, o fato de os valores retidos na fonte não serem passíveis de aproveitamento pelos beneficiários foi determinante para a admissibilidade do aproveitamento dos valores para redução dos tributos exigidos sobre o lucro:

Destaco a parte final do voto que orientou o acórdão n.º 101-94.986, indicado pela recorrente como paradigma de divergência para a interposição do recurso especial ora sob julgamento:

*“Entendo, todavia, que por uma questão de razoabilidade, deve ser deduzida da exigência o valor pago a título de imposto de renda retido na fonte. É que, ao se considerar como indedutíveis as despesas correspondentes aos rendimentos de debêntures, na realidade está-se tratando os valores contabilizados a título de remuneração de debêntures como lucros distribuídos. Nesse caso, não cabe o imposto de renda retido na fonte, e **uma vez que se trata de incidência exclusiva, não compensável na declaração dos beneficiários**, deve o respectivo valor ser deduzido da presente exigência.”*

Do mesmo modo, compreendo assistir razão à NATURA quando pleiteia, de forma subsidiária, seja aproveitado o IRRF por ela recolhido na operação, para a compensação dos correspondentes valores exigidos nestes autos. Não há falar-se em ausência de

expressa disposição legal para tanto, pois se trata de decorrência lógica e necessária da desconsideração das operações de remuneração de debêntures. (*destacou-se*)

Já o paradigma n.º 1301-003.295 se vale, precisamente, destas mesmas razões de decidir expressas no primeiro paradigma. Veja-se:

O Recorrente pleiteia, também, a possibilidade de aproveitamento do IRRF efetivamente pago, uma vez que tal imposto não será devido na distribuição de lucros.

Tem razão o Contribuinte, em seu argumento subsidiário, com acolhida recente inclusive no âmbito da 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão n.º 9101-002.535, cujas razões, de lavra do I. Conselheiro Luís Flávio Neto, reproduzo abaixo:

Por restar vencido quanto ao mérito principal deste recurso, a decisão deste Colegiado foi desconsiderar os efeitos jurídicos das operações realizadas pelo contribuinte, de tal forma que as despesas incorridas pela contribuinte não ostentariam a natureza jurídica de debêntures e, assim, não seria aplicável a regra de dedutibilidade que lhes seria inerente.

Por coerência, em face da decisão deste Colegiado de recusar a natureza jurídica de debêntures, também deixa de ser aplicável aos pagamentos em questão a regra que determina a retenção de IRRF sobre a remuneração de debêntures. Dessa forma, os recolhimentos realizados a tal título pela recorrente também deixaram de assumir essa roupagem.

Destaco a parte final do voto que orientou o acórdão n.º 10194.986, indicado pela recorrente como paradigma de divergência para a interposição do recurso especial ora sob julgamento:

“Entendo, todavia, que por uma questão de razoabilidade, deve ser deduzida da exigência o valor pago a título de imposto de renda retido na fonte. É que, ao se considerar como indedutíveis as despesas correspondentes aos rendimentos de debêntures, na realidade está-se tratando os valores contabilizados a título de remuneração de debêntures como lucros distribuídos. Nesse caso, não cabe o imposto de renda retido na fonte, e uma vez que se trata de incidência exclusiva, não compensável na declaração dos beneficiários, deve o respectivo valor ser deduzido da presente exigência.”

Do mesmo modo, compreendo assistir razão à (...) quando pleiteia, de forma subsidiária, seja aproveitado o IRRF por ela recolhido na operação, para a compensação dos correspondentes valores exigidos nestes autos. Não há falar-se em ausência de expressa disposição legal para tanto, pois se trata de decorrência lógica e necessária da desconsideração das operações de remuneração de debêntures.

Pelas razões supradescritas, voto por negar provimento ao Recurso nessa parte, reconhecendo a impossibilidade de dedução do Lucro Líquido dos valores relativos à remuneração das debêntures, mas acolhendo o pedido subsidiário para o abatimento dos valores exigidos nestes autos com o IRRF por ele recolhido na mesma operação.

É isto porque, em ambos paradigmas, os subscritores eram pessoas físicas, e não pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro real, como no presente caso, o que atrai a incidência de diferentes disposições do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99 – RIR/99:

Art. 729. Está sujeito ao imposto, à alíquota de vinte por cento, **o rendimento produzido, a partir de 1º de janeiro de 1998, por aplicação financeira de renda**

fixa, auferido por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 65, e Lei n.º 9.532, de 1997, art. 35).

§ 1º As aplicações financeiras de renda fixa existentes em 31 de dezembro de 1997, terão os respectivos rendimentos apropriados pro rata tempore até essa data, e tributados às seguintes alíquotas:

I - quinze por cento para os rendimentos produzidos nos anos-calendário de 1996 e 1997 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 11);

II - as previstas na legislação correspondente aos rendimentos produzidos anteriormente a 1º de janeiro de 1996, observadas as regras para determinação da base de cálculo e demais normas então vigentes.

§ 2º O imposto a ser retido será representado pela soma das parcelas de imposto calculada na forma do parágrafo anterior e do imposto apurado conforme o disposto no caput deste artigo.

§ 3º No caso de debênture conversível em ações, os rendimentos produzidos até a data da conversão deverão ser tributados naquela data.

Art 730. **O disposto no artigo anterior aplica-se também** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 65, § 4º, e Lei n.º 9.069, de 1995, art. 54):

[...]

IV - **aos rendimentos auferidos** em operações de adiantamento sobre contratos de câmbio de exportação, não sacado (trava de câmbio), em operações com export notes , **em debêntures**, em depósitos voluntários para garantia de instância e depósitos judiciais ou administrativos quando o seu levantamento se der em favor do depositante.

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda está autorizado a baixar normas com vistas a definir as características das operações de que tratam os incisos I e II do artigo anterior (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 65, § 6º).

[...]

Art. 773. **O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será** (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, incisos I e II, Lei n.º 9.317, de 1996, art. 3º, § 3º, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 51):

I - **deduzido do devido** no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de **pessoa jurídica tributada com base no lucro real**, presumido ou arbitrado;

II - **definitivo, no caso de pessoa física** e de pessoa jurídica optante pela inscrição no SIMPLES ou isenta. (*negrejou-se*)

Os casos comparados, portanto, estão sujeitos a diferentes legislações de regência, e por esta razão, inclusive, o acórdão recorrido adotou mais de um fundamento para negar provimento ao recurso voluntário. Em consequência, não se verifica a necessária similitude fática e alinhamento da discussão sob uma mesma legislação de regência para caracterização de dissídio jurisprudencial.

No mérito, com respeito à **imputação de multa qualificada** aos tributos lançados, o acórdão recorrido traz a seguinte motivação para sua manutenção:

Verificou-se a operação de emissão e venda de debêntures entre empresas cujos sócios são os mesmos, debêntures estas que não cumpriram seu papel de carrear recursos para a emitente ou reduzir os riscos, mas reduziram os tributos devidos, além de terem gerado Saldos Negativos (SN) de IRPJ e IRPJ, que empresa do "grupo" requereu em restituição, para compensação de débitos; as operações descritas de compra/venda de debêntures e incorporação da debenturista foram efetuadas a fim de alterar as características dos fatos geradores de IRPJ e CSLL.

A base legal é o art. 44, I, e §1º, da Lei n.º 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/07:

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;

(...)

§ 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.

Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (Grifou-se.)

Conclui-se pela procedência da qualificação da multa de ofício.

Recorde-se que a Contribuinte não logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial que permitiria a este Colegiado adentrar às suas razões acerca da “legalidade do tratamento dado às debêntures”, devendo prevalecer as conclusões firmadas pelas instâncias precedentes a este respeito.

E, neste sentido, a decisão de 1ª instância se estende na confrontação dos argumentos da Contribuinte deduzidos contra a acusação fiscal, e seus fundamentos, a seguir transcritos, são aqui adotados para refutar as alegações reiteradas em recurso especial e confirmar a artificialidade das operações engendradas e que *em nada se assemelham a uma verdadeira emissão de debêntures, tendo a Contribuinte deliberadamente distorcido o uso deste instituto com a precípua finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais, reduzindo, por consequência, o montante dos tributos devidos:*

Na sequência, a impugnante afirma inexistir demonstração da prática de operação abusiva e que os parâmetros definidos na emissão das debêntures e os valores pagos à debenturista são explicáveis, comutativos e inferiores aos custos que seriam incorridos caso houvesse outra opção de financiamento.

Entende que o fato de as partes envolvidas serem controladas pelos mesmos acionistas é por vezes um indicativo, sem, contudo, mostrar-se, por si só, como um elemento suficiente para se chegar à conclusão de se constituir de operações abusivas.

Complementa que o mesmo raciocínio aplica-se à remuneração do debenturista com participação nos lucros da emitente dos papéis.

Aduz que a condenação de DPLs por abusivas é cabível quando se verifica ter sido pactuada apenas para reduzir a carga tributária global comparativamente àquela que seria adotada se não fossem emitidas.

Afirma que, para demonstrar que as emissões de debêntures não atenderiam aos pressupostos, incumbia à fiscalização avaliar

1. Se houve a captação de recursos com a emissão de debêntures e se os mesmos foram destinados às atividades produtivas das emitentes;

2. Se o prêmio pago e o percentual de participação nos lucros à época de emissão não se justificavam em fundamentos econômicos, bem como confrontar o retorno esperado com o montante recebido pelo debenturista; e 3. Demonstração comparativa de que houve redução indevida da carga tributária com a opção pelo financiamento via DPLs, ao invés de obtenção de empréstimo bancário ou aumento de capital da sociedade e pagamento de juros sobre o capital próprio.”

Pelo exposto no Termo de Verificação Fiscal pode-se afirmar que a cláusula de remuneração, por si só, já demonstraria o caráter de liberalidade dos pagamentos. O fato de que a aplicação de índices do mercado financeiro poderia gerar uma remuneração maior é questão circunstancial, que não elide o raciocínio apresentado nos procedimentos fiscais.

No caso sob análise há um conjunto de operações, por meio das quais a mesma empresa emite e subscreve debêntures, ensejando circulação apenas escritural de recursos entre empresas do mesmo grupo, mas que resulta na conversão de 50% do lucro apurado pela auçada em despesa que pretende dedutível. De outro lado, estas despesas favorecem empresa que apresentava significativos prejuízos fiscais.

No que diz respeito à captação de recursos com a emissão de debêntures, o Termo de Verificação Fiscal destaca:

“As debêntures tiveram origem nos créditos detidos pela debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti contra a Açucareira Zillo Lorenzetti S.A., ou seja, os débitos desta foram transformados em debêntures, sujeitas às “remunerações” para aquela, não ocorrendo, portanto, movimentação financeira entre elas.

No ato da subscrição, a debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti “pagou”, também, por meio de acerto de contas contábeis, um prêmio de R\$ 2.000.000,00 para cada uma das séries emitidas, totalizando o valor de R\$ 22.000.000,00, o qual foi contabilizado no patrimônio líquido da fiscalizada em conta de Reserva de Capital – Prêmio na Emissão de Debêntures.”

Por tudo que se encontra nos autos pode-se concluir que, na verdade **não havia nenhuma real intenção de captação de recursos junto ao mercado investidor, como de fato não houve, uma vez que não foi feita a oferta destes títulos a qualquer terceiro, tendo a emissão das debêntures se dado no âmbito privado, com a sua integral subscrição por parte de empresas do mesmo grupo. Ou seja, nenhum recurso externo ao próprio grupo foi captado em razão da emissão das debêntures em questão. É só no contexto criado pelas partícipes da operação, portanto, que se pode entender a disposição da subscritora em pagar tamanho prêmio. É que, desta forma, ela, a subscritora poderia usar este prêmio para gerar despesas amortizáveis de suas próprias bases de cálculo dos tributos sobre o lucro.**

Assim, resta devidamente comprovado que a operação **não pode ser considerada como uma situação normal de emissão de debêntures e, por consequência, as remunerações relativas às participações nos lucros**, que a contribuinte as excluiu indevidamente e os juros, lançados contabilmente como despesas dedutíveis, também de forma indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, deverão ser adicionadas aos resultados fiscais declarados pela impugnante.

A impugnante argumenta pela impossibilidade de qualificação das operações como abusivas antes da regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, recorrendo, na sequência, também ao inciso VII do art. 149 do CTN.

A fiscalização analisou as operações realizadas pela impugnante e a caracterizou como planejamento tributário abusivo, por demonstrar que **houve uma distorção, por parte da impugnante, com relação ao instituto das debêntures, de sorte que os valores pagos, aos quais o contribuinte atribuiu a condição de “participação nos lucros”, não preenchem as condições para assim serem legitimamente considerados**. Logo, não podendo ser considerados como “participação nos lucros”, mas tendo produzido o efeito de reduzir a base tributável, resta apenas considerá-los como despesas, as quais, como toda e qualquer outra despesa, devem submeter-se aos critérios de necessidade, usualidade, e normalidade, para que sejam aceitas como dedutíveis, requisitos os quais, a impugnante deixou de cumprir. **Trata-se, conforme demonstrado, de uma despesa nitidamente artificial, produzida a partir do uso distorcido que se fez do instituto das debêntures.**

Por consequência, a atuação fiscal acima abordada encontra lastro jurídico nas disposições encaixadas no Parágrafo Único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que confere à autoridade a competência para desconsiderar os efeitos de atos e negócios jurídicos praticados com o fito de ocultar a ocorrência do fato gerador tributário ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Por fim, a remissão ao inciso VII do art. 149 do CTN, para subsidiar o argumento de impossibilidade de revisão de lançamento já foi abordado em momento anterior, quando se demonstrou que o presente caso não se amolda a esta hipótese.

Continuando sua argumentação pela impossibilidade de desconsideração dos efeitos fiscais, a impugnante recorre a fundamentos do Direito Civil para afirmar que o prazo para impugnar os atos por ela praticados teria sido ultrapassado, uma vez que o prazo prescricional para a anulação das suas deliberações rege-se na forma do artigo 286 da Lei das S.A. Complementa que, ainda assim não fosse, haveria de se considerar o marco temporal previsto no artigo 179 do Código Civil.

À toda evidência os argumentos da impugnante não encontram respaldo, não havendo necessidade de se reproduzir tudo anteriormente consignado neste voto.

Cumprido, no entanto, destacar que o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributário da União é regido pelo Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações.

A impugnante ainda afirma ter havido incongruência entre o motivo aventado para a desconsideração e a consequente requalificação realizada, sob o seguinte entendimento:

“A Fiscalização justificou os lançamentos em questão na circunstância de ser injustificável a atribuição de lucros às debêntures quando estas são subscritas por sociedades ligadas à emitente. Sucede que, se assim é, o procedimento realizado pela Fiscalização leva à conclusão de que o fato então ocorrido teria sido a distribuição de lucros.

Ocorre que tal configuração se revela impossível no caso concreto, na medida em que CAZL e CAQ não eram acionistas da Impugnante.”

Novamente a impugnante, em que pese demonstrar perfeitamente os fundamentos da autuação, tenta transmutar os lançamentos em circunstâncias diversas, que melhor se adaptariam à sua defesa, indicando uma confusão que não existe.

A fiscalização não fundamentou os lançamentos na simples constatação de subscrição de debêntures por sociedade ligadas à emitente, mas sim, conforme exaustivamente demonstrado, em uma série de elementos devidamente comprovados. Desnecessário repisar tudo que já foi dito sobre os fundamentos apresentados pela fiscalização para demonstrar o total equívoco da impugnante.

No entanto, há de se assinalar que o equívoco da impugnante pode ter ocorrido por questões de transcrição. Esta hipótese explica o argumento de que:

“É justamente neste segundo aspecto que peca o trabalho fiscal ora impugnado. Ele não demonstra, de forma coerente com os efeitos concretos verificados, qual o negócio praticado (ou os negócios praticados). Afirma ter sido dissimulada distribuição de dividendos, porém, ignora que a relação avaliada se deu entre sociedade ligadas e não entre investidora e investida. O fato ocorrido foi desprezado.”

Não existe uma palavra sequer sobre distribuição de dividendos nas peças fiscais. Como exaustivamente demonstrado, os autos foram lavrados sob a fundamentação de despesas financeiras inexistentes, exclusões indevidas e multa isolada por falta de recolhimento sobre a base de cálculo estimada, decorrentes da **constatação de emissão de debêntures que, nas circunstâncias descritas pela fiscalização, caracterizou-se em um Planejamento Tributário Abusivo, o qual provocou uma sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 69.265.458,50.** Assim, repita-se, o trabalho fiscal demonstra de forma coerente, objetiva e comprovada como o “negócio praticado” redundou em prejuízos aos cofres públicos.

No que toca à demanda de desqualificação da multa, com sua redução ao percentual de 75%, há de se concluir, por todo o quanto aqui exposto, que a impugnante **conscientemente engendrou operações que em nada se assemelham a uma verdadeira emissão de debêntures, tendo deliberadamente distorcido o uso deste instituto com a precípua finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, modificando as suas características essenciais, reduzindo, por consequência, o montante dos tributos devidos.**

Plenamente justificada, portanto, a qualificação da multa. *(negrejou-se)*

A Contribuinte defende que *não há que se falar em qualificação da multa de ofício quando as operações foram todas realizadas às claras e devidamente informadas tanto ao Fisco (que delas tomou conhecimento sem nenhuma dificuldade) quanto aos demais órgão de controle.* Entende que as figuras definidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 *têm uma característica comum: emprego de artifício doloso, ardiloso e enganoso (instrumento fraudulento), para, através dele, reduzir ou suprimir tributos ou impedir ou dificultar o conhecimento de seu surgimento.*

Contudo, no presente caso, as operações expostas e informadas foram concebidas de modo a aparentar uma operação de crédito em favor da autuada, mas que substancialmente assim não se materializou, limitando-se à permuta de contas de passivo, em completa artificialidade cuja implementação não tem outro fim, senão, *a vontade de ludibriar, de enganar, de falsificar (dolo),* bem apontado pela Contribuinte como razão bastante para qualificação da penalidade.

Quanto à alegada avaliação anterior das operações pelo Fisco, a autoridade julgadora de 1ª instância bem demonstrou que tal não ocorreu:

A impugnante registra ainda que a homologação do tratamento dado por fiscalizações anteriores impede que seja aplicado o regime diverso do adotado para os exercícios pretéritos ao de divulgação do novo entendimento fiscal e que existe violação aos artigos 146, 150 e 156, VII, do CTN.

Cita novamente os processos 15889.000624/2207-31 e 15889.000245/2008-21, e complementa que *“em nenhuma de referidas oportunidades aventou-se (muito menos se afirmou) que a operação caracterizaria planejamento fiscal abusivo.”*

Apresenta relatos destas fiscalizações parecendo querer deixar transparecer que não houve apuração de qualquer irregularidade, registrando textualmente:

“Por bem esclarecer o quanto alega a Impugnante, transcreve-se o seguinte trecho da decisão DRJ no processo administrativos 15889.000624/2007-31: ‘. A despesa incorrida a título de participação dos debenturistas nos lucros somente será conhecida quando do resgate das debêntures. Apenas e tão-somente neste momento poderá ocorrer a dedução destes valores na apuração do lucro real, conforme previsto no art. 462, I, do RIR/99. Se, por exemplo, quando do resgate das debêntures, apurar-se que não há lucros acumulados a serem distribuídos, nada poderá ser deduzido a título de participação nos lucros devida aos debenturistas.(doc 2).

“Desse material, resulta certo que o próprio Fisco concordou que o tratamento dado pela Impugnante tem amparo no ordenamento, mediante revisão (e, por um deles, homologação expressa) do regime aplicado, por meio de fiscalização que avaliaram especificamente o tema.

(...) “Portanto, à vista do exposto, Fiscalização não poderia reexaminar a operação e, com base em nova interpretação, exigir imposto complementar retroativamente, em função de tal procedimento ser vedado pelos artigos 146, 150 e 156, VII, do CTN.”

Ainda que não ofereça qualquer impacto na análise do tema - pois não existe impedimento para que se fiscalize as mesmas operações em diversos exercícios e que se tenham conclusões diferentes - esclareça-se que os lançamentos de que tratam os referidos processos foram julgados procedentes e, como já se disse, desistência de contestação e opção por parcelamento do débito.

Quanto ao processo 15889.000624/2007-31, cujo trecho do acórdão a impugnante transcreve, como se lhe fosse favorável, e apresenta em Doc 2 o inteiro teor do Acórdão 14-20.459 – 1ª Turma da DRJ/POR, constata-se que, por unanimidade de votos, aquela turma considerou o lançamento procedente mantendo o crédito tributário exigido. Portanto, a própria impugnante traz aos autos documento comprobatório que a contradiz.

Oportuno transcrever o trecho do relatório do citado acórdão para se ter a exata dimensão do objeto da fiscalização naquela oportunidade:

“Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurada a dedução de provisão não autorizada na apuração do IRPJ e da CSLL relativos ao ano-calendário de 2002, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de fls. 04-06 (IRPJ) e de fls. 09-11 (CSLL), com o lançamento do tributo devido e com imposição de multa de ofício (75%).” Melhor sorte não teve a impugnante com relação ao outro processo por ela referenciado – 15889.000245/2008-21, cuja decisão e trecho do relatório são transcritos a seguir:

“Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

(...)Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foi apurada a dedução de provisão não autorizada na apuração do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005 e 2006. A autoridade autuante procedeu à glosa das deduções das provisões indevidas, constatando, como consequência, que houve compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas em montante superior aos saldos de períodos anteriores, razão pela qual foram lavrados os autos de infração de fls. 05-07 (IRPJ) e de fls. 13-15 (CSLL), com o lançamento do tributo devido e com imposição de multa de ofício (75%).”

O Termo de Verificação Fiscal registra que a impugnante desistiu da contestação administrativa e aderiu a parcelamento também para as exigências constantes deste processo.

Pelo exposto, concluo que não houve reexame de operação e/ou nova interpretação, muito menos para fatos pretéritos, não houve mudança de critério jurídico, não houve exigência de imposto complementar referente a períodos já fiscalizados, mas, sim, exigência de tributos para fatos geradores ocorridos em exercícios que não foram objeto de fiscalização.

A Contribuinte invoca o Acórdão n.º 9101-002.189, que confirmou o entendimento firmando no paradigma n.º 107-09.601, mas o entendimento da maioria qualificada deste Colegiado se alinha ao voto vencido do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Valadão no Acórdão n.º 9101-002.189 que, em face de operação societária semelhante, concluiu que:

O acórdão recorrido proferido pela colenda Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desqualificou a multa de ofício por não vislumbrar no caso em exame o intuito de fraude sustentado pela fiscalização a justificar a qualificação da penalidade.

Para tanto, é citado trecho do voto vencedor do então Conselheiro Natanael Martins, proferido no acórdão 107-08.837, vazado nos seguintes termos:

[...]

Em seguida, o acórdão recorrido transcreve na íntegra o voto vencedor proferido pelo então Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sobre matéria da espécie, no Acórdão 101-95.537, concluindo que se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação.

A qualificação da multa imposta foi em decorrência do disposto no artigo 44, inciso II, da Lei n.º. 9.430/1996 (atual art. 44,I c/c § 1º, da Lei n.º. 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º. 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º. 351/2007), cujo teor é o seguinte:

[...]

Como determinado no mencionado inciso II, aplica-se a multa de 150% nos casos de **evidente intuito de fraude**, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/66, que dispõem:

[...]

Vale ressaltar que o "**evidente intuito de fraude**" aplica-se aos casos de sonegação (art. 71), fraude (art.72) ou conluio (art. 73) por força do disposto no inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96.

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento.**

O acórdão recorrido defende que a fraude figura como elemento constitutivo do crime contra a ordem tributária e que na situação em exame não haveria crime, "e se não há fraude, tampouco crime tributário, figurando inadmissível a penalização da suposta falta de recolhimento de tributo com a multa agravada de 150%".

Por tratar deste assunto, é importante transcrever ensinamento de Marco Aurélio Greco¹, que assim se pronuncia ao dissertar sobre o então inciso II, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

"Na segunda hipótese, o Fisco, em razão dos fatos ocorridos, tem um interesse a ser protegido (um crédito a haver) que é impedido ou frustrado pela conduta do contribuinte. É o que se poderia chamar de fraude em sentido estrito ou de feição penal.

É nítido que o inciso II do artigo 44 está se referindo a este segundo tipo de fraude e não ao primeiro. Tanto é assim que a parte final do dispositivo é explícita ao prever que a incidência da multa de 150% dar-se-á independente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Ora, se a lei em questão estabelece que tal multa tributária incidirá independentemente de outras penalidades, inclusive criminais, isto significa que o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal" (sem destaques no original).

No voto do acórdão recorrido, citando trecho do voto vencedor proferido no acórdão 107-08.837, é afirmado que os limites do planejamento tributário, advogado por alguns, numa visão formalista do direito, seria a sua inquestionável possibilidade, **não podendo o FISCO**, dessa maneira, de forma alguma **desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, senão diante de negócios absolutamente simulados**; ao passo que outros, numa visão mais ponderada e tendo em vista os valores que o ordenamento jurídico encerra, advogam a possibilidade de desqualificação de certos negócios praticados pelo contribuinte, quando os atos praticados pelo contribuinte não forem coincidentes com a vontade declarada, como soi de acontecer em operações da espécie da que ora se examina.

Ora, como afirmado acima, mesmo numa visão formalista do direito, que defende praticamente a liberdade plena do planejamento tributário, é permitido ao **FISCO desqualificar os atos praticados pelo contribuinte, diante de negócios absolutamente simulados.**

No entanto, o acórdão recorrido entendeu que se "as operações realizadas pela recorrente foram dotadas da máxima carga de publicidade e **se os atos praticados pelo contribuinte não foram simulados (aqui entendido como simulação absoluta)**; se, por fim, os atos societários praticados, isoladamente considerados, são válidos daí a afirmação da recorrente de que em verdade praticara negócio jurídico indireto, não vejo como manter-se a multa qualificada".

Constata-se que a aparente contradição do acórdão recorrido encontra-se na distinção que é feita, para fins de qualificação da multa, entre simulação absoluta e simulação relativa, mas sem dúvida, existe simulação.

¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética, 2004, p. 231.

O acórdão recorrido definiu o caso como acusação fiscal de simulação das operações no âmbito do Grupo H Stern, com vista à geração das despesas e da dedução da participação paga.

Para os fundamentos de decisão de mérito, o voto afirma que não se trata da chamada interpretação econômica do direito tributário, não contemplada pelo arcabouço jurídico brasileiro, mas de reconhecer, à vista de cada caso concreto, com suas peculiaridades e circunstâncias, a existência de um único ou principal propósito: **a evasão tributária, travestida de elisão fiscal.**

Ainda é afirmado que a simulação que leva ao contorno da norma de incidência, figura muito próxima da fraude à lei, tem conseqüências de há muito delineadas na legislação. Em outras palavras, **a formalidade jurídica não pode se sobrepôr à substância.**

Outros trechos do voto do relator denotam claramente o reconhecimento de simulação no caso concreto, conforme a seguir:

"E o que fez o contribuinte no caso em exame? A resposta emerge cristalina dos fatos relatados pelo fisco: pretendeu capitalizar-se e o fez por meios inusitados, não só quanto ao instrumento jurídico utilizado (debêntures de emissão privada, restrita ao grupo), mas também quanto à amplitude que deu ao instituto da emissão/subscrição de debêntures, abusando de operações financeiras de forma a propiciar clara e severa redução dos tributos".

E adiante:

"Com efeito, resta cristalino que apenas com movimentação escritural de recursos entre empresas do mesmo grupo (não há um centavo sequer novo, de fora) deixou de ingressar no tesouro nacional a importância de R\$ 14.825.219,00 (catorze milhões, oitocentos e vinte e cinco mil, duzentos e dezenove reais). Ora, se há alguém que capitalizou os empreendimentos até agora, esse alguém foi o Tesouro Nacional".

"Nestes autos, tudo se passou no âmbito do próprio Grupo H. Stern. Grupo de duas empresas, digase, sendo que a emissora das debêntures, como visto, foi constituída com irrisório capital, poucos tempo antes da realização dos negócios jurídicos impugnados pela fiscalização".

"Em conclusão, o conjunto probatório me convence do acerto do trabalho fiscal em não aceitar que a redução dos resultados a título de participação de debêntures se amolda à dedutibilidade a que se refere o art. 462 do RIR/99".

Há que se concordar com a recorrente quando sustenta que:

Resta clara a simulação no presente caso, em face da subscrição de todas as debênture/pela controladora e única sócia da empresa autuada, com prêmio na emissão no montante 100 vezes superior ao valor nominal do título, cuja emissão ainda é remunerada através de 100% de participação dos lucros da emitente. Esta operação, na realidade, foi realizada com objetivo de transformar a distribuição de dividendos em participação nos lucros, que é dedutível da base de cálculo do imposto de renda sobre pessoa jurídica.

Verifica-se, na espécie, negócio simulado, com o fim específico de obter dedução na apuração do lucro líquido, conforme anotado com exatidão pela DRJ, nos seguintes termos:

"Trata-se, portanto, de simulação de negócio jurídico com o fim específico de dedução, na apuração do lucro líquido, das participações nos lucros asseguradas a debêntures de sua emissão."

*Todos estes fatos conduzem à conclusão de que o sujeito passivo, por **ação consciente e dolosa**, emitiu debêntures com o claro intuito de utilizá-las, por meio de sua remuneração pela participação nos lucros, para reduzir o seu lucro, e, conseqüentemente, diminuir sua carga tributária.*

A esse respeito, dissertando sobre o tipo de injusto de ação doloso, Luiz Régis Prado² afirma desdobrar-se esse em tipo objetivo e tipo subjetivo.

O tipo objetivo desdobra-se em elementos descritivos (seres ou atos perceptíveis pelos sentidos) e elementos normativos, os quais exigem um juízo de valor valoração jurídica (ex.: cheque, casamento) ou extrajurídica (ex. ato obsceno).

O tipo subjetivo abrange os aspectos pertencentes ao campo anímico espiritual do agente. É formado pelo dolo (elemento subjetivo geral) e pelo elemento subjetivo do injusto (elemento subjetivo especial do tipo).

Assevera o autor:

"[...] É uma parte subjetiva do tipo do injusto que implica em desvalor da ação de natureza mais grave. [...]"

São seus elementos: a) cognitivo ou intelectual (conhecimento da ação típica); b) volitivo (vontade de realizar a ação típica, que pressupõe a possibilidade de influir no curso causal).

[...]O dolo abrange o fim visado pelo agente, os meios empregados e as conseqüências secundárias vinculadas à relação meio-fim.

*[...]O dolo deve ser simultâneo à realização da ação típica. A vontade de realização do tipo objetivo pressupõe a possibilidade de influir no curso causal. Da relação entre a vontade e os elementos objetivos, defluem as espécies de dolo: a) dolo direto ou imediato: a vontade se dirige à realização do fato típico, querido pelo autor (teoria da vontade — art. 18, I, CP); b) dolo eventual: o agente não quer diretamente a realização do tipo objetivo, mas aceita como provável ou possível assume o risco da produção do resultado (teoria do consentimento art. 18, I, in fine, CP). **O agente conhece a probabilidade de que na ação efetive o tipo. O que o caracteriza é a representação de um possível resultado (elemento cognitivo)**".(sem negrito no original).*

Para o elemento subjetivo do injusto, há exigência de outros elementos, destacando-se, para o caso, o especial fim de agir, onde o agente busca um resultado compreendido no tipo, mas que não precisa necessariamente alcançar.

O negócio jurídico ora analisado foi um ajuste doloso entre duas pessoas jurídicas (HSJ e HSCI), claro, por via de seus administradores, pessoas físicas, que conceberam a operação, visando diminuir o lucro líquido apenas para fins tributários, configurando conluio conforme determina o artigo 73 da Lei nº 4.502/66 acima transcrito, pois uma emitiu debêntures remuneradas pela participação em seu lucro, com o único **fim** de reduzir a base do cálculo do imposto à medida que a forma de remuneração eleita constitui hipótese de dedução do lucro, enquanto a outra deduziu a subscrição como despesa, o que confirma o intuito de fraude, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a **multa de 150%**.

Ademais, como resultado de suas condutas dolosas, objetivando a redução do crédito tributário, houve evidente prejuízo ao erário (em torno de R\$ 14 milhões) conforme diagnosticado pelo voto do relator do acórdão recorrido.

No nosso entender, não há dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos efeitos do negócio jurídico simulado e do que se

² PRADO, Luiz Régis. Comentários ao Código Penal 2a ed., Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 109.

pretendeu simular. Tampouco restam dúvidas a quem cabe a autoria, imputabilidade, ou punibilidade, o que afastaria a aplicação do disposto no artigo 112 do CTN, que resultaria em cominação de penalidade mais favorável ao acusado, como defende o acórdão recorrido.

Isto posto, voto por DAR provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por configurar evidente intuito de fraude, nos termos da fundamentação supra, por força do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 (atual art. 44, I, c/c § I, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), mantendo a qualificação da multa no patamar de 150%. (*destaques do original*)

Registre-se que, em oportunidade posterior, esta tese já se sagrou vencedora quando este Colegiado, mais uma vez, apreciou operações semelhantes à presente. As razões de decidir da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, relatora do Acórdão n.º 9101-003.310, a seguir transcritas, são também aqui adotadas:

A Turma do CARF recorrida manteve a autuação da infração, manifestando-se no sentido de que a despesa com a remuneração das debêntures deduzida foi produzida de forma *absolutamente artificial*, apenas com o intuito de economia tributária.

Colaciona-se vários trechos do recorrido que dá conta desse caráter artificioso da operação:

Retornando ao caso concreto, **ressalta aos olhos o posicionamento artificial** da Recorrente em face das leis de regência de cunhos societário e fiscal.

(...)

Entendo que a operação em questão, **nem de longe, se amolda às operações típicas envolvendo debêntures, tratando-se, em realidade, de operação absolutamente artificial** cujo propósito foi, exclusivamente, diminuir as bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, reduzindo em 34% do valor da remuneração paga o valor a recolher de IRPJ de CSLL, substituindo-os por uma tributação de imposto de renda exclusiva na fonte que deveria ser de 20%, uma vez que nem esse valor foi retido pela Recorrente.

(...)

Resta evidente, desse modo, que a emissão das debêntures **foi apenas um artifício criado pela empresa** para retirar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL parte significativa do lucro, que fica separada numa conta do Passivo Realizável a Longo Prazo. A medida em que a autuada pagava valores aos sócios, sob quaisquer pretextos, estes valores eram lançados a débito da conta de provisão de debêntures, diminuindo seu saldo, **dando uma aparente validade jurídica** para o suposto pagamento de remuneração de debêntures (Destacou-se)

Porém, mesmo neste cenário, por vislumbrar apenas abuso de direito, desqualificou a multa de ofício, com as seguintes considerações:

Portanto, tratando-se de planejamento tributário, ainda que abusivo, entendo não restar caracterizado o dolo apto a ensejar a qualificação da penalidade, mormente quando não há ocultação da prática e da intenção final dos negócios levados a efeito.

Além do mais, não se pode esquecer que a autuação como distribuição disfarçada de lucros se calca em presunção legal, aplicando-se, com as adaptações necessárias, o disposto na Súmula CARF n.º 14, haja vista a ausência de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Como argumento adicional, não há como ignorar que à época dos fatos geradores havia doutrina de peso que endossava o procedimento adotado pela autuada.

No entanto, reza a Lei 9.430, de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, que já constou na capitulação legal da autuação:

[...]

Os artigos acima mencionados estabelecem:

[...]

Da leitura dos dispositivos acima pode-se extrair as seguintes constatações:

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

- além da prática das ações e omissões definidas como sonegação, fraude ou conluio, para que se aplique a qualificação da multa (duplicação) é necessário que o sujeito passivo tenha agido com dolo;

- por fim, o dolo, elemento ínsito aos 3(três) dispositivos, indicando a intenção em buscar um resultado ilícito, *a contrario sensu*, afasta a conduta culposa.

Discorda-se do acórdão recorrido, pois restou evidente a presença dos elementos que permitem enquadrar a conduta da autuada nos conceitos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, uma vez que a despesa deduzida foi registrada de forma simulada e com intuito de fraude, por meio de uma aparente sequência de operações societárias, levadas a cabo apenas para obter redução indevida de tributos, conforme inclusive asseverou o acórdão recorrido.

A conduta eventualmente culposa é afastada na medida em que a prática é reiterada, tendo a operação se iniciado desde de 1997 com sua emissão e se perpetuado, pelo menos até o último ano-calendário da autuação (2008). A corroborar este aspecto, há o fato de as referidas debêntures, para fazer face às "necessidades" de investimento, foram emitidas coincidentemente na exata proporção dos valores de resgates da emissão anterior de debêntures, apenas demonstrando a artificialidade da operação e a forma bem arquitetada que foi feita, não se podendo dizer que se trata de uma conduta culposa.

A esse respeito, o acórdão recorrido que desqualificou a multa foi preciso na identificação dessa circunstância agravante:

Ademais, a operação de emissão de debêntures iniciou-se, pelo menos, em 1997 sendo sucessivamente renovada com valores cada vez mais expressivos e oriundos da própria remuneração de debêntures lançada anteriormente, remanescendo e aumentando, a cada período, a obrigação de remunerar os sócios, tendo como consequência a redução drástica do IRPJ e da CSLL devidos no período.

Ora, se o objetivo realmente fosse o de capitalizar a empresa para tais investimentos, o resgate dos títulos já deveria ter sido feito, até porque restou comprovado que o capital dos sócios foi remunerado, em pouco mais de uma década, em mais de 13.000%, o que não parece razoável, tampouco se encontra dentro dos parâmetros de mercado.

Na verdade, a contribuinte não conseguiu justificar a contento sua participação lícita em toda essa operação. O que se viu nitidamente foi uma clara intenção dolosa visando um fim ilícito de apropriar-se indevidamente de despesas desnecessárias criadas artificialmente, por meio apenas de uma forma lícita: emissão de debêntures. E tal prática foi perpetrada pela contribuinte de forma reiterada por diversos períodos consecutivos.

Também não se concorda como o que se colocou no acórdão recorrido, no sentido de que a multa não poderia ser qualificada em virtude de ser atribuída uma infração que pressupõe uma presunção legal (DDL). Como já se demonstrou em tópico específico, tal raciocínio não prospera, isso porque a infração relacionada à glosa de despesa desnecessária, por si só, é um fundamento autônomo do auto de infração, capaz de sustenta-lo em sua integralidade. Ora, se mesmo que considerássemos sem fundamento a outra infração (DDL), o auto de infração ainda prevaleceria, não se pode imputar uma deficiência na outra parte que sustenta o auto e pretender que o seu efeito contamine a outra parte que é completamente autônoma e nesse sentido capaz de dar sustentação à qualificação da multa.

Posto isso, em resumo, sem dúvida no caso vertente, houve não um único, mas uma série de sucessivos atos perpetrados por pessoas ligadas com intenção de forjar uma despesa desnecessária e completamente artificial, com vistas a diminuir indevidamente o crédito tributário de responsabilidade da interessada.

A fiscalizada, ao formalizar seus registros contábeis e societários de forma a dar uma aparência de correção ao montante das despesas contabilizadas, pretende induzir a que se avalize como séria uma operação que nitidamente tem os seguintes atributos de artificialidade:

- percentual exorbitante de participação no lucro (78%). O lucro e as taxas de mercado são variáveis incontornáveis, mas a atribuição do percentual exorbitante e não usual de 78% dos lucros era a única variável controlável com a qual a artificialidade da operação fica denunciada;
- operação praticada apenas com pessoas ligadas (sócios), facilitando o conluio e a confecção da operação artificial;
- operação considerada sem propósito negocial na medida em que não houve entrada de recursos novos e sem resgates com saídas para os sócios, tendo o fiscal intitulado de "debêntures de papel", assim como também aconteceu no recorrido;
- as debêntures foram emitidas na exata proporção dos valores de resgates da emissão anterior de debêntures;
- a falta de retenção do imposto de renda na fonte, demonstra assim mais um aspecto da falta de seriedade da operação, sendo mais um agravante em relação aos outros julgados que mesmo sem esse aspecto a multa qualificada foi mantida pela CSRF, como por exemplo atesta o Ac nº 9101002.189;
- a remuneração na forma de apenas participação nos lucros teve retornos altíssimos, superando em muito a média de mercado oferecida pelas debêntures em geral;
- operação considerada apenas com finalidade exclusiva de redução da carga tributária não poderia ser oponível ao Fisco;
- por fim, provando que se tratavam mesmo apenas de "debêntures de papel", conforme intitulou o fiscal, a fiscalizada nem sequer comprovou a existência física das debêntures, dos certificados e do Livro de Registro de Debêntures, conforme tópico aberto no TVF.

Não obstante a tentativa da empresa em dar uma aparência de legalidade (vontade declarada) às operações realizadas, ao se analisar os fatos acima, bem se vê que a vontade real da empresa e dos seus acionistas era diversa daquela informada.

No caso, a simulação regulada nos artigos 102 a 105, do Código Civil Brasileiro, também foi caracterizada e foi feita de forma maliciosa, violando frontalmente a legislação tributária na medida em que se fabricou artificialmente despesas no intuito apenas de reduzir indevidamente o lucro real da pessoa jurídica.

A fraude, correspondente à atitude dolosa da contribuinte em reduzir o montante do imposto devido, está mais do que comprovada ante aos fatos narrados.

A contribuinte, ao gerar de forma artificial uma despesa através da emissão privada de debêntures artificial com os próprios acionistas, praticou, de forma inequívoca, uma ação dolosa (intencional) e consciente. De forma meticulosa e planejada, ocultou parcela significativa de seus lucros econômicos com o objetivo exclusivo de sonegar tributos federais, perpetrando também a sonegação.

Por todos estes motivos, é inquestionável a tentativa de impedir ou retardar o conhecimento por parte da Administração Tributária e nesse sentido caracterizado está também o dolo inerente aos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, fato esse suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%.

Diante desse contexto, vota-se por DAR provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, restabelecendo-se a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), por configurar o evidente intuito de fraude, nos termos do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. (*destaques do original*)

Também aqui, diante da artificialidade nas operações em tela, deve ser mantida a qualificação da penalidade aplicada pela autoridade lançadora.

Por fim, quanto à **aplicação concomitante das multas isoladas e de ofício**, a Contribuinte se opõe à exigência de *duas multas para uma única e mesma infração*, cujas bases de cálculo e percentuais são os mesmos, e argumenta que a lei somente permite que seja aplicada uma ou outra penalidade, até porque, na dúvida, o art. 112 do CTN imporia que assim se interpretasse.

Contudo, como se demonstrará adiante, o texto legal não deixa qualquer dúvida quanto à possibilidade de aplicação concomitante das duas penalidades, em especial porque elas decorrem de distintas infrações e, inclusive, têm base de cálculo aferida em períodos distintos, além de percentuais também distintos.

Importa inicialmente observar a inaplicabilidade 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.*), na medida em que o lançamento se reporta a fatos geradores ocorridos de 2009 a 2012, não alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

No mais, não procedem os argumentos da Contribuinte acerca da impossibilidade de aplicação das multas isoladas simultaneamente com a multa de ofício como claramente exposto no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.962, cujas razões são aqui adotadas:

Como antes referido, a Contribuinte pugna pelo cancelamento da multa isolada sobre estimativas não recolhidas em razão de ter sido lançada após o encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício.

Compulsando-se o item XI.5 do TVF ("Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa"), vê-se que a multa isolada sobre estimativas não recolhidas foi lançada com fulcro no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, já com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Observa-se, também que a Contribuinte obrigou-se aos recolhimentos mensais a título de estimativas no período de 2009 a 2011. Confira-se:

[...]

Dito isso, tem-se que 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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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.[...]

Há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei n.º 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 impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 9101-002.251:

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 n.ºs 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, n.º 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, n.º 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, n.º 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, n.º

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.

Vejam-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 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 subsequente³.

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.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

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. Vejase, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 2009⁴

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º :

Até a vigência da Medida Provisória n.º 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 2012⁵

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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 n.º 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; 920-201.833, de 25/10/2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º:

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

⁴ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 112, em 27 de novembro de 2009.

⁵ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 19, em 27 de novembro de 2012.

concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 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 Nº18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 2013⁶

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA Até a vigência da Medida Provisória n.º 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 2014⁷

[...]

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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, pela Medida Provisória n.º 351,

⁶ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 71, de 27 de novembro de 2013.

⁷ Diário Oficial da União, Seção 1, p. 12, de 25 de novembro de 2014.

de 2007, convertida na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares⁸ à parcela do litígio já pacificada.

⁸ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 2009, e alterado pela Portaria MF n.º 586, de 2010:

[...]

Anexo II

[...]

Art. 18. Aos presidentes de Câmara incumbe, ainda:

[...]

XXI - negar, de ofício ou por proposta do relator, seguimento ao recurso que contrarie enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF, em vigor, quando não houver outra matéria objeto do recurso;

[...]

Art. 53. A sessão de julgamento será pública, salvo decisão justificada da turma para exame de matéria sigilosa, facultada a presença das partes ou de seus procuradores.

[...]

§ 4º Serão julgados em sessões não presenciais os recursos em processos de valor inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) ou, independentemente do valor, forem objeto de súmula ou resolução do CARF ou de decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.

[...]

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 OFICIO 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 OFICIO 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

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

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 n.º 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 n.º 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 conseqüências do entendimento sumulado.

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 ano-calendário, 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 n.º 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 normativo-constitucional 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 n.º 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 n.º 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 694278RJ, 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 CSSL 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 devidos⁹ e exigidas de forma isolada.

⁹ Lei nº 10.426, de 2002: Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos,

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.

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 ano-calendário.

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, 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

nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;

III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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 n.º 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 Vitta¹⁰:

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, Hermenêutica 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 n.º 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

¹⁰ http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2644

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 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 firmar 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 menor¹¹. Se o recolhimento não for promovido

¹¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos

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 n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF n.º 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 n.º 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 105 é omissivo 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 n.º 9.430, de 1996.

Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão n.º 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 n.º 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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 n.º 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 sumulado 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*

prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)

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 120100.235, 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 aplica-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 antes referido, no presente processo a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais 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 assim e diante do todo o exposto, não só não há falar na aplicação ao caso da Súmula CARF nº 105, como não se pode cogitar da impossibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Como se viu, a multa de 50% prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 e calculada sobre o pagamento mensal de antecipação de IRPJ e CSLL que deixe de ser efetuado penaliza o descumprimento do dever de antecipar o recolhimento de tais tributos e independe do resultado apurado ao final do ano-calendário e da eventual aplicação de multa de ofício.

Nessa condição, a multa isolada é devida ainda que se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme estabelece a alínea "b" do referido inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo que não haveria sentido em comando nesse sentido caso não se pudesse aplicar a multa após o encerramento do ano-calendário, eis que antes de encerrado o ano sequer pode se determinar se houve ou não prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

No mesmo sentido do entendimento aqui manifestado citam-se os seguintes acórdãos desta 1ª Turma da CSRF: 9101-002.414 (de 17/08/2016), 9101-002.438 (de 20/09/2016) e 9101-002.510 (de 12/12/2016).

É de se negar, portanto, provimento ao recurso da Contribuinte, mantendo-se o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Nestes termos, ainda que as infrações cometidas repercutam na apuração da estimativa mensal e do ajuste anual, diferentes são as condutas punidas: o dever de antecipar e o dever de recolher o tributo devido ao final do ano-calendário. As alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 2007, por sua vez, não excetuaram a aplicação simultânea das penalidades, justamente porque diferentes são as condutas reprimidas, o mesmo se verificando na Instrução

Normativa RFB nº 1700, de 2017, que em seu art. 52 prevê a imposição, apenas, da multa isolada durante o ano-calendário, enquanto não ocorrido o fato gerador que somente se completará ao seu final, restando a possibilidade de aplicação concomitante com a multa de ofício reconhecida expressamente em seu art. 53. Veja-se:

Art. 52. Verificada, durante o ano-calendário em curso, a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa isolada sobre os valores não recolhidos.

§ 1º A multa de que trata o caput será de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado.

§ 2º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real ou do resultado ajustado, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do IRPJ ou da CSLL a pagar em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de ofício sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 1º do art. 51, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras previstas nos arts. 32 a 41, ressalvado o disposto no § 2º do art. 51.

§ 4º A não escrituração do livro Diário ou do Livro de que trata o caput do art. 310 até a data fixada para pagamento do IRPJ e da CSLL do respectivo mês, implicará desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 47 e a aplicação do disposto no § 2º deste artigo.

§ 5º Na verificação relativa ao ano-calendário em curso o livro Diário e o Livro a que se refere o § 4º serão exigidos mediante intimação específica, emitida pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

Art. 53. Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e

II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

Cabe esclarecer, por fim, que a Súmula CARF nº 82 presta-se a confirmar a presente exigência. Isto porque o entendimento consolidado de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas* decorre, justamente, da previsão legal de aplicação da multa de ofício isolada quando constatada tal infração. Ou seja, encerrado o ano-calendário, descabe exigir as estimativas não recolhidas, vez que já evidenciada a apuração final do tributo passível de lançamento se não recolhido e/ou declarado. Contudo, a lei não deixa impune o descumprimento da obrigação de antecipar os recolhimentos decorrentes da opção pela apuração do lucro real, estipulando desde a redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa por falta de recolhimento das estimativas, assim formalizada sem o acompanhamento do principal das estimativas não recolhidas que passarão, antes, pelo filtro da apuração ao final do ano-calendário.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte relativamente às matérias “legalidade da operação de debêntures” e “IRRF” e para NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a imputação de multa qualificada aos tributos lançados, bem como a exigência concomitante das multas isoladas e de ofício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada