



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

Processo nº 16561.720079/2014-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.265 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

RENDIMENTOS DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIOS EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO DE PESSOA LIGADA.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas as condições que sejam mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Enquadra-se nesta situação a emissão de debêntures feita exclusivamente em favor dos acionistas da companhia fechada, quando a remuneração é composta unicamente de participação dos lucros, em percentuais estratosféricos para operações desta natureza.

IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. No caso, a própria fiscalização requalificou os valores pagos como distribuição disfarçada de lucros. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. SIMPLES INADIMPLMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Precedente do STJ no REsp 1.101.728/SP julgado no rito do art. 543-C do CPC/1973. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Inteligência do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ.

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MANUTENÇÃO DA CONDUTA INFRACIONAL APÓS AUTUAÇÕES ANTERIORES, MAS REFERENTE A FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA LAVRATURA DO PRIMEIRO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constatando-se que o lançamento trata de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, e os lançamentos realizados foram formalizados posteriormente, respectivamente nos anos-calendário de 2012 e 2013, não há como considerar que, somente com base nesses elementos, se qualifique a penalidade, mormente quando, diante dos mesmos fatos, a Fiscalização não qualificou a penalidade nas autuações anteriores referente aos mesmos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

REDUÇÃO DOS LUCROS POR REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

São indedutíveis, devendo ser adicionados à base de cálculo da CSLL, os valores pagos a título de remuneração de debêntures, tendo em vista os contornos de artificialidade presentes na operação, e a expressa previsão legal de tributação, por esta contribuição, dos lucros distribuídos disfarçadamente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

ARROLAMENTO PARA FINS DE CONTROLE. POSSIBILIDADE.

Na esteira das decisões proferidas pelos tribunais superiores e nos termos da legislação, é lícito o arrolamento de bens como medida acautelatória, sempre que o crédito tributário total lançado contra o sujeito passivo exceder 30% do seu patrimônio conhecido.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso nas questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do imposto apurado o valor correspondente a 82,50% do IRRF incidente sobre a remuneração paga e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%. Por maioria de votos, excluir os sócios pessoas físicas do polo passivo da obrigação jurídico-tributária. Vencido nessa matéria o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou por manter a responsabilidade dos coobrigados.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A (procuração à fl. 548), EDUARDO RAHME AMARO (procuração à fl. 568), ANTONIO RAHME AMARO (procuração à fl. 570) e EDMA HUESPE DE AMARO (procuração à fl. 562) recorrem a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 07-36.771 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Florianópolis que julgou improcedente a impugnação por eles apresentada.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Auto de Infração de IRPJ

O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 553561) exige o recolhimento de R\$ 5.449.498,05 de imposto, R\$ 8.174.247,08 a título de multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 1.853.374,29 de juros de mora, relativamente a fato gerador ocorrido em 31/12/2010. (os acréscimos legais serão recalculados na data da efetiva extinção do crédito tributário)

*O lançamento fiscal, com base no **Lucro Real**, decorre do pagamento/crédito de remuneração de debêntures de emissão privada, adquiridos pelos sócios da pessoa jurídica, correspondente a 85% dos lucros antes da provisão para o imposto de renda, fato que caracteriza a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros em consequência da realização de negócios em condições de favorecimento de pessoa ligada, conforme descrito no **Termo de Verificação Fiscal**, com infração ao disposto no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 247, 249, I, 251, 464, VI, 465, 466 e 467, V, do RIR de 1999:*

31/12/2010:Valor ApuradoR\$ 21.797.992,22

Auto de Infração de CSLL

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL exige o recolhimento de R\$ 1.961.819,30 de contribuição, R\$ 2.942.728,95 de multa de lançamento de ofício de 150% e R\$ 667.214,74 de juros de mora.

O lançamento decorre da infração que deu causa ao lançamento de IRPJ, sendo, portanto, devida a CSLL com base nos dispositivos legais citados no enquadramento legal do Auto de Infração.

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

*No Auto de Infração consta também, como **Responsáveis Solidários**, os únicos acionistas (diretores) da Interessada, as pessoas de **Eduardo Rahme Amaro, Antonio Rahme Amaro e Edma Huespe de Amaro** (os pertinentes detalhes encontram-se no item 07 do Termo de Verificação Fiscal)*

Termo de Verificação Fiscal

1 – Das Considerações Iniciais quanto à Ação Fiscal

O procedimento foi iniciado a partir das determinações contidas no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.85.00-2013-00260-0, relativo à empresa HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S.A., CNPJ 60.678.604/0001-13, abrangendo as verificações quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário de 2010.

Ressalte-se que a empresa foi autuada pela mesma infração, em relação aos anos-calendário de 2007 (processo nº 16561.720156/2012-37), 2008 e 2009 (processo nº 16643.720002/2013-16).

[...]

3 – Das Participações de Debêntures

No decorrer da fiscalização, constatamos que a empresa deduziu do “Resultado do Período de Apuração”, o valor de R\$ 21.797.992,24, no ano-calendário de 2010, a título de “Participação de Debêntures” (ficha 6A, item 65 da DIPJ 2011).

[...]

Em Assembléia Geral Extraordinária realizada em 15 de abril de 1998, os dirigentes e acionistas representantes da totalidade do capital social do HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A, deliberaram a emissão privada de 21.000 (vinte e uma mil) debêntures série única, do tipo subordinadas, nominativas, endossáveis e não conversíveis em ações, com participação nos lucros, sem vencimento pré-fixado, com valor unitário de R\$ 1.000,00 (um mil reais) e valor global de emissão de R\$ 21.000.000,00 (vinte e um milhões de reais);

As referidas debêntures foram adquiridas pelos três acionistas na seguinte proporção:

<i>Debenturista</i>	<i>Quant.</i>	<i>Total</i>	<i>%</i>
<i>Eduardo Rahme Amaro</i>	10.996	<i>R\$ 10.996.000,00</i>	52,36
<i>Antônio Rahme Amaro</i>	8.077	<i>R\$ 8.077.000,00</i>	38,46
<i>Edma Huespe Amaro</i>	1.927	<i>R\$ 1.927.000,00</i>	9,18
Totais	21.000	R\$ 21.000.000,00	100,00

No entanto, do total de R\$ 21.000.000,00 subscrito, R\$ 5.052.000,00 originaram-se da transferência de saldo de Lucros Acumulados, sendo R\$ 1.685.000,00 destinado para cada debenturista. Assim, o montante ingressado na sociedade através de recursos provenientes dos sócios foi de R\$ 15.948.000,00, conforme abaixo descrito:

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LEONARD O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Debenturista	Transferido da conta Lucros Acumulados	Depositado em dinheiro	Total
Eduardo Rahme Amaro	R\$ 1.685.000,00	R\$ 9.311.000,00	R\$ 10.996.000,00
Antonio Rahme Amaro	R\$ 1.685.000,00	R\$ 6.392.000,00	R\$ 8.077.000,00
Edma Huespe Amaro	R\$ 1.685.000,00	R\$ 245.000,00	R\$ 1.927.000,00
Totais	R\$ 5.052.000,00	R\$ 15.948.000,00	R\$ 21.000.000,00

(...)

De acordo com a ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 15 de abril de 1998, no item F.1, a única forma de remuneração das debêntures prevista era a participação nos lucros, à razão de 50% (cinquenta por cento) sobre o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano, a partir de 31/12/1998, antes da provisão para o Imposto de Renda.

Em AGE de 02 de junho de 1999 (averbada em 06/07/1999), os sócios da fiscalizada aprovaram o aumento da remuneração das debêntures, que passou a ser de 65% (sessenta e cinco por cento) dos lucros, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

Na AGE de 07 de janeiro de 2002 (averbada em 02/04/2002), foi aprovado novo aumento da remuneração das debêntures, passando a ser de 85% (oitenta e cinco por cento) dos lucros, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

*Embora não reflita no cálculo do ano-calendário em apreço (2010), é importante mencionar que, na Assembléia Geral Extraordinária de 24 de janeiro de 2013 (averbada em 02/12/2013), foi aprovada nova alteração na remuneração das debêntures, desta vez para menor, passando a ser de **30% (trinta por cento)** dos lucros, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.*

Cabe observar que tal alteração ocorreu após a lavratura do Auto de Infração relativo ao ano-calendário de 2007, o que demonstra que a empresa manteve a prática de planejamento tributário por meio de pagamento de remuneração de debêntures aos sócios, mesmo tendo ciência de que tal prática ia de encontro ao posicionamento do Fisco Federal.

Em fevereiro de 2013, a empresa sofreu novo Auto de Infração, relativo aos anos-calendário de 2008 e 2009, e em dezembro do mesmo ano, foi cientificada do início da presente ação-fiscal, relativa ao ano-calendário de 2010. Somente em 02/01/2014 os acionistas se reuniram em Assembléia Geral Extraordinária, deliberando pelo resgate total das debêntures, ou seja, cessaram enfim o planejamento tributário abusivo aqui abordado.

No período objeto do presente Termo de Verificação Fiscal (2010), foram pagos os seguintes valores a título de remuneração de debêntures:

Acionista	Percentual de Participação	Lucro Líquido	Valor Distribuído (85%)	IRRF (20%)	Remuneração Líquida
		R\$ 25.644.696,73	R\$ 21.797.992,22	R\$ 4.359.598,44	R\$ 17.438.393,78
Eduardo Rahme Amaro	52,36		R\$ 11.413.843,98	R\$ 2.282.768,80	R\$ 9.131.075,18
Antonic Rahme Amaro	38,46		R\$ 8.383.938,51	R\$ 1.676.787,70	R\$ 6.707.150,81
Edma Huespe Amaro	9,18		R\$ 2.000.209,73	R\$ 400.041,95	R\$ 1.600.167,78

[...]

Na verdade, a empresa retira 85% do lucro antes de calcular o IRPJ e a CSLL e lança como obrigação junto aos sócios em contas do Passivo Exigível a Longo Prazo. No entanto, esses valores não são repassados integralmente aos sócios. Conforme estes vão fazendo retiradas de numerários da empresa sob quaisquer motivações, esses valores vão sendo descontados dessas contas passivas.

Esta discrepância entre o valor retirado do lucro e aquele efetivamente pago ao sócio fica ainda mais gritante no caso da sócia Edma Huespe Amaro. Ao observarmos a conta de provisão de remuneração de debêntures devida a ela (bem como os recibos de pagamento apresentados), identificamos que ela “saca” quase mensalmente o valor fixo de R\$ 20.000 e/ou R\$ 25.000,00.

Ora, se a participação de debêntures é calculada por meio de um percentual sobre o lucro, conforme a fiscalizada esclareceu, é incoerente que o valor repassado ao sócio seja um valor fixo mensal (e não o percentual calculado sobre o lucro), o que reforça a descaracterização da operação como remuneração de debêntures.

[...]

Fica evidente, assim, que as debêntures estão sendo usadas indevidamente tão-somente como um artifício malicioso, 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 Exigível a Longo Prazo. Conforme a empresa paga valores aos sócios, sob quaisquer pretextos, estes valores vão sendo 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, que na realidade trata-se de distribuição de lucro, indedutível das bases de cálculo do IRPJ e da

Assim, a despesa com remuneração de debêntures, no valor de R\$ 21.797.992,22 deduzida pela fiscalizada da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no ano-calendário de 2010, constitui infração à legislação tributária conforme a seguir demonstramos.

4 – Das Infrações Apuradas

As debêntures constituem instrumentos de captação emitidos pelas companhias, os quais as provêm de recursos novos obtidos no mercado para o financiamento, geralmente a longo prazo, de suas atividades. Elas conferem a seus titulares um direito de crédito contra a companhia emitente, nas condições constantes da escritura de emissão.

Todavia, na situação ora apreciada, levando-se em consideração que os debenturistas são tão-somente os próprios acionistas administradores da emissora, é inegável que da operação não houve qualquer ingresso de haveres novos e externos para investimento pela companhia, o que desvirtua o intuito maior desse tipo de operação.

A forma de remuneração das debêntures emitidas pela fiscalizada é algo bastante incomum, dado que se baseia exclusivamente no lucro. Embora a participação no lucro esteja legalmente prevista no art. 56 da Lei nº 6.404/76, a forma de remuneração necessária e usual das debêntures é o pagamento de juros, posto que as debêntures, na definição de Fábio Ulhoa Coelho, “são valores mobiliários que conferem direito de crédito perante a sociedade anônima, nas condições constantes do certificado (se houver) e da escritura de emissão” (Curso de Direito Comercial – vol. 2 – edição 2000 – pág. 141).

[...]

Como visto acima, a participação nos lucros como forma de remuneração adicional das debêntures tem como finalidade tornar mais atrativa esta forma de captação de recursos no mercado. Ora, tal não é o caso das debêntures emitidas pelo HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A, pois, trata-se de uma emissão privada, exclusivamente em nome dos três sócios administradores da empresa, sem prazo determinado (“ad aeternum”), que sequer foi ofertada ao mercado.

*Em vista do exposto, resta evidente que a operação engendrada pela fiscalizada não se enquadra como emissão de debêntures, pois **não** há qualquer previsão de se remunerar os recursos obtidos através de pagamento de juros.*

Por outro lado, do ponto de vista financeiro, a suposta remuneração das debêntures emitidas pela fiscalizada não tem qualquer paralelo com o mundo real (razão que explica o fato de ter sido oferecida somente aos sócios). Compulsando as DIPJ apresentadas pela fiscalizada desde 1998, ano da emissão, verifica-se que foram distribuídas as seguintes remunerações de debêntures até 2010:

Ano	Lucro Líquido	% Distribuído	Valor Distribuído	Retorno %	Valor Distribuído Acumulado	Retorno % Acumu.
1998	R\$ 17.272.012,76	50%	R\$ 8.636.006,38	41,12	R\$ 8.636.006,38	41,12%
1999	R\$ 24.417.525,53	65%	R\$ 15.871.982,57	75,58%	R\$ 24.507.988,95	116,70%
[...]						
2008	[...]	85%				
2009	[...]	85%				
2010	R\$ 25.644.696,73	85%	R\$ 21.797.992,22	103,80%	R\$164.738.419,78	784,47%

Observa-se que ao final de 1999, ano seguinte ao da emissão das debêntures, a empresa já havia remunerado os debenturistas com mais de 100% do capital “emprestado” (total de R\$ 24.507.988,95, ou seja, 116,70% dos R\$ 21.000.000,00 captados).

*Passados doze anos, a remuneração acumulada paga aos sócios debenturistas totaliza **R\$ 164.738.419,78**, ou seja, um retorno de **784,47%** em relação ao capital investido de R\$ 21.000.000,00.*

Como se vê, apenas um ano após a emissão das debêntures, a empresa já havia devolvido valor equivalente aos R\$ 21.000.000,00 captados e, mesmo assim, continuou remunerando seus debenturistas com valores vultosos, situação que perdurou até o ano-calendário de 2013, após sofrer duas autuações pela DEMAC/SPO.

Resta evidente que a emissão de debêntures realizada pela fiscalizada não possui qualquer racionalidade econômica, a não ser a economia de tributos. É de se questionar qual empresa no mundo real ofereceria como remuneração por um empréstimo uma participação de 85% de seu lucro anual a pessoas que não fossem os próprios sócios da empresa. Não é crível que tamanha benesse fosse concedida a um terceiro, sem ligação ou influência nos negócios da empresa.

Por certo, a fiscalizada utilizou-se de tal operação não para alavancar seus negócios, mas para artificialmente aumentar o resultado não-tributável e as despesas supostamente dedutíveis incrementando dessa forma o lucro da sociedade, ao arrepio da legislação tributária.

Ainda que a administração tributária não possa determinar diretamente o modo como o setor privado deva fazer uso de seus recursos para investimento (respeitados, por óbvio, os ditames legalmente estabelecidos para tanto), porquanto a ordem econômica nacional escora-se, dentre outros, no princípio da livre iniciativa, cumpre àquela examinar os reflexos tributários decorrentes da atividade empresarial empreendida.

Assim, observa-se claramente que a operação engendrada pela fiscalizada caracteriza-se como distribuição disfarçada de lucros, já que trata-se de negócio realizado em condições de favorecimento com pessoas ligadas (in casu, os seus próprios acionistas), mediante a remuneração das debêntures com 85% dos lucros apurados nos exercícios sociais objetos de ação fiscal, conforme já demonstrado nos parágrafos precedentes. É inegável que se os debenturistas fossem realmente terceiros, as condições de remuneração das debêntures previstas não prevaleceriam. Observe-se a redação do art. 464, VI, do RIR/99:

“Seção II - Lucros Distribuídos Disfarçadamente

Art. 464. *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):*

[...]

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.” (grifo do original)

Confirma-se aqui também a indedutibilidade das despesas com fundamento no art. 467, V do RIR/99, in verbis:

“Art. 467. *Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):*

[...]

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.” (grifo do original)

[...]

Entendimento idêntico serviu de fundamento para decisão em caso similar, proferida pela 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Campinas/SP, em 08/11/2007, no Acórdão nº 05-19.988, conforme ementa abaixo transcrita:

“ (...) Configuram ato de liberalidade ou de favor, estranho aos objetivos sociais, as despesas financeiras com remuneração de debêntures, apenas sob a forma de participação nos lucros, emitidas e subscritas exclusivamente pelos acionistas da própria emitente, quando 97% do lucro apurado ao final de cada exercício social resta

comprometido com seu pagamento. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

Despesas Financeiras. Remuneração de Debêntures. Indedutibilidade. Distribuição Disfarçada de Lucros.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.”

Em caso semelhante (Acórdão nº 101-94.986 de 19 de maio de 2005), a Conselheira Sandra Maria Faroni ressalta em seu voto que a empresa, sem incorrer de fato em nenhuma despesa, visto que a participação nos lucros é inerente à condição de acionista, teria formalizado uma operação que lhe permitiria reduzir o lucro tributável em percentual significativo.

A seguir transcrevemos trechos do mencionado voto:

“Além de não estar demonstrado ser usual a emissão de debêntures remuneradas exclusivamente com participação nos lucros (...), é pouco crível que a empresa abrisse mão de 70% de seus lucros para remunerar terceiros debenturistas. Isso, definitivamente, não é usual. A não ser, é claro, que esses terceiros fossem os mesmos detentores do capital da empresa, quando, então, a empresa (melhor dizendo, os detentores do capital) não estariam abrindo mão de coisa alguma (como no presente caso, em que a emissão de debêntures foi para subscrição privada dos seus cinco acionistas). Adotando a forma jurídica de emissão de debêntures a serem integralizadas exclusivamente por seus acionistas e com os próprios lucros creditados nas respectivas contas correntes, os acionistas continuaram a fazer jus aos lucros, que permanecem na empresa remunerados a uma taxa muito superior à TJLP e à Selic.

O cerne da questão reside na caracterização da despesa como necessária (usual e normal). Ricardo Mariz de Oliveira, (in RT Inf. 241/242, de 1980) leciona que “a despesa é não necessária quando for decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais”.

No caso, a remuneração das debêntures com até 70% dos lucros caracterizou ato de liberalidade. Embora seja próprio da companhia captar recursos para fazer frente às suas necessidades, mediante emissão de debêntures, não é razoável entender como dentro dos objetivos sociais da empresa o comprometimento de mais de 2/3 de seus lucros com essa finalidade.

(...)

Conquanto não seja seu único escopo, a companhia busca obter lucros para os seus acionistas, e não para pessoas estranhas ao quadro social. A utilização de parcela módica de seus lucros como remuneração adicional aos juros, para tornar atrativa a captação de recursos no mercado, é perfeitamente compatível com o objeto social de qualquer sociedade empresária. Não porém o comprometimento de até 70% dos seus lucros nesse mister. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

(...)

Endosso a decisão de primeira instância, cujas razões de decidir subscrevo, e considero não demonstrada a necessidade das despesas deduzidas.

Não pode ser oponível ao Fisco uma operação que objetivou exclusivamente reduzir a carga tributária. Mediante operações formalizadas apenas “em papel”, a empresa transformou artificialmente lucros distribuídos em despesa dedutível. A empresa, sem incorrer de fato em nenhuma despesa (visto que a participação nos lucros é inerente à condição de acionista), formalizou uma operação que lhe permitiria reduzir o lucro tributável em até 70%.”
(grifos do original)

Vale repisar que esta fiscalização autuou a empresa pela mesma infração nos anos-calendário de 2007 a 2009, e as autuações foram mantidas integralmente pelas DRJ do Rio de Janeiro e de Curitiba, conforme se vê nos trechos das ementas reproduzidos abaixo:

[...]

Cumpra ainda lembrar a disposição contida no artigo 57 da Lei nº 8.981/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065/1995, a seguir transcrito:

“Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995).”

[...]

6 – Da Qualificação da Multa de Ofício

Em face do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL acima caracterizada, cumpre o exame da multa de ofício aplicável ao caso em questão. A redação do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, assim dispõe:

“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)”

Especial atenção deve ser dedicada ao que dispõe o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, acima transcrito. Nele citado, o art. 72 da Lei nº 4.502/64 assim define fraude:

“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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

O procedimento adotado pela fiscalizada está compreendido na hipótese prevista na norma acima. Não cabe à companhia invocar desconhecimento ou prática de erro escusável, uma vez que a mesma já foi autuada em virtude do mesmo fato (processos nºs 16561.720156/2012-37 e 16643.720002/2013-16) e ainda assim persistiu na prática, conforme se verifica nas suas DIPJ e no estatuto de constituição das debêntures, o qual foi alterado em 24/01/2013, reduzindo-se o percentual de remuneração de 85% para 30% dos lucros apurados no ano-calendário de 2013, somente tendo cessado a prática lesiva à norma tributária em relação ao ano-calendário corrente, após o início da presente ação fiscal.

A caracterização da fraude se configura no desvirtuamento da finalidade do instituto da emissão de debêntures, que deve ser usado para a captação de recursos, e não, como no presente caso, para descapitalizar a empresa, promovendo um enriquecimento indevido dos sócios em detrimento do erário público.

A operação engendrada pela fiscalizada, conforme já exposto, é legal apenas no seu aspecto formal, mas ilícita na medida em que objetivou unicamente reduzir a carga tributária a que estava sujeita. Pelo exposto, fica patente a caracterização do intuito fraudulento, justificando-se plenamente a aplicação da multa qualificada.

7 – Da Responsabilidade Tributária Solidária dos Sócios

Antônio Rahme Amaro e Eduardo Rahme Amaro, sempre foram acionistas e diretores da empresa fiscalizada, desde sua constituição em 1963. Por outro lado, Edma Huepe de Amaro ingressou na diretoria da empresa em 1994. No ano em que se iniciou o planejamento tributário objeto da presente ação fiscal, por meio de emissão de debêntures (1998) até a data em que foi encerrada a presente ação fiscal, os três nomes citados compuseram a Diretoria e assinaram os atos que visaram a redução da incidência tributária.

Nos termos do artigo 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é sujeito passivo da obrigação tributária:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (grifo do original)

Na condição de únicos acionistas e diretores, Eduardo Rahme Amaro, Antônio Rahme Amaro e Edma Huespe de Amaro eram diretamente interessados nos resultados da empresa, pois, além de administrá-la, possuíam juntos 100% de seu capital, não restando meios de negar que visaram não somente o lucro propriamente dito, que é o objetivo de qualquer empresário, mas principalmente, visaram ter um aumento deste lucro lançando mão de uma economia tributária resultante de um planejamento abusivo por eles engendrado e posto em prática.

No que tange à responsabilidade solidária, o artigo 135 do CTN ainda dispõe que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo do original)

Além de se beneficiarem diretamente da economia tributária conseguida, há que se ressaltar que os três acionistas deliberaram em assembléia a emissão de debêntures (e suas alterações) com fins de reduzir o resultado tributável da empresa, que na realidade, tratavam-se de lucros distribuídos disfarçadamente, conforme já exhaustivamente demonstrado. Tal fato fica comprovado através das Atas de Assembléias (que contém assinatura dos três acionistas), bem como dos recibos de pagamento juntados ao presente processo, que comprovam as retiradas de numerários procedidas pelos mesmos.

*Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (CTN), constata-se a **SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE PESSOAL** dos acionistas com poderes de administração **Eduardo Rahme Amaro, Antônio Rahme Amaro e Edma Huespe de Amaro**, pelos débitos fiscais **constituídos em nome da empresa HOSPITAL E MATERNIDADE***

SANTA JOANA S/A, relativos ao período fiscalizado de 01/01/2010 a 31/12/2010.

Da Impugnação

A interessada e os responsáveis solidários apresentaram uma impugnação, em conjunto, em 03/10/2014, tempestiva, conforme informa o Despacho de fl.621, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) no tópico Preliminar: “**Do Indevido Arrolamento de Bens – Violação À Súmula Vinculante nº 21 do Supremo Tribunal Federal**” aduz que registro do arrolamento no cartório de imóveis viola o art. 198 do CTN, que veda a divulgação de informação sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades; que tal gravame impossibilita o exercício dos direitos inerentes à propriedade, com flagrante violação ao Direito de Propriedade garantido no art. 5º, XXII, da Magna Carta; que, ademais, o arrolamento viola os termos da Súmula Vinculante nº 21 do STF e do art. 103^A da Constituição Federal;

a) Mérito: no tópico “**Das Debêntures Emitidas pela Impugnante**” argumenta que a emissão das debêntures autorizada em 15/04/1998 era a melhor alternativa para captação de recursos necessários ao financiamento de seus negócios; que para sustentar que houve distribuição disfarçada de lucros, a autoridade fiscal apresentou uma descrição das características gerais mais comuns das **emissões públicas** de debêntures, enfatizando a sua função de instrumento de captação de recursos financeiros junto ao mercado mediante pagamento de juros, para então concluir que a **emissão privada** teria infringido a legislação (repete as premissas da autoridade fiscal que estão no Termo);

b) no tópico “**Do Direito que Ampara a Dedução das Participações Asseguradas às Debêntures de Emissão da Impugnante**” alega que a autoridade fiscal não aponta qual dispositivo de lei teria sido infringido pela impugnante e nem em quais circunstâncias isto teria ocorrido; que a emissão das debêntures encontra-se amparada no art. 52 da Lei nº 6.404/76, no qual não há qualquer ressalva em relação às condições, qualidades ou natureza dos titulares das debêntures; que o art. 56 da Lei nº 6.404/76, ao enumerar as vantagens atribuíveis às debêntures (juros ou participação nos lucros ou prêmios de reembolso) em nenhum momento determinou a eleição de qualquer uma das vantagens em particular, assim como não determinou a eleição cumulativa destas mesmas vantagens, entendimento esse também adotado pela CVM para emissões públicas;

- que a emissão de debêntures, aprovada pela AGE de 15/04/1998, observou todas as formalidades legais necessárias e exigidas pela lei para validade do negócio, tendo tido plena publicidade e oposição perante quaisquer terceiros; que foi lavrada a competente escritura de emissão, a qual foi registrada no 1º Cartório de Registro de Imóveis de São Paulo; que a existência ou não de esforço de venda ou de colocação dos títulos junto aos terceiros subscritores serve apenas para caracterizar o tipo de emissão de debêntures – se pública ou privada; que a retirada mensal em qualquer montante não guarda relação alguma com o valor atribuível ao debenturista; a operação de debêntures praticada insere-se dentro daquela esfera mínima de liberdade de que dispõe a sociedade empresária contribuinte e seus acionistas para agirem com base na exclusiva vontade e intenção deliberada de assim procederem;

c) no tópico “**Das Razões Empresariais que Justificaram a Emissão das Debêntures pela Impugnante**” argúi que as debêntures fizeram parte de um plano de reestruturação e preparação da empresa para suportar seu novo ciclo de crescimento que se fazia necessário; que, portanto, havia: (i) necessidade de recursos financeiros para financiar a expansão das operações; (ii) a necessidade dos acionistas de reaverem os recursos emprestados à empresa para fins de satisfação de suas demandas pessoais e familiares; que a

operação não foi casuística, temporária ou inconsistente, de forma a desnaturar a efetiva vontade das partes envolvidas ou com o uso abusivo e egoísta de institutos jurídicos ou mediante fraude a alguma lei; que houve flagrante motivação de longo prazo, consistente no tempo, em linha com uma estratégia empresarial previamente definida; que a dedutibilidade destes encargos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL é inquestionável à vista do que prevêem os art. 462 do RIR de 1999 e Lei nº 7.689, de 1988, e alterações posteriores;

*d.I) no tópico “**Da Efetiva Captação de Recursos Novos pela Impugnante**” assevera que a entrada de recursos foi confirmada pela autoridade fiscal, que afirma que o montante de R\$ 15.948.000,00 ingressou na sociedade através de recursos provenientes dos sócios; que não há qualquer ressalva, condição ou vedação imposta pela legislação societária ou pela legislação fiscal em subscrever as debêntures mediante compensação dos créditos mantidos em conta corrente pelos acionistas;*

*d.II) no tópico “**Da Situação Acionistas-Debenturistas, Sendo as Debêntures Remuneradas com Base em Participação nos Lucros: Plenamente Justificável no Caso Concreto da Impugnante**” alega que a condição de credor-acionista foi um dos fatores que possibilitou a instrumentalização do passivo da impugnante sob a forma de debêntures remuneradas com base na participação nos lucros; que muito provavelmente nenhum investidor aportaria recursos em um empreendimento sobre o qual não teria qualquer influência na gestão, e nenhuma garantia de retorno; que a própria lei societária admite expressamente a possibilidade de os acionistas da pessoa jurídica subscreverem debêntures de sua emissão, quando as mesmas forem conversíveis em ações;*

*d.III) no tópico “**Da Impossibilidade de se Efetuar Lançamento Tributário por Presunção: a Autoridade Fiscal Deveria Ter Investigado os Efeitos da Operação da Impugnante em Relação a Parâmetros Objetivos de Mercado**” argui que são muitos os julgados pela ilegalidade de lançamentos tributários fundados em presunções não previstas em lei; que o custo financeiro do empréstimo instrumentalizado pelas debêntures foi compatível com as taxas de juros médias praticadas para empréstimos bancários no mesmo período (taxa média de juros para a conta garantida – código 3943 foi de 87,57% para o ano de 2010);*

- que a autoridade fiscal não considerou as receitas geradas pelo valor recebido (receitas financeiras de R\$ 183.430,93 no ano de 2010); que toda a sistemática da lei de regência dá tratamento unificado no resultado entre receitas e despesas financeiras; que falhou a autoridade fiscal, já que não se preocupou em provar as taxas do mercado, limitando-se a questionar a remuneração de um empréstimo com uma participação de 85% do lucro anual; que a irrelevância do questionamento fiscal já foi objeto de análise pelo CARF, que em situação análoga considerou plenamente justificável a participação de 97% do lucro (processo 13820.000860/200210, Acórdão 10197.021);

*dIV) no tópico “**Da Ausência de Quaisquer das Hipóteses do Artigo 464 do Regulamento do Imposto de Renda**” argumenta que não estão presentes quaisquer das hipóteses previstas no artigo 464 do RIR de 1999, sendo certo que a autoridade fiscal nem mesmo abordou o suposto fundamento de validade da exigência; se a autoridade fiscal considera que os valores pagos como remuneração atrelada às debêntures mostrou-se excessivo, deveria ter demonstrado qual seria o valor pago no mercado caso houvesse tomada de empréstimo em instituição financeira; que, ainda que o valor pago fosse excessivo, seria o caso de glosa apenas do valor do excesso e não do valor total;*

*dV) No Tópico “**Não demonstração do valor de mercado da remuneração de debêntures: inaplicabilidade específica do art.464, VI, do RIR/99**”, alega que a autoridade autuante não comprovou qual valor de mercado “que serve de parâmetro para se verificar eventual remuneração excessiva no caso concreto.”*

E) no tópico **“Do Imposto de Renda na Fonte – IRRF: Pagamento Indevido a Prevaler o Entendimento da Autoridade Fiscal”** aduz que a autoridade fiscal glosou a despesa, mas não considerou os recolhimentos correspondentes de IRRF;

F) no tópico **“Da ausência de norma que determine a indedutibilidade da base de cálculo da CSLL”**, procura a Impugnante demonstrar que não haveria espaço para tributação de CSLL.

G) No tópico **Da Indevida Qualificação da Multa de Ofício**, entendem que a qualificação dada não condiz com a norma, além de ser **confiscatória**, em desentendimento do STF; que a emissão de debêntures nos moldes em que realizada encontra-se prevista na legislação das S/A que nos outros procedimentos administrativos, referentes a outros períodos, a mesma autoridade não vislumbrou a nomeada “patente caracterização do instituto fraudulento”; que é inaceitável a qualificação da multa por incorrer em **suposta reincidência** em 2010, invocando a autoridade fiscal irregularidades em anos anteriores;

H) no tópico **Da Indevida Responsabilização Solidária dos Sócios**, afirma que não sabe qual lei foi infringida para que se pudesse responsabilizar os sócios por infração de lei (art.135 do CTN); ainda que a responsabilidade dos sócios prevista no art.1º da Lei das S/A, limita-se a sua participação acionária então subscrita.

A 3ª Turma da DRJ em Florianópolis, em análise da impugnação apresentada, julgou-a improcedente.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 08 de julho de 2015 (fl. 669). Todos os corresponsáveis foram intimados da decisão em 13 de julho de 2015 (fls. 671-673).

Em 06 de agosto de 2015 (fl. 675) foi apresentado recurso voluntário único para contribuinte e corresponsáveis (fls. 676-743).

Em síntese, a Recorrente repisa, no mérito, seus argumentos apresentados em impugnação. Argui ainda nulidade da decisão de primeira instância por suposto aperfeiçoamento do lançamento ao trazer parâmetro de comparação para fins de atestar a condição vantajosa, parâmetro esse jamais mencionado pela Fiscalização.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 750-773 requerendo a manutenção integral da exigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e assinado por procurador devidamente habilitado. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, dele, portanto, tomo conhecimento, exceto em relação às questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, conforme se abordará oportunamente.

2 PRELIMINAR

a) Nulidade por cerceamento do direito de defesa

Alegam os Recorrentes que os lançamentos seriam nulos porque a autoridade fiscal não teria indicado o dispositivo de lei que fora violado, tampouco em quais circunstâncias teria se dado tal transgressão.

Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal, a seguir transcrito:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A respeito da nulidade, o mesmo diploma legal assim dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1.º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (grifo nosso)*

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Compulsando os autos, constata-se que os autos de infração lavrados preenchem os requisitos elencados pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Além disso, no caso concreto, a autoridade fiscal autuante consignou expressamente a ofensa ao artigo 464, VI, do RIR/99, apontando ainda a indedutibilidade das despesas nos termos do art. 467 do mesmo diploma legal. Da simples leitura do Termo de Verificação Fiscal depreende-se que não há qualquer dúvida quanto à ausência de prejuízo aos Recorrentes, tanto que, já em sede de impugnação defenderam-se plenamente, despendendo com clareza e qualidade, todos os argumentos necessários ao pleno exercício de suas defesas. Nesse aspecto, frise-se que a possibilidade de defesa foi amplamente viabilizada pelos detalhes da descrição dos fatos realizada pela autoridade fiscal realizada no Termo de Verificação Fiscal, no qual se apontou com minúcias os fatos constatados.

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa. Isso porque, não se constata qualquer prejuízo ao pleno exercício do contraditório e da ampla defesa por parte dos Recorrentes, aliás, prejuízo esse primordial à caracterização de nulidade, conforme apregoa o art. 60 do Decreto nº 70.235/72: “As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior **não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo**”.

Assim sendo, sob os aspectos formais, não há qualquer mácula no auto de infração lavrado.

No mais, o agir da autoridade fiscal se deu no desempenho das funções estatais, de acordo com as normas legais e com respeito a todas as garantias constitucionais e legais dirigidas aos contribuintes.

Portanto, deve ser afastada esta arguição de nulidade.

b) Arrolamento: suposta ofensa à Súmula Vinculante nº 21 do Supremo Tribunal Federal

Segundo os Recorrentes o arrolamento realizado contraria a Súmula Vinculante nº 21 do Supremo Tribunal Federal, assim vazada:

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

Neste ponto, parece-me que há enorme equívoco da Recorrente, pois o arrolamento promovido pela autoridade fiscal em nada se confunde com a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF.

A Súmula Vinculante n. 21 pacifica entendimento há tempos desposado pelo STF, no sentido de que não deva existir qualquer entrave para a interposição de recurso administrativo, como corolário ao princípio do duplo grau de jurisdição.

A hipótese dos autos é **totalmente distinta**, posto que baseada na premissa, estabelecida em lei, de que a autoridade fiscal deverá adotar medidas acautelatórias quando o crédito tributário total lançado contra o sujeito passivo exceder 30% do seu patrimônio conhecido.

Tal medida está expressamente prevista nos artigos 64 e 64-A da Lei n. 9.532/97, que em nada se confundem com a lógica defendida pela empresa:

Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.

§ 1º Se o crédito tributário for formalizado contra pessoa física, no arrolamento devem ser identificados, inclusive, os bens e direitos em nome do cônjuge, não gravados com a cláusula de incomunicabilidade.

§ 2º Na falta de outros elementos indicativos, considera-se patrimônio conhecido, o valor constante da última declaração de rendimentos apresentada.

§ 3º A partir da data da notificação do ato de arrolamento, mediante entrega de cópia do respectivo termo, o proprietário dos bens e direitos arrolados, ao transferi-los, aliená-los ou onerá-los, deve comunicar o fato à unidade do órgão fazendário que jurisdiciona o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 4º A alienação, oneração ou transferência, a qualquer título, dos bens e direitos arrolados, sem o cumprimento da formalidade prevista no parágrafo anterior, autoriza o requerimento de medida cautelar fiscal contra o sujeito passivo.

§ 5º O termo de arrolamento de que trata este artigo será registrado independentemente de pagamento de custas ou emolumentos.

I - no competente registro imobiliário, relativamente aos bens imóveis;

II - nos órgãos ou entidades, onde, por força de lei, os bens móveis ou direitos sejam registrados ou controlados;

III - no Cartório de Títulos e Documentos e Registros Especiais do domicílio tributário do sujeito passivo, relativamente aos demais bens e direitos.

§ 6º As certidões de regularidade fiscal expedidas deverão conter informações quanto à existência de arrolamento.

§ 7º O disposto neste artigo só se aplica a soma de créditos de valor superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). (Vide Decreto nº 7.573, de 2011)

§ 8º Liquidado, antes do seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, a autoridade competente da Secretaria da Receita Federal comunicará o fato ao registro imobiliário, cartório, órgão ou entidade competente de registro e controle, em que o termo de arrolamento tenha sido registrado, nos termos do § 5º, para que sejam anulados os efeitos do arrolamento.

§ 9º Liquidado ou garantido, nos termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, o crédito tributário que tenha motivado o arrolamento, após seu encaminhamento para inscrição em Dívida Ativa, a comunicação de que trata o parágrafo anterior será feita pela autoridade competente da Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 10. Fica o Poder Executivo autorizado a aumentar ou restabelecer o limite de que trata o § 7º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 11. Os órgãos de registro público onde os bens e direitos foram arrolados possuem o prazo de 30 (trinta) dias para liberá-los, contados a partir do protocolo de cópia do documento comprobatório da comunicação aos órgãos fazendários, referido no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 12. A autoridade fiscal competente poderá, a requerimento do sujeito passivo, substituir bem ou direito arrolado por outro que seja de valor igual ou superior, desde que respeitada a ordem de prioridade de bens a serem arrolados definida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e seja realizada a avaliação do bem arrolado e do bem a ser substituído nos termos do § 2º do art. 64-A. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 64-A. O arrolamento de que trata o art. 64 recairá sobre bens e direitos suscetíveis de registro público, com prioridade aos imóveis, e em valor suficiente para cobrir o montante do crédito tributário de responsabilidade do sujeito passivo.

§ 1º O arrolamento somente poderá alcançar outros bens e direitos para fins de complementar o valor referido no **caput**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º Fica a critério do sujeito passivo, a expensas dele, requerer, anualmente, aos órgãos de registro público onde os bens e direitos estiverem arrolados, por petição fundamentada, avaliação dos referidos ativos, por perito indicado pelo próprio órgão de registro, a identificar o valor justo dos bens e direitos arrolados e evitar, deste modo, excesso de garantia.

Entendo que a conduta fiscal não merece qualquer reparo, pois seguiu as determinações legais para a espécie.

Aliás, os procedimentos lavrados para o arrolamento são plenamente reconhecidos pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, a exemplo do quanto decidido em recente manifestação do STJ:

AgRg no AGRADO EM RECURSO ESPECIAL Nº 305.062 - RS (2013/0054805-1)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO QUE OBJETIVA CANCELAMENTO DE ATO DE ARROLAMENTO DE BENS E DIREITOS. ART. 64 DA LEI 9.635/1997. ALEGAÇÃO DE QUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM NOME DO DEVEDOR REPRESENTA MENOS DE 30% DE SEU PATRIMÔNIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA ATUAL SITUAÇÃO DA EMPRESA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 7/STJ.

1. É pacífico no STJ o entendimento de que o arrolamento de bens, instituído pelo art. 64 da Lei 9.532/1997, gera cadastro em favor do Fisco, destinado apenas a viabilizar o acompanhamento da evolução patrimonial do sujeito passivo da obrigação tributária. Este último permanece no pleno gozo dos atributos da propriedade, tanto que os bens arrolados, por não se vincularem à satisfação do crédito tributário, podem ser transferidos, alienados ou onerados, independentemente da concordância da autoridade fazendária.

2. Nos termos do art. 64 da Lei n. 9.532/1997, a autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens, quando o valor dos créditos tributários da responsabilidade do devedor for superior a 30% de seu patrimônio conhecido, e tal procedimento só é exigido da referida autoridade quando o crédito tributário for superior a R\$ 500.000,00.

3. A respeito da alegação de que a medida de arrolamento não poderia ser decretada porque o crédito fiscal não superaria 30% (trinta por cento) do patrimônio da agravante, o Tribunal de origem consignou que o balanço patrimonial apresentado não está apto a demonstrar a atual situação do patrimônio da empresa.

4. Entender de forma diversa implica revolver o conteúdo fático-probatório dos autos. Incide a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial."

5. Agravo Regimental não provido.

Afasto, portanto, a preliminar suscitada pela Recorrente.

3 MÉRITO

3.1 REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS

O litígio diz respeito a auto de infração no qual foram glosadas despesas, relativas a remuneração de debêntures, entendendo a autoridade fiscal autuante que, em realidade, teria havido a distribuição disfarçada de lucros aos sócios. O enquadramento legal do lançamento inclui, entre outros dispositivos, os arts. 464, inciso VI, 465, 466 e 467, inciso V, todos do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), a seguir transcritos:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

[...]

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §2º).

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I-o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II-o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

III-o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §4º).

§2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §5º).

§3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §6º).

§4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, §7º).

Art. 466. Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 464 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

[...]

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

A matéria ora tratada não é nova nesta Corte Administrativa. Em relação a essa mesma emissão de debêntures, em relação a outros anos-calendário já houve lançamentos anteriores, a saber: em relação ao ano-calendário de 2007 a exigência compõe o processo administrativo fiscal nº 16561.720156/2012-37 e, relativamente aos anos-calendário de 2008 e 2009 o processo nº 16643.720002/2013-16. Esses dois processos foram objeto de julgamentos em outras turmas julgadores nos últimos meses, tendo o de número 16561.720156/2012-37 sido julgado pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara (negado provimento por unanimidade – Acórdão 1301-001.979 – Relator Conselheiro Waldir Veiga Rocha) e o de número 16643.720002/2013-16 apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara (dado provimento parcial por unanimidade – Acórdão 1201-001.412 – Relator Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, e Redator Designado o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé). Em relação a esse último processo, somente um conselheiro votava por dar provimento ao recurso voluntário, tendo o Conselheiro Relator, acompanhado de mais um membro do colegiado, votado por negar provimento ao recurso voluntário. Coube ao Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé redigir o voto vencedor relativo ao aproveitamento, em parte, do IRRF relativo à remuneração paga das debêntures em questão.

O início do voto condutor do Acórdão 1301-001.979 relativo à glosa das despesas com remuneração de debêntures muito bem resume os contornos da lide:

A situação discutida nos autos diz respeito à remuneração de debêntures iniciada pela Recorrente em 1998, de tal sorte que foi aprovada, à época, pelos sócios da empresa, a emissão de 21.000 debêntures não conversíveis em ações, ao valor unitário de R\$ 1.000,00, vale dizer, no montante global de R\$ 21.000.000,00.

Uma das características inusitadas da operação é o fato de que as debêntures não possuem prazo de vencimento, ou seja, a obrigação a elas relativa permaneceria, em favor dos adquirentes, ad infinitum.

Ademais, a remuneração dos títulos teria como base a participação nos lucros da emitente. Inicialmente, a proporção da participação era de 50%, antes da provisão para o IRPJ, posteriormente aumentada para 65% e 85%, percentual vigente ao tempo dos fatos apreciados.

Parte do capital utilizado na emissão proveio dos próprios sócios da empresa, que, sintomaticamente, também são os únicos detentores dos títulos, em razão dos quais recebem, de forma permanente, vultosa remuneração.

Destaque-se que não houve, na operação, a participação ou o aporte de capital de qualquer investidor externo.

Dessa forma, em pouco mais de um ano (1998 a 1999) a empresa já havia remunerado os debenturistas em mais de 100% do capital emprestado, sendo certo que até o momento da fiscalização (2009), os beneficiários já haviam obtido retorno superior a 680% do capital investido, sem qualquer perspectiva de alteração, posto que a remuneração, como mencionado, não tem prazo de encerramento.

Por força disso, o Contribuinte deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário de 2008 e 2009, despesas pagas a título de participações de debêntures, nos montantes de R\$ 22.144.505,80 e R\$ 33.986.481,72, respectivamente.

A autoridade fiscal entendeu que os pagamentos refletiam, de fato, transferência indevida do resultado da empresa para as pessoas físicas que a controlam, com redução da carga tributária incidente sobre o lucro, em condições de favorecimento.

Na tabela elaborada pela autoridade fiscal autuante à fl. 433 consta o valor da remuneração acumulada relativa às debêntures (considerado como valor distribuído pela autoridade autuante), demonstrando que em 13 anos o retorno acumulado foi de 784,47%, tendo sido distribuído no ano-calendário objeto do lançamento (2010) o total de R\$ 21.797.992,22:

Ano	Lucro Líquido	% Distribuído	Valor Distribuído	Retorno %	Valor Distribuído Acumulado	Retorno % Acumulado
1998	R\$ 17.272.012,76	50%	R\$ 8.636.006,38	41,12%	R\$ 8.636.006,38	41,12%
1999	R\$ 24.417.525,33	65%	R\$ 15.871.982,57	75,58%	R\$ 24.507.988,95	116,70%
2000	R\$ 13.165.486,24	50%	R\$ 7.842.343,67	37,34%	R\$ 32.350.332,62	154,05%
2001	R\$ 5.602.382,33	0%	---	0,00%	R\$ 32.350.332,62	154,05%
2002	R\$ 282.195,28	0%	---	0,00%	R\$ 32.350.332,62	154,05%
2003	R\$ 10.346.476,16	85%	R\$ 8.794.517,26	41,88%	R\$ 41.144.849,88	195,93%
2004	R\$ 14.106.705,51	85%	R\$ 11.991.673,06	57,10%	R\$ 53.136.522,94	253,03%
2005	R\$ 8.924.050,07	85%	R\$ 7.585.442,57	36,12%	R\$ 60.721.965,51	289,15%
2006	R\$ 10.121.499,59	85%	R\$ 8.603.274,65	40,97%	R\$ 69.325.240,16	330,12%
2007	R\$ 20.569.646,93	85%	R\$ 17.484.199,88	83,26%	R\$ 86.809.440,04	413,38%
2008	R\$ 26.052.359,75	85%	R\$ 22.144.505,80	105,45%	R\$ 108.953.945,84	518,83%
2009	R\$ 39.984.096,44	85%	R\$ 33.986.481,72	161,84%	R\$ 142.940.427,56	680,67%
2010	R\$ 25.644.696,73	85%	R\$ 21.797.992,22	103,80%	R\$ 164.738.419,78	784,47%

No que tange à dedutibilidade da remuneração das debêntures, entendo que o entendimento firmado em ambos os julgados citados não merece reparo: restou caracterizada a distribuição disfarçada de lucros em razão da realização de negócios em condições de favorecimento **à pessoa ligada**, ou seja, em condições mais vantajosas **para a pessoa ligada** do que aquelas que prevaleceriam no mercado.

A respeito das debêntures e de suas características, entendo ser necessário tecer alguns comentários preliminares.

A equipe de professores da FIPECAFI, na obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, esclarece que *"as debêntures são títulos, normalmente a longo prazo, emitidos pela companhia com garantia de certas propriedades, bens ou aval do emitente"*. Segundo os mesmos autores, as debêntures fornecem para a companhia recursos a longo prazo para financiar a sua atividade. Esclarecem, ainda, que as debêntures, geralmente, concedem juros fixos ou vedáveis, podendo, também, conceder participação no lucro da companhia e prêmio de reembolso.

A AMBIMA - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro, em material disponibilizado no sítio eletrônico¹, esclarece que:

As debêntures são valores mobiliários de renda fixa que podem ser emitidos por sociedades por ações, de capital aberto ou fechado. Entretanto, para que sejam

distribuídas publicamente, devem ser emitidas por companhias de capital aberto, com prévio registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Há duas formas de debêntures: nominativas ou escriturais. Quanto à classe, podem ser simples, conversíveis ou permutáveis. Já no que diz respeito à garantia, podem ter as seguintes classificações: real, flutuante, quirografária ou subordinada.

Esses títulos dão aos seus detentores um direito de crédito sobre a companhia emissora e possuem características particulares de prazo e rentabilidade, sempre definidas em sua escritura de emissão. As escrituras são os documentos mais importantes das emissões de debêntures. Nelas, estão descritas todas as características do papel: valor nominal; indexador pelo qual o valor é atualizado; prazo; forma de cálculo; rentabilidade proposta pelo emissor; fluxo de pagamento; e condições que devem ser obedecidas pela companhia emissora ao longo da vida útil do ativo. [grifos nossos]

De acordo com Roberto Barcelos de Magalhães², "as debêntures são obrigações representativas de parcelas de um único empréstimo tomado por sociedade anônima."

Rubens Requião, comentando acerca de debêntures, afirma:

As debêntures, também chamadas obrigações ao portador, são títulos de crédito causais, que representam frações do valor de contrato de mútuo, com privilegio geral sobre os bens sociais ou garantia real sobre determinados bens, obtidos pelas sociedades anônimas no mercado de capitais. A fim de evitar os inconvenientes de pequenos e constantes financiamentos a curto prazo e a juros altos, no mercado financeiro, as sociedades por ações têm a faculdade exclusiva de obter empréstimos, tomados ao público a longo prazo e a juros mais compensadores, inclusive com correção monetária, mediante resgate a prazo fixo ou em sorteios periódicos.

J. X. Carvalho de Mendonça³, assim se refere às debêntures:

Essa operação a que recorrem as sociedades anônimas, é, como dissemos, um empréstimo; é o contrato de mútuo, que se distingue do simples mútuo, definido no art. 247 do Código Comercial, pela divisão da quantia mutuada em frações, expressa por títulos ao portador, títulos de crédito negociáveis, e pelo processo especial de amortização, isto é, do reembolso gradual do capital da dívida por parcelas mínimas, em regra, durante longo prazo....

Ainda em conformidade com o autor (J. X. Carvalho de Mendonça), "o empréstimo é contrato real; não existe sem a quantia que a sociedade deseja mutuar seja materialmente paga ou encaixada. Deve ser realizado em dinheiro e nesta espécie resgatável. Não se compreenderia empréstimo sem prestação de capitais. Se a emissão não tem esse intuito, é nula". [grifos nossos]

No que se refere à remuneração da debênture, Modesto Carvalhosa⁴, embora reconheça que a legislação não o diga expressamente, defende que são os juros a sua remuneração natural:

² MAGALHÃES, Roberto Barcelos de, Lei das S/A: comentários por artigo - 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997, p. 245.

³ MENDONÇA, José Xavier Carvalho de, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Vol. II, Tomo III, Campinas: Bookseller, 2001.

O caráter facultativo da norma permite a atribuição de outras vantagens remuneratórias complementares, que façam as debêntures atrativas e com melhor colocação no mercado.

Fica então reafirmado o princípio da onerosidade e comercia/idade da debênture, que não poderá deixar de oferecer vantagem pecuniária, compativelmente remuneratória do capital mutuado.

*Faculta a Lei de 1976 que, além dos juros, poderá a escritura de emissão estabelecer outras vantagens, como a participação nos lucros e prêmios, notadamente de reembolso. A alusão a juros variáveis constitui **acessório do juro fixo estabelecido, consubstanciados aqueles na aceitação, pela comunhão de debenturistas, de vantagens adicionais aos juros prefixados, quando da colocação de novas séries, ou de debêntures em tesouraria.***

Assim os juros fixos constituem a remuneração básica e indeclinável das debêntures, sendo as demais modalidades acessórias daqueles, como a participação nos lucros da companhia e/ou o prêmio de reembolso.

*E, dentre essas vantagens adicionais aos juros fixos, poderá a companhia emissora oferecer preferência aos tomadores na aquisição de bens, na prestação de serviços ou na aquisição de direito, sempre **visando tornar mais atrativa e competitiva a colocação das debêntures no mercado.***

Os juros constituem, como referido, a forma necessária de remuneração dos recursos emprestados pelos debenturistas companhia. Sendo a remuneração própria do capital mutuado, os juros serão sempre devidos. [grifos nossos]

Do visto neste tópico, resta claro que, em sua essência, a debênture corresponde a um contrato de mútuo, ou seja, trata-se de um empréstimo de médio ou longo prazo, remunerado com juros mais favoráveis em relação ao mercado financeiro, tomado pela companhia emissora junto a particulares.

Analisando a operação em questão entendo que não se pode compará-la com operações típicas envolvendo debêntures, tratando-se, a bem da verdade, 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 exclusiva na fonte de 20% de imposto de renda.

De igual forma, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nesse sentido, colacionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco⁵:

⁴ CARVALHOSA, Modesto, Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, 2002, Editora Saraiva, vol.1, p. 647.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 198-208.

... a pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar a sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer “planejamento” é admissível? Minha resposta é negativa. (pág. 190)

Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos de igualdade, solidariedade social e justiça. (pág. 202)

[...] com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que o abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (pág. 206)

No Brasil, entendo que esta possibilidade de recusa de tutela ao ato abusivo (mesmo antes do Código Civil de 2002) encontra base no ordenamento positivo, por decorrer dos princípios consagrados na Constituição de 1988 e da natureza da figura. Porém, a atitude do Fisco no sentido de desqualificar e requalificar os negócios privados somente poderá ocorrer se puder demonstrar de forma inequívoca que o ato foi abusivo porque sua única ou principal finalidade foi conduzir a um menor pagamento de imposto.

Esta conclusão resulta da conjugação dos vários princípios acima expostos e de uma mudança de postura na concepção do fenômeno tributário que não deve mais ser visto como simples agressão ao patrimônio individual, mas como instrumento ligado ao princípio da solidariedade social. (pág. 208)

Em suma, não há dúvida de que o contribuinte tem o direito, encartado na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito, além de poder configurar algum outro tipo de patologia do negócio jurídico, como, por exemplo, a fraude à lei. (pág. 228)

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Ricardo Lobo Torres, a esse respeito, esclarece que “a proibição da elisão abusiva no campo tributário nada mais é que a especificação do princípio geral, jurídico e moral, da vedação do abuso de direito”.⁶

A tributação, historicamente, sempre contou com a rejeição do povo. Esse o motivo em função do qual foi fixada, em 1215, a limitação à tributação pela lei. Na Inglaterra de então, os barões e os religiosos procuraram conter o arbítrio do Rei, fixando que não haveria tributação sem lei que a estabelecesse. Mais adiante, a Constituição Norte-Americana de 1787 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 reprisaram a limitação. Essa perspectiva, entretanto, sofreu alteração ao longo do tempo. Hoje, a tributação não é mais uma concessão da sociedade em favor do Estado, mas um instrumento da sociedade que tem por finalidade manter uma máquina pública estruturada em favor da própria sociedade. Esse é o sentido do dever fundamental do indivíduo de recolher os tributos devidos. Confira-se, a respeito, o pensamento de Klaus Tipke (“Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, Douglas Yamashita, São Paulo, Malheiros, 2002, pág. 13):

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É um direito da coletividade.

A Constituição Federal de 1988 caminhou no sentido defendido por Tipke, quando afirma no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e estipula como seus fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. A atividade produtiva deve cumprir o seu papel social de importância ao desenvolvimento do país e de fonte de manutenção dos membros da sociedade, mas sem que se sobreponha à cidadania e a dignidade humana.

O art. 3º da Constituição estipula como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para o atingimento desses objetivos é de suma importância os recursos oriundos da tributação, daí que não se pode admitir o planejamento tributário lastreado exclusivamente na liberdade negocial e no respeito às formas, mas com mascaramento dos atos e negócios praticados para disfarçar o real objetivo da operação, unicamente para se esquivar do pagamento dos tributos.

O pagamento de tributos é a contrapartida à proteção estatal que cada cidadão aspira. Ele tem muita importância para a coletividade e, por isso, pode ser exigido. Não se pode ter uma fixação por direitos, sob o aspecto individualista, esquecendo-se dos deveres, que

também são importantes e que cada cidadão deve cumprir em função da posição que ocupa na sociedade.

Cabível assentar, também, que a orientação constitucional e jurisprudencial antes referida não representa novidade em termos internacionais. Nos Estados Unidos da América, meca do capitalismo e do liberalismo, a Suprema Corte, ao apreciar o caso Gregory v. Helvering, já em 1935, reconheceu o direito de planejamento do contribuinte, mas afastou a licitude de operações societárias nas quais presente choque entre a realidade e o artifício formal. Daquele julgado, que tratou de pretensa operação societária isenta do imposto de renda, colhe-se o seguinte excerto da decisão (“Interpretação Econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*)”, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, nº 43, págs. 55 a 62):

Nessas circunstâncias, os fatos falam por eles mesmos e permitem apenas uma única interpretação. O único empreendimento, embora conduzido nos termos do item “b” da seção 112, fora de fato uma forma elaborada e errônea de transposição simulada como reorganização societária, e nada mais. A regra que exclui de consideração o motivo da elisão fiscal não guarda pertinência com a situação presente, porquanto a transação em sua essência não é alcançada pela intenção pura da lei. Sustentar-se de outro modo seria uma exaltação do artifício em desfavor da realidade, bem como retirar da previsão legal em questão qualquer propósito sério. É mantido o julgamento de segunda instância.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “o ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo

*parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de regras de calibração do ordenamento. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.*⁷ (grifo nosso)

Sobre o tema, Ricardo Lobo Torres conclui que

*No direito tributário o mais importante para a Administração é requalificar o ato abusivo, sem anulá-lo em suas consequências no plano das relações comerciais ou trabalhistas.[...] Na elisão, afinal de contas, ocorre um abuso na subsunção do fato à norma tributária; como lembra Paul Kirchhof, a elisão é sempre uma subsunção malograda [...] Cabe à Administração Tributária, conseqüentemente, corrigir a subsunção malograda, requalificando o fato de acordo com a interpretação correta da regra de incidência.*⁸

Discorrendo sobre o tema planejamento tributário, Greco assim se manifesta:

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

⁸ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

Recordando: na primeira fase, predomina a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação; na segunda fase do ainda predomina a liberdade de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, porém nela o planejamento é contaminado não apenas pela simulação, mas também pelas outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei.

Na terceira fase, acrescenta-se um outro ingrediente que é o princípio da capacidade contributiva que – por ser um princípio constitucional tributário – acaba por eliminar o predomínio da liberdade, para temperá-la com a solidariedade social inerente à capacidade contributiva.⁹ (grifo nosso)

Salienta ainda o doutrinador que a capacidade contributiva é uma norma programática “possuindo caráter positivo em todos os momentos da atividade de concreção dos preceitos constitucionais: legislação, execução e jurisdição. **É a afirmação de que a eficácia jurídica alcança os intérpretes e aplicadores do Direito e não apenas o legislador**”¹⁰. (grifo nosso) Acrescenta ainda que se trata de instrumentos de controle do abuso de direito, fraude à lei e outras patologias dos negócios jurídicos, uma vez que negariam a eficácia de regramentos constitucionais.¹¹

O Supremo Tribunal Federal já vêm se manifestando nesse sentido, como é possível observar no voto do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE nº 227.832-1 DJ de 28.06.2002), cujo excerto transcreve-se a seguir:

[...] a interpretação puramente literal e isolada do §3º do art. 155 da Constituição Federal levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...” – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (C.F., artigo 5º e artigo 150, II) e da capacidade contributiva.

A respeito da colisão entre liberdade de iniciativa e solidariedade, Greco, em excepcional análise sobre o tema, conclui:

[...] quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropele a legalidade e a tipicidade. [...]

Minha concepção ideológica é de que sempre haverá de ponderar os dois conjuntos de valores; ou seja, para mim o ponto de partida é o de que ambos devem estar sentados à mesa

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

¹¹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

*para dialogar. Vale dizer, não é a rigor um “ponto” de partida, mas uma “dualidade” de partida. Não há caso que não envolva dois tipos de valores. Isso está escrito com todas as letras no artigo 3º, I, da Constituição de 1988 – quando formula **os objetivos do Estado brasileiro** – ao estabelecer que **um deles é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária**. Formulação linguística muito feliz, pois coloca numa ponta a liberdade (típica do Estado de Direito) e, na outra ponta, a solidariedade (típica do Estado Social) e entre elas a justiça que resultará da ponderação das duas. Ou seja, **só vamos ter justiça se e quando houver ponderação entre os valores liberdade e solidariedade**.¹² (grifo nosso)*

Portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se em total sintonia com os princípios da legalidade e da livre iniciativa, encontrando eco não só na doutrina, mas também na jurisprudência, inclusive do Pretório Excelso. Também não há que se falar em descon sideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

Portanto, as alegações da RECORRENTE quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela fiscalização, ou possíveis infringências da autoridade fiscal ao princípio da legalidade, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em descon sideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

A fim ainda de evitar maiores questionamentos, devemos responder se é necessária a descrição do conceito jurídico em que se enquadram determinados fatos. Marco Aurélio Greco assim expôs sobre o tema:

[...] o foco da prova neste campo não é determinado conceito jurídico que expresse uma patologia do negócio jurídico. Ou seja, o foco da prova no planejamento tributário não é a simulação, a fraude à lei ou o abuso em si mesmos considerados. O reconhecimento da existência de um caso de simulação, fraude ou abuso será decorrência de uma prova anteriormente produzida que estará focada no caso em si, naquilo que ocorreu em função da conclusão que se extrair a partir disto, então, será possível afirmar ter ou não ocorrido a patologia do negócio jurídico.

Por isso, pouco ajuda iniciar o debate sobre a prova pensando numa das patologias. Ao contrário, pensar nelas ofusca a análise e lança na bruma exatamente aquilo que deve ser o núcleo da preocupação nessa análise. Em suma, o tema da prova

no planejamento tributário não é um debate “conceitual” ligado às patologias.¹³ (grifo nosso)

[..]

Provar o que não está escrito

*O primeiro ponto sensível é ter bem nítido que aquilo que deve ser provado é que não está escrito. Objeto da prova no planejamento tributário transcende o texto escrito.*¹⁴

[...]

Provar o ocorrido

O segundo ponto consiste em determinar o que ocorreu, se aquilo descrito no texto ou se outro evento.

*A prova direta de que teria ocorrido evento diverso daquele descrito no texto raramente existe. É uma exceção. Pode existir a prova direta de alguns elementos ou aspectos de algo mais amplo, mas a prova do planejamento tributário realizado se dá, como regra, através do exame do conjunto de elementos que cercam o caso.*¹⁵

Manifestar vontade sem escrever

[...]

No planejamento, busca-se provar certa operação ou negócio, o que envolve identificar a vontade manifestada pelas partes.

Ocorre que a vontade pode ser manifestada tanto pela palavra escrita, como pela conduta humana. O agir, independente de estar acompanhado de palavras, é uma forma suficiente de o ser humano manifestar sua vontade. Portanto, se a prova, neste campo, visa demonstrar algo que não está escrito – mas que corresponda à manifestação de vontade das partes – assume relevância a identificação do agir das partes.

[...]

Ou seja, a somatória de escritos e condutas pode adquirir um perfil não coincidente com o texto escrito a denotar a existência

¹³ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 191.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 194.

*de uma intenção que consubstancia manifestação de vontade diferente daquela que resultar apenas do texto.*¹⁶

Conflito de qualificações

[...]

*A experiência jurídica apresenta muito frequentemente situações em que há conflitos de qualificação; vale dizer, em que distintas pessoas enquadram os mesmos fatos em categorias distintas. Isto é facilmente identificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça naquilo que é denominado de “qualificação ou valoração jurídica de fato certo”. São casos em que, apesar de o Tribunal não poder rever a prova dos fatos, assume serem eles certos, mas reconhece que as partes não estão discutindo sobre a existência do fato, mas sobre a sua valoração ou qualificação.*¹⁷

Comportamento concludente

Na medida em que o foco da análise abrange o que está escrito, mas também as condutas realizadas, assume relevância o denominado “comportamento concludente”, que corresponde à ação que denota certa manifestação de vontade ainda que não expressa em palavras.

Esta ideia não é original; está subjacente ao preceito do Código Comercial que, apesar de ter sido revogado, permanece como critério de interpretação. Trata-se do artigo 131.3 que previa claramente que “o fato dos contraentes posterior ao contrato, que tiver relação com o objeto principal, será a melhor explicação da vontade que as partes tiverem no ato de celebração do mesmo contrato”.

Vale dizer, para bem explicar qual o sentido do contrato, cumpre verificar como as partes se comportaram, que ação realizaram, pois esta deve estar em sintonia com o negócio jurídico celebrado e, se houver discrepância entre o texto escrito e o comportamento, “a melhor explicação” é a que resulta deste comportamento e não do que foi escrito pelas partes.

*Este mesmo entendimento se extrai do artigo 112 do Código Civil, ao acentuar que a literalidade das palavras não é decisiva quando for possível identificar a intenção consubstanciada no texto, o que se dá verificando o comportamento realizado pelas partes.*¹⁸

¹⁶ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 196.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 197.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 199.

Exame do contexto

Examinar o contexto da operação realizada implica examinar seus antecedentes e consequentes, onde se encontram, respectivamente o motivo e a finalidade do ato ou negócio. Motivo da operação deve ser uma razão prévia e real, enquanto finalidade da operação deve predominantemente não tributária. Sublinhe-se que esta finalidade (ou a intenção acima referida) é a objetiva, que resulta dos fatos e das condutas; não se trata de uma finalidade ou intenção subjetiva que estaria na mente das pessoas.

Motivo que não seja real e prévio à operação, assim como finalidade exclusiva ou predominantemente tributária são razões que fragilizam, ou mesmo contaminam, planejamentos tributários feitos.¹⁹

Distribuição do ônus da prova

Em operações de planejamento tributário, contribuinte e Fisco podem ser chamados a prova fatos relevantes para a conclusão que postulam.

Do lado do contribuinte, na medida em que motivo e finalidade passam a ser relevantes para a oponibilidade da operação e de seus efeitos ao Fisco, dele espera-se uma justificativa do porquê e do para quê realizou a operação. Se o contribuinte não justificar o que fez, isto não é suficiente para autorizar o Fisco a cobrar, mas sua posição na discussão se fragiliza pois, se não explica o motivo e a finalidade, abre-se maior espaço para o Fisco caminhar na construção da sua qualificação dos fatos.

Como provar

[...] a falta de inerência, de relevância (entre motivo e operação), ou a falta de pertinência (entre operação e finalidade) bem como a falta de congruência entre os três elementos é um indicador de a operação apresentada pelo contribuinte não ser aquela que resulta dos textos e das condutas, mas o que realmente existiu foi outra operação, esta sim que atende a outra estrutura de inerência, relevância, pertinência e congruência.²⁰

Portanto, vê-se com cristalina clareza que o mais importante é a correta descrição dos fatos e não sua qualificação. Nesse aspecto, a Fiscalização foi exemplar: preocupou-se mais com os fatos efetivamente ocorridos do que com sua qualificação jurídica. E isso, repise-se, em nada prejudicou a RECORRENTE, que pôde se defender de todos os pontos abordados na autuação.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 200.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTI, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 201.

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

Não se pode classificar como usual o comprometimento de 85% do resultado da pessoa jurídica, ainda mais em operação que, em tese, perpetua tal comprometimento, mediante remuneração a debenturistas sem termo definido. Trata-se, a toda evidência, de operação cujo único objetivo foi o de transferir aos titulares valores que, de outra forma, deveriam primeiro ser tributados, tanto a título de IRPJ como de CSLL, ou, em outras palavras, transformou-se o que seria despesa indedutível (distribuição de lucros) em despesas que supostamente afetam o resultado tributável do período (remuneração de debêntures). Tudo isso por meio de operação absolutamente artificial, o que não mais se admite atualmente.

No que diz respeito aos argumentos dos Recorrentes de que a operação teria sido usual e o montante empregado na capitalização da empresa, especialmente para a aquisição da *Pro Matre Paulista S.A.*, outra sorte não lhes se socorre. Isso porque tal aquisição ocorreu logo após a emissão das debêntures e, ainda assim, uma década após isso, remanesceu a obrigação de remunerar os sócios.

Caso o objetivo dos Recorrentes realmente fosse o de capitalizar a empresa para essa aquisição específica, o resgate dos títulos já deveria ter sido feito, até porque restou comprovado que o capital dos sócios foi remunerado, em uma década, em mais de 780%, o que não parece razoável, tampouco se encontra dentro dos parâmetros de mercado.

Também não há de se falar em comparação com taxas de juros e outros tipos de remuneração de mercado, haja vista que, conforme já esclarecido, o cerne da questão não é o retorno financeiro em si, mas o fato de que a operação ter sido realizada de modo absolutamente artificial, em evidente benefício dos sócios às custas da minoração da carga tributária que efetivamente a pessoa jurídica deveria suportar.

No mais, corroboro o entendimento firmado pelo Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé no que diz respeito à desconsideração da operação como um todo, implicando, por conseguinte, a dedutibilidade de parte do imposto de renda na fonte retido quando da ocasião do pagamento da remuneração das debêntures. Peço então vênha ao ilustre Conselheiro a fim de adotar como razões de decidir o fundamento de seu voto:

Inicialmente, há que se ressaltar que, em face de todos os elementos de atipicidade e anormalidade que cercaram a operação envolvendo a utilização das debêntures aqui discutidas, todos já devidamente destacados pelo ilustre relator no seu voto, também reputo estar suficientemente demonstrado que houve artificialismo na operação.

De forma muito sucinta, apenas para rememorar, os enumero, sendo que os elementos a seguir devem ser evidentemente analisados em seu conjunto, como, aliás, sempre tem sido feito pelo CARF em situações assim, uma vez que, se isoladamente considerados, nenhum deles talvez configurasse uma expressa violação à lei: (i) debêntures sem prazo de vencimento; (ii) remuneração das debêntures apenas com base em participação nos lucros; (iii) elevado percentual de comprometimento dos lucros com a remuneração das debêntures (85% nos anos em litígio); (iv) emissão privada de debêntures, com subscrição exclusivamente pelos sócios; (v) elevadíssimo retorno financeiro aos beneficiários das debêntures (superior a 680% do capital investido, entre a data da emissão das debêntures, em 1998, e a da fiscalização, em 2009).

De fato, em situações como esta, o CARF tem sistematicamente rechaçado a dedutibilidade fiscal das remunerações pagas, sendo este também o meu entendimento acerca da questão, conforme já por mim externado em outros julgamentos tratando desta matéria.

Durante o julgamento na sessão de abril, foi arguido que não seria correto falar em artificialidade da operação, uma vez que a acusação fiscal não contemplara tal denominação, nem tampouco qualificara a multa de ofício aplicada.

Que não houve qualificação da multa de ofício, dúvidas não há. Contudo, apesar de não ter qualificado a multa de ofício, a leitura atenta e completa do Termo de Verificação Fiscal (TVF) permite concluir, com segurança, que a autoridade fiscal descreveu, de forma compreensiva, uma operação artificial, maquiada ou arditosamente engendrada, com a precípua ou única finalidade de indevidamente suprimir tributos, pelo que não procede o argumento trazido a debate.

Para não estender em demasia esta análise, transcrevo apenas os seguintes parágrafos do TVF, alguns dos quais, aliás, também já foram transcritos pelo ilustre relator (grifei):

Fica evidente, assim, que **as debêntures são 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. Conforme a empresa paga valores aos sócios, sob quaisquer pretextos, estes valores vão sendo 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**, que na realidade trata-se de distribuição de lucro, indedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

(...)

Por certo, **a fiscalizada utilizou-se de tal operação não para alavancar seus negócios, mas para artificialmente aumentar o resultado não tributável e as despesas supostamente dedutíveis** incrementando dessa forma o lucro da sociedade, ao arrepio da legislação tributária.

(...)

Assim, observa-se claramente que **a operação engendrada pela fiscalizada caracteriza-se como distribuição disfarçada de lucros** (...)

Se o objetivo da empresa era a captação de recursos para a consecução de seus objetivos, **poderiam ter sido adotadas outras formas de transferência de capital** proporcionando o alcance dos mesmos resultados perseguidos sem a necessidade de redução de 85% da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **como, por exemplo, a capitalização, que, na essência, foi o negócio verdadeiramente praticado pela empresa, o qual esta denominou como emissão de debêntures.**

(...) **Lança-se mão, assim, exclusivamente da forma, em detrimento de sua respectiva substância jurídica**, para respaldar a redução da base tributária do imposto.

Nos outros julgamentos precedentes a que me referi, não havia neles a caracterização, pela fiscalização, dos pagamentos efetuados a título de suposta remuneração aos debenturistas, como distribuição disfarçada de lucros. Apesar de aqueles casos, em síntese, contemplarem debêntures com características substancialmente equivalentes às aqui discutidas, as despesas haviam sido glosadas sob o fundamento legal da desnecessidade/artificialidade das despesas (fundamento o qual, diga-se a propósito, em tudo se enquadraria também ao caso aqui em comento).

Minha manifestação, nos referidos casos, sempre seguiu, em linhas gerais, a jurisprudência originada a partir do precedente mais antigo, e exaustivamente referido por praticamente todos que intervieram no presente processo, qual seja, o Acórdão n. 101-94.986, de lavra da ilustre Conselheira Sandra Faroni. Ou seja, deve-se considerar que os pagamentos feitos tiveram a natureza de distribuição de lucros, o que acaba por trazer implicações sobre as quais se falará adiante.

No caso concreto, o que se tem, em última análise, é que a própria fiscalização já enquadrava os pagamentos na forma em que o CARF, e este conselheiro, entendiam que a mesma deveria ser enquadrada. E, para isto, tendo encontrado a fiscalização dispositivo legal que atenderia ao pressuposto, dele lançou mão.

Assim, tendo em conta apenas esta primeira observação, não haveria, *a priori*, motivos para que a solução a ser aqui adotada, a meu modo de ver, devesse ser distinta daquela por mim já defendida nos citados precedentes, uma vez que a fiscalização nada mais fez do que, em certa medida, antecipar uma consideração que este conselheiro faria. E, nos precedentes a que me refiro, tendo em conta a artificialidade das despesas criadas com a remuneração das debêntures, sempre as considerei integralmente indedutíveis.

Aqui chegamos, então, ao ponto principal que me levou a solicitar vistas dos autos.

A caracterização destas despesas, pela fiscalização, como distribuição disfarçada de lucros, tem o condão de determinar que a tributação deva se dar apenas pela diferença com relação ao valor que seria ordinariamente pago pela contribuinte em operações de mercado, e não pela integralidade daquelas despesas?

Reproduz-se a seguir os dispositivos legais pertinentes:

"Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

(...)

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):

(...)

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis."

Conforme visto, trata-se de presunção legal, cujo condão é o de transferir o ônus da prova de sua desconstituição para o sujeito passivo, conforme, aliás, expressa ressalva do parágrafo 3º do art. 464, acima transcrito.

Ao sujeito passivo, portanto, para que fosse afastada a presunção, caberia fazer a prova "*de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros*" (grifei). São duas, portanto, as condições para o afastamento da presunção.

A despeito das alegações recursais no sentido de que a remuneração das debêntures não teria excedido os valores das despesas com as quais a contribuinte normalmente teria de arcar se contratasse com terceiros (segunda condição), e das manifestações da douta PFN, em sede de contrarrazões, de que esta prova não teria sido adequadamente feita pela recorrente (e de que nem poderia a recorrente, lógica e racionalmente, à época, em 1998, conhecer as variáveis que definiriam se era mais vantajoso obter empréstimo via mútuo ou debêntures para os anos subsequentes), o fato é que, por todo o quanto exposto no voto do ilustre relator, e por este voto corroborado, não houve prova alguma de que o negócio tenha sido realizado no interesse da pessoa jurídica (primeira condição).

Ao contrário, restou suficientemente demonstrado que o alegado motivo para a capitalização da empresa por meio da emissão de debêntures não se sustenta, sendo que o verdadeiro propósito da operação foi o de apenas lograr obter uma indevida redução dos tributos devidos. E, como exaustivamente referido tanto pelo ilustre relator, quanto pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, não é do interesse da pessoa jurídica produzir lucros para terceiros.

Portanto, não restou desconstituída pela recorrente a presunção legal.

Há que se atentar, agora, à seguinte peculiaridade da referida presunção legal.

Quando a lei trata da possibilidade de sua desconstituição, pelo sujeito passivo, de fato é feita referência aos parâmetros de mercado com os quais *a pessoa jurídica contrataria com terceiros*. Apenas neste aspecto é que faria algum sentido — acaso já não se tivesse aqui afastado a pretensão da recorrente de desconstituição da presunção — recorrer-se a um comparativo com taxas de juros praticadas pelos bancos em operações de mercado, como quer a recorrente.

Contudo, ao tratar da específica hipótese de configuração da presunção de distribuição disfarçada de lucros de que aqui se trata, a lei traz uma redação mais ampla, pois define que esta resta caracterizada, também, quando forem realizados negócios em condições de favorecimento *à pessoa ligada*, ou seja, em condições mais vantajosas *para a pessoa ligada* do que aquelas que prevaleceriam no mercado.

Não é por outro motivo, aliás, que o CARF, por exemplo, em precedente do qual este conselho não participou, entendeu que o comparativo deveria ser feito com índices tais como o IGPM + 6%, NTN-C, e 100% do CDI (Acórdão nº 101-97.021), ou seja, índices que refletem a expectativa de retorno esperado por uma pessoa física em aplicações de renda fixa (títulos públicos, e fundos de renda fixa, atrelados ou não ao DI - Depósito Interbancário), e não em índices que reflitam o custo de captação de recursos, pela empresa, junto ao mercado financeiro, conforme quer a recorrente (taxa média de juros para conta garantida).

Portanto, se alguma diferença houvesse de ser apurada, para fins de tributação a título de distribuição disfarçada de lucros, esta haveria de ser com relação aos primeiros mencionados índices, ou quiçá com relação à Selic ou à TJLP, índices mencionados pela decisão recorrida, mas não com relação aos índices reclamados pela recorrente. Este é o primeiro ponto a ser observado.

Entretanto, e basicamente, ao se analisar a questão da distribuição disfarçada de lucros sob a ótica da condição mais vantajosa, *para a pessoa ligada*, do que aquelas que esta mesma pessoa ligada lograria obter no mercado, então, com a devida vênia, não se há de argumentar pela dedução de qualquer valor, com relação àqueles que foram objeto de lançamento nos anos de 2008 e 2009.

Não é necessário maior esforço argumentativo para demonstrar que, sob qualquer parâmetro, jamais lograriam as pessoas ligadas obter semelhante remuneração àquela obtida por meio das operações engendradas pela recorrente, e que, neste sentido, é absolutamente despropositado cogitar-se de eventual dedução, ano a ano, frente a tais parâmetros de remuneração (aplicações de renda fixa), quando a fiscalização já demonstrara que, apenas nos dois primeiros anos da operação, já haviam obtido os debenturistas mais do que o integral retorno de todo o capital investido. Até o final do ano anterior aos lançamentos fiscais de que aqui se trata, por exemplo, ou seja, o ano de 2007, a remuneração já havia atingido 413,38%.

Diante de tal cenário, com a devida vênia, de há muito que os pagamentos efetuados já haviam configurado uma integral e indevida vantagem aos sócios debenturistas.

Rejeito, portanto, no caso concreto, o argumento recursal de cálculo da distribuição disfarçada de lucros tendo por base apenas a diferença entre o valor da remuneração atribuída às debêntures e o valor da eventual despesa apurada com base em quaisquer taxas de juros do mercado financeiro.

De se ressaltar que o quanto exposto com relação ao IRPJ aplica-se integralmente também à CSLL, em razão da expressa previsão legal contida no art. 60 da Lei nº 9.532/97, aliás, expressamente mencionado nos autos de infração lavrados [fls. 563 dos presente autos]:

"Art. 60. O valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido."

Por fim, retomando a observação anteriormente feita, o fato de se dar aos valores pagos o tratamento de lucros distribuídos implica, a meu modo de ver, a possibilidade de aproveitamento do imposto de renda retido na fonte efetivamente pago, nos moldes que a seguir se discorrerá, uma vez que tal imposto, ou ao menos parte dele, não seria devido na hipótese de distribuição de lucros. Vale observar que, no caso, é incontestado que a fiscalização requalificou os fatos, e, neste sentido, já me manifestei em outras ocasiões que a requalificação deve ser feita de modo integral. Neste sentido, por exemplo, as seguintes ementas em acórdãos de minha relatoria:

Acórdão 1102-000.820:

CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO.
DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS.

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS.

Comprovado o artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido nas pretensas prestadoras de serviços, correto o procedimento de desconsiderar as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.

Acórdão 1102-00.659:**IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO.**

Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção.

Transcrevo a seguir o teor de minha manifestação a respeito no âmbito do segundo precedente acima mencionado (Acórdão 1102-00.659), o qual trata especificamente de debêntures com características substancialmente equivalentes às aqui discutidas, igualmente subscritas apenas por sócios pessoas físicas, e em que a pessoa jurídica, em face dos valores lançados de ofício, igualmente submeteu-se à tributação pelo IRPJ à alíquota total de 25% (considerados a alíquota básica mais o adicional) e pela CSLL à alíquota de 9%:

"Para finalizar, com relação ao IRRF, entendo assistir parcial razão à recorrente.

É que desde a edição da Lei nº 9.249/95, estabeleceu o legislador a isenção do imposto de renda na distribuição de lucros já tributados na pessoa jurídica, como forma de evitar uma dupla incidência sobre os mesmos resultados. Entretanto, a recorrente deu aos valores pagos aos sócios o tratamento de participações atribuídas a debêntures, as quais, por não serem tributadas na pessoa jurídica, sofrem a incidência do imposto de renda na fonte por ocasião do pagamento.

A i. Conselheira Sandra Faroni, no seu voto proferido no Acórdão nº 101-94.986, bem abordou a questão, nos seguintes termos:

"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."

Assim, na esteira também dos precedentes citados pela recorrente, entendo que, ao se restabelecer a verdade dos fatos, deve-se fazê-lo de modo integral, permitindo a compensação de tributos comprovadamente recolhidos, e que não precisariam sê-lo, de sorte que a exigência da submissão desta compensação à apresentação de DCOMP por parte da recorrente, como pontuou a decisão recorrida, não se justifica em casos como este. Do mesmo modo, as eventuais imprecisões ou

desencontros quanto aos períodos de apuração constantes nas DIRF e DCTF, frente aos comprovantes DARF de pagamento, ainda que com incorreção no código do tributo, não constituem óbice à compensação do imposto, no presente caso, porque entendo que a recorrente, de modo suficiente, demonstrou na peça recursal a realização dos recolhimentos de IRRF sobre os valores das questionadas participações.

Entretanto, o provimento deve ser apenas parcial, neste mister, e explico por quê.

É que não é à totalidade dos valores pagos a título de participação de debenturistas que se pode aplicar a isenção de imposto como lucros distribuídos.

Os lucros que poderiam ser disponibilizados com isenção correspondem tão somente a 66% dos valores considerados como participação de debenturistas, em razão justamente da incidência do IRPJ e da CSLL aqui exigidos de ofício (25% + 9% = 34%).

Tomando-se como exemplo uma “participação de debenturistas” igual a R\$100,00, ao considerá-las indedutíveis, e tributá-las a 34%, vemos que restam, na verdade, contabilmente, somente R\$66,00 para distribuição isenta.

Por outro lado, ao promover a distribuição daqueles R\$100,00, a empresa tributou pelo IRRF a 20%, de modo que os debenturistas receberam, líquido, tão somente R\$80,00.

Ocorre assim que, do valor de R\$80,00 recebido, a parcela de R\$66,00 não precisaria ter sido submetida à tributação pelo IRRF, porque oriunda de lucros já tributados na pessoa jurídica. A parcela restante, por sua vez, à toda evidência, não tem origem em lucros contábeis tributados na pessoa jurídica, não havendo razão para que seja agraciada com qualquer espécie de isenção. Portanto, do IRRF pago, precisamente 82,50% (R\$ 66,00 dividido por R\$ 80,00) deve ser abatido na presente autuação, sendo incabível o aproveitamento dos restantes 17,50% do IRRF pago.

A dedução desta parcela de 82,50% do IRRF pago, conforme já restou assentado no Acórdão nº 101-95.588 (Embargos de Declaração interpostos contra o Acórdão nº 101-94.986), deve ser feita diretamente do crédito tributário lançado, alcançando proporcionalmente, portanto, os consectários legais.

Tendo sido recolhido IRRF no montante de R\$(...), a parcela a ser deduzida, equivalente a 82,50%, corresponde a R\$(...).

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir do valor do imposto de renda lançado o montante de R\$(...), correspondente a parte do valor do imposto retido na fonte sobre as importâncias pagas a título de remuneração das debêntures."

No caso concreto, a própria autoridade fiscal autuante identificou os valores do imposto de renda retido pela pessoa jurídica recorrente, conforme excerto do Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

No período objeto do presente Termo de Verificação Fiscal (2010), foram pagos os seguintes valores a título de remuneração de debêntures:

Acionista	Percentual de Participação	Lucro Líquido	Valor Distribuído (85%)	IRRF (20%)	Remuneração Líquida
		R\$ 25.644.696,73	R\$ 21.797.992,22	R\$ 4.359.598,44	R\$ 17.438.393,78
Eduardo Rahme Amaro	52,36%		R\$ 11.413.843,98	R\$ 2.282.768,80	R\$ 9.131.075,18
Antônio Rahme Amaro	38,46%		R\$ 8.383.938,51	R\$ 1.676.787,70	R\$ 6.707.150,81
Edma Huespe Amaro	9,18%		R\$ 2.000.209,73	R\$ 400.041,95	R\$ 1.600.167,78

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 22/08/2016 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 23/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Desse modo, e em razão de todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para reduzir, do valor do imposto de renda lançado em 2010, o montante de R\$ 3.705.658,68, correspondente à parcela de 82,50% do valor do imposto retido na fonte sobre as importâncias pagas a título de remuneração das debêntures.

3.2 DA MULTA QUALIFICADA

Em relação aos argumentos sobre confisco, esclareça-se, ainda, que a vedação à utilização de tributo com efeito de confisco, preceituada pelo art. 150, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil não se destina aos aplicadores da Lei, mas sim ao Poder Legislativo, que deve tomar em consideração tal preceito quando da elaboração das leis.

No que tange às questões que envolvem os demais princípios constitucionais e inconstitucionalidade de leis apontadas pela Recorrente, seu mérito não pode ser analisado por este Colegiado. Essa análise foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses de violações às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Deve-se observar que as supostas ofensas aos princípios constitucionais levam a discussão para além das possibilidades de juízo desta autoridade. No âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe, tão somente, verificar se o ato praticado pelo agente do fisco está, ou não, conforme à lei, sem emitir juízo de constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato. Ademais, o próprio Regimento Interno do CARF, em seu art. 62, dispõe que “*Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*” O caso concreto não se enquadra nas exceções elencada no parágrafo único de tal dispositivo regimental, portanto, as normas atacadas são de aplicação cogente aos membros do CARF.

Por fim, sobre a matéria este Conselho já pacificou seu entendimento por meio da Súmula nº 2, cujo teor é o seguinte:

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

Portanto, não se conhece do recurso em relação aos argumentos de confisco e de inconstitucionalidade de lei.

A decisão recorrida, assim justifica a exasperação da penalidade:

A Fiscalizada já tinha sido autuada em anos anteriores (acompanhado em outros processos) e pela mesma razão, conforme já anotado no Relatório da Fiscalização.

Se naqueles anos (2007, 2008 e 2009) a Fiscalização aplicou multa de ofício de **75%** nos lançamentos acompanhados nos processos já citados no Relatório, que cuidavam da mesma infração então verificada nos fatos geradores em 2007, 2008 e 2009, e, agora, foi aplicada (no ano de 2010, objeto do presente lançamento) a multa de ofício **qualificada**, de 150%, não vejo qualquer impedimento para que tal pudesse ser feito.

Conforme apontado no ilustrativo quadro montado no **Termo de Verificação Fiscal**, parcialmente reproduzido no Relatório deste Voto, veja que a Fiscalizada já tinha liquidado as *obrigações* com seus debenturistas (acionistas) lá em 1999, ou seja, já tinha pago mais de R\$ 21.000.000,00 dos recursos originais captados.

Mesmo assim, continuou despejando recursos (contabilmente reduzindo o lucro tributável) a seus sócios (únicos debenturistas) por mais de dez anos, chegando a cifras espantosas, tendo sido totalizado uma importância a eles distribuído, até o ano calendário de **2010**, de **R\$ 164.738.419,78!**

E tudo isto reduzindo (indevidamente) o resultado tributável, algo que não se pode pactuar, sob pena de as pessoas jurídicas, por meio deste artifício **doloso**, não pagarem mais IRPJ e CSLL.

A empresa, utilizando-se das normas legais que regem certas matérias, como o presente caso, deturpa e distorce todo o regramento jurídico posto, com apenas uma finalidade: a redução ou eliminação total dos tributos devidos.

É como afirmou a autoridade autuante, acertadamente

A caracterização da fraude se configura no desvirtuamento da finalidade do instituto da emissão de debêntures, que deve ser usado para a captação de recursos, e não, como no presente caso, para descapitalizar a empresa, promovendo um enriquecimento indevido dos sócios em detrimento do erário público.

Discordo de tal entendimento.

Em primeiro lugar porque a presente exigência trata de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2010, sendo que os lançamentos realizados anteriormente (processos 16561.720156/2012-37 e 16643.720002/2013-16) foram formalizados posteriormente, respectivamente nos anos-calendário de 2012 e 2013.

E ainda que a data da ocorrência do fato gerador que ensejou o lançamento já houvessem sido lavrados autos de infração relativos a períodos anteriores, sobre o mesmo tema, entendo que o cenário não se alteraria, a menos que já houvesse decisão administrativa definitiva e irreformável em relação às exigências anteriores, nos moldes tratados no art. 560 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI, que determina que caracteriza “reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo [...] dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior.” (Lei nº 4.502, de 1964, art. 70).

Dito isso, é importante ressaltar que, diante dos mesmos fatos, a Fiscalização não qualificou a penalidade nas autuações anteriores.

Antes de adentrar na análise do caso concreto, entendo ser necessário separar o que sejam atos elisivos em contraposição aos atos evasivos.

O planejamento tributário se caracteriza, na maior parte das situações, pelo seu caráter preventivo. Isto significa que as diversas alternativas existentes são analisadas e avaliadas antes da ocorrência do fato gerador do tributo.

Desse modo, o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis.

Alguns autores utilizam expressões para definir o tipo de ato praticado pelo contribuinte. Temos, basicamente: elisão, evasão e elusão.

A denominada **elisão** equivaleria a um planejamento tributário consistente. Trata-se de obtenção de economia de imposto obtida por interpretação razoável da lei tributária.

Para alguns autores ainda existe o denominado **planejamento tributário abusivo**. Nesse caso, no entender de Ricardo Lobo Torres a economia tributária seria praticada a partir de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito²¹. Para Marco Aurélio Greco, teríamos, aqui, a denominada fraude à lei (imperativa), não caracterizando fraude, mas, por afronta ao princípio da capacidade contributiva, daria azo ao pagamento do tributo correspondente. **A não caracterização de fraude implicaria, por conseguinte, a ausência de repercussão penal.**²²

Roberto Lobo Torres, apontando teses do direito internacional, assinala dois testes para detectar a elisão abusiva:

- propósito negocial (*business purpose test*): não devem surtir efeitos contra o Fisco os negócios jurídicos que tenham por finalidade única a obtenção de economia de tributos;
- proporcionalidade: considera-se abuso de forma a escolha de forma jurídica inadequada que resulte numa vantagem não prevista em lei sem que o contribuinte comprove o fundamento não tributário da escolha, de acordo com o quadro geral das circunstâncias²³.

Para esse doutrinador, o planejamento tributário abusivo “*se restringe ao abuso da possibilidade expressa da letra da lei e dos conceitos jurídicos indeterminados; inicia-se com a manipulação de formas jurídicas lícitas para culminar na ilicitude atípica insita ao abuso de direito (art. 187 do Código Civil).*”²⁴

Helena Tôres²⁵ denomina como elusão tributária os casos de elisão ilícita. A elisão poderia ser definida como as opções legítimas que o ordenamento apresenta ao contribuinte, já a elisão com abuso de direito, ou elusão, se restringiria aos casos em que o contribuinte, utilizando-se de liberdades negociais, utiliza negócio jurídico legítimo e válido, mas com causa alheia àquela natural do negócio, com o intuito único de economia tributária.

²¹ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

²² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

²³ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

²⁴ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9.

²⁵ TÔRES, Helena Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, pp. 189 e 190.

Já a chamada **evasão** se dá após a ocorrência do fato gerador, consistindo em sua ocultação “com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.[...] Compreende a sonegação, a simulação, o conluio e a fraude contra a lei, que consistem na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É, também, crime definido pela lei penal. Não se confundem a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva, e a fraude contra legem, que é evasão ilícita”.²⁶

Marco Aurélio Greco esclarece quais as reações do ordenamento jurídico diante da simulação, abuso de direito e fraude à lei:

Na simulação – seja vista da perspectiva da vontade ou do motivo/causa – sempre há um negócio real e um aparente (ou apenas aparente no caso de pura mentira). A reação do ordenamento é considerar ocorrido o negócio real e ignorar o negócio aparente. Aplica-se a lei pertinente ao negócio real (ou ao nenhum negócio).

No abuso de direito, como o problema é o excesso no seu exercício, neutraliza-se o excesso e nega-se a tutela jurídica apenas a essa parte. Portanto, é um caso de ineficácia parcial do que foi feito.

Na fraude à lei, busca-se contornar determinada norma imperativa, mediante a utilização de outra norma (ou ausência de previsão expressa). Neste caso, o ordenamento reage aplicando a norma contornada. Se o contribuinte, por hipótese, quis gerar um ágio para evitar a reavaliação tributada, aplica-se a norma da reavaliação. Fez-se uma cisão seletiva para contornar o ganho de capital na alienação de participação societária, aplica-se a norma do ganho de capital.

Note-se a diferença: no abuso de direito há uma norma, um direito e um excesso no seu exercício; na simulação há duas causas ou duas vontades para uma única norma; na fraude à lei, são duas normas para um único ato. Para figuras diferentes, reações diferentes do ordenamento jurídico diante da sua ocorrência.”²⁷

Em resumo: A elisão precede a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A sonegação e a fraude (= evasão) dão-se após a ocorrência daquele fato.²⁸

Podemos assim resumir as questões:

²⁶ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 9-10.

²⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 285-286.

²⁸ LOBO TORRES, Ricardo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

Figura	Nomenclatura	Momento	Crime	Multa	Observações
Elisão	Planejamento Tributário	Antes do Fato Gerador	Não	-	-
	Planejamento Tributário Abusivo ou Elusão	Antes do Fato Gerador	Não	"Comum" (75%)	Abuso de Direito, Fraude à Lei
Evasão	Sonegação, Fraude (=Dolo)	Após o Fato Gerador	Sim	Qualificada (150%)	Sonegação, Fraude ou Conluio

No caso concreto, não tenho dúvidas de que a conduta praticada pela autuada enquadra-se no conceito de elisão abusiva, uma vez que as provas coligidas indicam que todos os atos foram praticados antes da ocorrência do fato gerador, devidamente contabilizados em calçados em documentos formalmente corretos, e, nesse cenário, quer se enquadre tal conduta como abuso de direito (o que implica a requalificação dos fatos), ou como fraude à lei (aplicando-se a lei imperativa para cálculo da exação), não há que se falar em fraude contra lei de que trata o art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Também não há que se falar em sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502/64), uma vez que todos os atos foram devidamente declarados à Receita Federal, excluindo-se a possibilidade de ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

A questão atinente à artificialidade da operação limita-se aos contornos das patologias de abuso de direito ou de fraude à lei, o que, conforme já observado, não implicam afronta direta à lei, mas sim utilização de dispositivo legal com excesso no seu gozo (abuso de direito) ou contorno de determinada norma imperativa mediante a utilização de outra norma, denominada norma de contorno (fraude à lei).

Tanto o abuso de direito quanto a fraude à lei são institutos previstos na lei civil, com características próprias, mas não foram eleitos pelo legislador tributário como razão para qualificação da penalidade.

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 nº 14²⁹, 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.

Logo, ausentes elementos que permitam enquadrar a conduta da autuada nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64), voto por reduzir a penalidade para 75%.

²⁹ Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

3.3 DA RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA AOS SÓCIOS COM PODERES DE GERÊNCIA

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, as pessoas de Antonio Rahme Amaro, Eduardo Rahame Amaro e Edma Huepe de Amaro foram arroladas como responsáveis solidários, tendo inclusive consideradas no Auto de Infração, como Demais Sujeitos Passivos:

7 – Da Responsabilidade Tributária Solidária dos Sócios

Antônio Rahme Amaro e Eduardo Rahme Amaro, sempre foram acionistas e diretores da empresa fiscalizada, desde sua constituição em 1963. Por outro lado, Edma Huepe de Amaro ingressou na diretoria da empresa em 1994. No ano em que se iniciou o planejamento tributário objeto da presente ação fiscal, por meio de emissão de debêntures (1998) até a data em que foi encerrada a presente ação fiscal, os três nomes citados compuseram a Diretoria e assinaram os atos que visaram a redução da incidência tributária.

Nos termos do artigo 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), é sujeito passivo da obrigação tributária:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” (grifo do original)

Na condição de únicos acionistas e diretores, Eduardo Rahme Amaro, Antônio Rahme Amaro e Edma Huespe de Amaro eram diretamente interessados nos resultados da empresa, pois, além de administrá-la, possuíam juntos 100% de seu capital, não restando meios de negar que visaram não somente o lucro propriamente dito, que é o objetivo de qualquer empresário, mas principalmente, visaram ter um aumento deste lucro lançando mão de uma economia tributária resultante de um planejamento abusivo por eles engendrado e posto em prática.

No que tange à responsabilidade solidária, o artigo 135 do CTN ainda dispõe que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (grifo do original)

Além de se beneficiarem diretamente da economia tributária conseguida, há que se ressaltar que os três acionistas deliberaram em assembléia a emissão de debêntures (e suas alterações) com fins de reduzir o resultado tributável da empresa, que na realidade, tratavam-se de lucros distribuídos disfarçadamente, conforme já exaustivamente demonstrado. Tal fato fica comprovado através das Atas de Assembléias (que contém assinatura dos três acionistas), bem como dos recibos de pagamento juntados ao presente processo, que comprovam as retiradas de numerários procedidas pelos mesmos.

*Sendo assim e de acordo com a previsão legal contida no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (CTN), constata-se a **SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE PESSOAL** dos acionistas com poderes de administração **Eduardo Rahme Amaro, Antônio Rahme Amaro e Edma Huespe de Amaro**, pelos débitos fiscais constituídos em nome da empresa **HOSPITAL E MATERNIDADE SANTA JOANA S/A**, relativos ao período fiscalizado de 01/01/2010 a 31/12/2010.*

Passo à análise do tema.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.³⁰

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.³¹

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-

³⁰ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

³¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

*se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.*³²

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.³³

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.³⁴

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

*É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.*³⁵

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária³⁶, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.³⁷

³² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

³³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

³⁶ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

³⁷ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinícius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos representantes legais de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Doravante, de modo genérico, o tema será tratado como responsabilidade dos representantes legais de empresas.

Elementos da Responsabilidade Tributária do Representante Legal de Empresas

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;

- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.³⁸

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.³⁹

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

³⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

³⁹ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimpr. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.⁴⁰

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.⁴¹

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

*é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.*⁴²

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por um representante legal de empresa e que denote excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

Passo à análise do caso concreto.

A autoridade fiscal, ao cominar a penalidade qualificada de 150%, entendeu restar caracterizado o conjunto fático-jurídico a ensejar a responsabilidade tributária dos sócios, todos com poder de gerência.

Entendo não lhe assistir razão.

Isso porque, ao restar descaracterizada a operação dita como fraudulenta, incide o entendimento já consolidado no âmbito do Superior Tribunal de justiça que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente

Mais recentemente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

⁴¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

⁴² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Saliento que o simples inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que tratar o art. 135 do CTN, conforme venho me pronunciando em diversos julgados.

Com efeito, não comungo do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo às infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

Ocorre que, no presente caso, estamos diante de um simples inadimplemento de tributo, tanto que votei pela desqualificação da penalidade, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Esclareço que tal implicação não possui correspondência biunívoca, ou seja, não se pode fazer o raciocínio inverso a ponto de se concluir que, na ausência de tal penalidade qualificada, não incidiria a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN.

Isso porque há hipóteses em que sequer é necessário o lançamento de ofício do crédito tributário para que o responsável legal da pessoa jurídica responda pelo crédito tributário, como, por exemplo, nos casos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) e na apropriação indébita de que trata como crime contra a ordem tributária pela art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 (falta de recolhimento de imposto de renda retido na fonte e de IPI destacado na nota fiscal, por exemplo). Em tais hipóteses, basta o contribuinte declarar o débito e não recolhê-lo para que o administrador da pessoa jurídica, ao lado da própria empresa, passe a responder pelo débito correspondente, sem que haja necessidade sequer da realização do lançamento de ofício, e, muito menos, de penalidade qualificada.

Nesse mesmo sentido, este colegiado vem decidindo que nos lançamentos em que reste configurado que a pessoa jurídica autuada encontra-se em nome de interpostas pessoas, mas o fato gerador correspondente não tem qualquer correlação com tal interposição (por exemplo, depósitos bancários, sem comprovação de origem, nas próprias contas da pessoa jurídica autuada – art. 42 da Lei nº 9.430/96), não há incidência de multa qualificada, mas os reais proprietários de tal pessoa jurídica devem responder pelo crédito tributário correspondente, quer por força do art. 124, I, do CTN, quer pelo disposto no art. 135, III, do CTN quando demonstrados que administravam tal pessoa jurídica.⁴³

⁴³ A esse respeito, veja-se o Acórdão 1402-002.120, por mim relatado e julgado por esta turma na sessão de 01 de março de 2016, cujo o seguinte excerto do voto condutor do acórdão é elucidativo:

“[...]A meu ver, os elementos apontados pela autoridade fiscal não permitem concluir ter o contribuinte tenha agido com dolo, de modo a caracterizar a fraude a que alude o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964.

Em primeiro lugar porque a autuação baseia-se única e exclusivamente em presunção legal de omissão de receitas, sendo que as contas bancárias em que se apoia o lançamento estavam em nome da própria empresa. No mais, o fato de a fiscalização acusar o contribuinte de possuir interpostas pessoas, embora possa surtir efeitos no que atine à responsabilidade tributária de terceiros, em nada altera as características da ocorrência do fato gerador, este sim, elemento a ser levado em consideração para fins de dosimetria da penalidade a ser cominada.

A respeito do art. 124, I, do CTN, destaco o entendimento comumente adotado pelo i. Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

[...] Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador. Daí a fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.⁴⁴

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No caso de grupos econômicos definidos pela participação societária, como no presente caso, tal circunstância, por si só, não define juridicamente o interesse comum. O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.⁴⁵

Sob esse prisma, a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame da coobrigada com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela autuada.

Veja-se que o fato de a empresa estar em nome de terceiros em nada dificultou a seleção da pessoa jurídica para procedimento fiscal, ou seja, não impediu, dificultou ou retardou tanto o conhecimento da ocorrência do fato gerador por parte da autoridade fiscal (sonegação) quanto a própria ocorrência do fato gerador (fraude), uma vez que as contas bancárias a partir das quais se apurou a omissão de receita estavam em nome da própria RECORRENTE.

Assim, concluo que a fraude detectada tem a ver com a cobrança do crédito tributário, e não com sua constituição.”

⁴⁴ BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

No presente caso não há qualquer outro elemento que possa justificar a imputação de responsabilidade aos sócios com poder de gerência, quer com base no art. 135, III, ou ainda no art. 124, I, ambos do CTN.

Assim sendo, voto por excluir a imputação de responsabilidade tributária aos coobrigados.

4 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso nas questões atinentes a confisco e a inconstitucionalidade de lei, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do imposto apurado o valor correspondente a 82,50% (R\$ 3.705.658,68) do IRRF incidente sobre a remuneração paga, reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e excluir os sócios pessoas físicas do polo passivo da obrigação jurídico-tributária.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator