



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

Processo n° 16682.721027/2011-17
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.129 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria IRPJ e outros.
Recorrentes Vale S/A
Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

OMISSÃO DE RECEITAS. AUMENTO DE CAPITAL.

É frágil a conclusão da autoridade fiscal de que não foi comprovado o aumento de capital, pelo simples fato de o contribuinte não ter apresentado o contrato de câmbio, quando os demais elementos de provas convergem em favor da tese da recorrente.

GLOSA DE DESPESA. FATURAS INIDÔNEA.

A fatura (invoice) ou nota fiscal inidônea não têm o condão de provar a legitimidade da despesa, salvo quando o contribuinte demonstra, por meio de outros documentos, que o serviço foi realmente prestado e que houve o efetivo pagamento.

MULTA ISOLADA

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

O legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada no lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamentos da CSLL, PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; b) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter apenas os lançamentos do IRPJ, da CSLL e da Multa isolada sobre as seguintes bases tributáveis: a) da glosa de despesa relativa ao contrato com Hatch Corporate Finance, o valor total no montante de R\$ 289.807,55, referentes as seguintes notas fiscais: a.1) Invoice 0005, de 11/05/07, no valor de R\$ 132.946,66 (fls. 646/647); a.2) Invoice 0007, de 06/06/07, no valor de R\$ 39.083,00 (fls. 648/649); a.3) Invoices 0009 e 0010, de 29/09/07, no valor de R\$ 81.077,89 (fls. 650/654); a.2) Invoice 0008, de 25/10/07, no valor de R\$ 60.314,58 (fls. 655/656); b) da glosa de despesa relativa ao contrato com a Dauster Consultoria Ltda, apenas o montante de R\$ 17.640,00, referentes as seguintes notas fiscais: b.1) Nota Fiscal nº 158, de 01/11/07, no valor de R\$ 8.760,00 (fls. 680); b.2) Nota Fiscal nº 160, de 09/12/07, no valor de R\$ 8.880,00 (fls. 681). Vencido o conselheiro Frizzo, que dava provimento em maior extensão para afastar totalmente a multa isolada

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo de Andrade, Márcio Frizzo, Luiz Tadeu Matosinho, Guilherme Pollastri e Alberto Pinto.

Relatório

Versa o presente processo sobre recursos de ofício e voluntário em face do Acórdão nº 12-48.445 da 5ª Turma da DRJ/RJO1, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - GLOSA DE DESPESAS - Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário de matéria não contestada, e já paga pela autuada.

GLOSA DE DESPESAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE À ATIVIDADE DA EMPRESA - deve ser mantida a glosa das despesas se não comprovado que as mesmas eram necessárias à atividade da empresa ou da manutenção da fonte produtora, como condição de serem aceitas como despesas dedutíveis.

GLOSA DE DESPESAS - COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE À ATIVIDADE DA EMPRESA - comprovada a necessidade da despesa, já que

o serviço contratado é pertinente ao objeto social da autuada, consideramse

Documento assinado digitalmente em 20/06/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 12/0

7/2013 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 20/06/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 24/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

atendidos os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, sendo, portanto, dedutíveis.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - AUMENTO DE CAPITAL - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTREGA DOS RECURSOS - Os suprimentos de numerários atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis da efetividade da entrega e origem dos recursos, não for devidamente comprovada, com documentação hábil e idônea, coincidentes em datas e valores, devem ser tributadas como receitas omitidas. No caso de remessas do estrangeiro pelas sócias situadas no exterior, a efetividade da entrega se comprova com o contrato de câmbio.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO - AUMENTO DE CAPITAL - COMPROVAÇÃO - A apresentação do contrato social registrando o aumento de capital, devidamente arquivado na Junta Comercial, bem como a comprovação da efetiva entrega dos recursos pelos sócios situados no exterior, por meio dos contratos de câmbio, afastam a presunção de omissão de receita prevista no artigo 282 do RIR/99.

DECORRÊNCIA - CSLL – PIS – COFINS – Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

MULTA ISOLADA - IRPJ E CSLL - Após o encerramento do anocalendarário, é cabível a cobrança da multa isolada sobre os valores devidos por estimativa de IRPJ e CSLL e não recolhidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Presidenta-Substituta da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO1 recorreu de ofício, pois a decisão recorrida excluiu das bases tributáveis os valores relativos às despesas com a Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda, no total de R\$ 352.200,00, e dos aumentos de capital, de R\$ 43.104.795,70. Vale a transcrição dos seguintes excertos, nos quais o relator da decisão recorrida se pronuncia sobre tais exclusões:

III) DA INFRAÇÃO GLOSA DAS DESPESAS OPERACIONAIS – Valor de R\$ 1.613.447,33

Com relação a esta infração, como já explanado anteriormente, a lide se limita as seguintes glosas, todas relativas à Conta 4.1.1.1.14.03 – Consultoria:

- v. Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda – R\$ 352.200,00
- vi. Hatch Corporate Finance – R\$ 289.807,55
- vii. Dauster Consultoria Ltda – R\$ 117.625,00
- viii. Proudfoot Consulting Serviços de Consultoria Ltda – R\$ 853.815,38

- 1) Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda – R\$ 352.200,00

Durante a ação fiscal, a autuada apresentou 12 (doze) Notas Fiscais, fls. 632/644, emitidas mensalmente, cada uma no valor de R\$ 29.350,00, totalizando R\$ 352.200,00. Como a descrição das Notas Fiscais apenas mencionava “consultoria e assessoria”, concluiu-se que não eram documentos hábeis para justificar a dedutibilidade destas despesas.

Já em sua impugnação, a autuada alega que o contrato com Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda era destinado à “coleta e análise de informações, avaliação de políticas públicas e formulação de estratégias de relações governamentais e institucionais”, com vistas a acompanhar projetos de lei, petições e requisições de órgãos públicos, indispensáveis para o exercício da mineração em faixa de fronteira.

Juntamente com a impugnação, traz cartaproposta, firmada com a empresa Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda, assinada em 27 de outubro de 2003, fls. 990/993, cujo objeto trata de “acompanhamento da discussão, no âmbito dos Poderes Públicos, sobre a recepção do artigo 3º da Lei nº 6.634/79, que dispõe sobre as condições que as empresas devem satisfazer para exercer a mineração em faixa de fronteira, após o advento da EC 6/95 que alterou o conceito de empresa brasileira”.

No itens 3 e 4 deste contrato estão estabelecidas as competências da contratada, assim como os produtos e serviços oferecidos. De acordo com o item 8, a contratada adota como Política Comercial uma forma de remuneração (retainer fee) em bases fixas mensais, com prazo indeterminado de duração, com carência para rescisão de 30 dias.

Consta, ainda, no item 11, que a remuneração será mensal, no valor de R\$ 25.000,00.

Às fls. 994, está acostada correspondência enviada pela contratada que comprova que o contrato ainda estava vigente, com o reajuste do pagamento mensal para R\$ 29.350,00 a partir de dezembro/2006, o que justifica o valor das Notas Fiscais apresentadas durante a ação fiscal. Consta ainda documento de fls. 995, onde há novo acerto da remuneração mensal a partir de 1º maio de 2009, fazendo referência ao acordo firmado em 27 de outubro de 2003, ratificando, portanto, que o contrato estava vigente e justificava as despesas, objeto de glosa, durante o ano-calendário de 2007.

Pelo exposto, concluo que restou comprovada a despesa no que tange a sua necessidade, já que o serviço contratado é pertinente ao objeto social da autuada, atendendo aos requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, sendo, portanto, dedutíveis no valor de R\$ 352.200,00.

IV) DA INFRAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA – AUMENTO DE CAPITAL NÃO COMPROVADO

Durante a ação fiscal, foi constatado que as alterações contratuais apresentadas e registradas na JUCERJA não contemplavam o aumento de capital registrado na DIPJ/2008 e no balanço patrimonial, de R\$ 99.088.048,30 para R\$ 156.233.994,00, representando, portanto, acréscimo de R\$ 57.145.945,70 no ano-calendário de 2007.

O artigo 282 do RIR/99, que tem como base legal o artigo 1º, §3º do DecretoLei nº 1.598/77, trata de presunção legal de omissão de receitas quando constatada a falta de comprovação da origem e da efetiva entrega de recursos ao caixa da empresa.

Da análise da documentação que consta nos autos, verifico que a 79ª Alteração Contratual acostada aos autos pelo auditor fiscal, fls. 459/460, não é a mesma daquela apresentada pela atuada, fls. 892/904. A primeira foi assinada em 28 de março de 2006, e não há qualquer deliberação quanto ao aumento de capital. Já a alteração contratual apresentada na impugnação, foi assinada em 30 de maio de 2009, onde consta a ratificação dos aumentos de capital ocorridos nos anos-calendário de 2005 a 2009. Resta saber, portanto, qual é a alteração contratual a válida e devidamente registrada na JUCERJA.

Em pesquisas aos sistemas, verifiquei que está devidamente registrada na Junta Comercial a 79ª Alteração Contratual apresentada pela atuada, conforme documento que acostei aos autos às fls. 1199/1211. Destaco que consta o carimbo de recebimento da JUCERJA, assim como o deferimento em 03/07/2009, que ocorreu antes do início da ação fiscal, que se deu em 17/12/2009 (Termo de Início da Ação Fiscal, fls. 39/40).

Constater, ainda, que considerando o disposto na Lei nº 6.634, de 02 de maio de 1979, tem razão à atuada quando alega que o aumento de capital necessita da aprovação do Conselho de Defesa Nacional, justificando o registro da alteração contratual somente em julho de 2009, conforme os dispositivos abaixo:

Logo, restou comprovado que houve, de fato, a operação de aumento de capital devidamente registrado na Junta Comercial. No entanto, cumpre verificar quanto ao efetivo ingresso dos recursos, que se dá com a apresentação dos contratos de câmbio, comprovando a internalização dos valores aportados pelos sócios estrangeiros.

Em sua defesa, a própria atuada apresenta planilha discriminando os contratos de câmbio apresentados, que comprovariam a efetiva entrega no total de R\$ 35.384.342,00. Ratifica o pedido de diligência para a obtenção dos demais contratos de câmbio frente às instituições financeiras. Esta diligência já foi devidamente afastada anteriormente.

Da análise dos documentos apresentados, verifico que assiste razão à atuada, restando comprovado o efetivo ingresso dos seguintes aumentos de capital, totalizando R\$ 43.104.795,70:..."

A recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 11/09/2012 (Termo de Ciência por Decurso de Prazo AR a fls. 1288) e interpôs recurso voluntário (doc. a fls. 1292 e segs) em 11/10/2012 (recibo a fls. 1290), no qual alega as seguintes razões de defesa:

a) Vale S/A é sucessora, por incorporação, da Mineração Vale Corumbá S/A, a qual tinha por objeto a pesquisa, exploração e aproveitamento de minas e jazidas, além do descrito em seus respectivos Estatutos Sociais;

b) que entre os anos calendários de 2005 e 2009, a empresa incorporada promoveu sucessivos atos de aumento de capital da sociedade, substancialmente por parte da sociedade estrangeira majoritária – Rio Tinto Brazilian Holdings, até este atingir o total de R\$ 327.603.679,00, quando se sucedeu a incorporação da Mineração Vale Corumbá S/A pela recorrente, em janeiro de 2010;

c) que o auto de infração foi lavrado para exigir as seguintes supostas irregularidades: i) **glosa de despesas não comprovadas**; e ii) **omissão de receitas caracterizadas pela não comprovação da origem**, pela não apresentação dos contratos de câmbio, relativos às operações de venda de moeda estrangeira, referentes às remessas de numerário para subscrição de capital, por parte da sociedade estrangeira, Rio Tinto Brazilian Holdings;

d) quanto ao IRPJ e CSLL foram aplicadas multas isoladas;

e) que realizado o pagamento de parcela incontroversa da autuação e apresentada impugnação com relação aos demais pontos, foi proferida a decisão ora recorrida, a qual, pela maioria de votos, entendeu por (i) considerar definitivamente constituído o IRPJ no valor de R\$ 466.603,03, e a CSLL no valor de R\$ 167.977,09 que fora devidamente quitados pela Recorrente e (ii) dar parcial provimento à defesa para que, a partir do reconhecimento da documentação carreada aos autos, fosse reconhecida a legitimidade de parte das despesas glosadas, bem como dos lançamentos, a princípio, tratados como receitas omitidas, reduzindo substancialmente a autuação.

f) que, no que toca à aplicação das multas isoladas, entendeu a decisão por manter a autuação nos exatos termos em que lavrada;

g) que, no que toca a infração capitulada como “omissão de receitas” por “aumento de capital não comprovado”, sustenta:

g.1) que teria resultado a cobrança de valores a título da contribuição ao PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e consectários, além do montante que representa na multa isolada também lançada, considerando-se R\$ 57.145.945,70 (cinquenta e sete milhões, cento e quarenta e cinco mil, novecentos e quarenta e cinco reais e setenta reais) como valor tributável para tais créditos;

g.2) que ditas receitas, supostamente “omitidas”, tal como já adiantado, decorreram de sucessivos atos de aumento e subscrição de capital da empresa Mineração Vale Corumbá Ltda. (denominada Rio Tinto Brasil Ltda.) realizados entre os anos de 2005 e 2009 substancialmente por intermédio do aporte de capital promovido pela sua sócia majoritária, a saber, a Sociedade estrangeira Rio Tinto Brazilian Holdings;

g.3) que, segundo o que apurado pela Fiscalização, tais operações societárias não foram devidamente comprovadas, seja porque (i) as alterações societárias da empresa Mineração Vale Corumbá Ltda. registradas na JUCERJA não contemplavam tais operações, (ii) seja porque não teria sido apresentado “nenhum contrato de câmbio, relativo às remessas efetuadas, não restou comprovado, desta forma, a origem do aporte, ou seja, a internação legal do numerário, no País ”;

g.4) que em sua Impugnação a ora Recorrente trouxe aos autos a cópia da 79ª Alteração do Contrato Social da RIO TINTO BRASIL LTDA., apresentada na JUCERJA em 07/2009 (doc. 03 da Impugnação), a qual consolidou todos os aumentos de capital sucessivamente realizados, inclusive aqueles no decorrer do exercício de 2008 (ano calendário de 2007) registrados em sua escrita contábil, a crédito na conta do capital social, concretizando no aumento do patrimônio líquido de forma escalonada para cada um dos meses do ano de 2007 (balancetes), o que resultou exatamente nos R\$ 57.145.945,70 apontados pela Fiscalização, consoante se extrai do item 3 do instrumento e da ratificação do Contrato Social, que se seguiu, à Cláusula quinta;

g.5) que, no que toca à alegada ausência de comprovação da origem dos recursos pela ausência de apresentação dos contratos de câmbio firmados pela sócia responsável pelos aportes - Rio Tinto Brazilian Holdings, a Recorrente demonstrou nos autos, inicialmente, que todos os respectivos contratos encontravam-se registrados perante o SISBACEN2;

g.6) que, valendo-se do disposto no artigo 282 do RIR/99, bem como o artigo 1º, §3º do Decreto-lei nº 1.598/77 que trata da presunção de omissão de receita, partiu o Relator da decisão recorrida do entendimento de que tal presunção seria afastada apenas a partir da demonstração de dois elementos básicos, a saber, (a) a efetiva transferência para a pessoa jurídica dos recursos lançados em sua escrita, *in casu*, os sucessivos atos de aumento de subscrição de capital - e, ainda, (b) a origem dos valores transferidos;

g.7) que, partindo destas premissas, com relação à comprovação do efetivo aumento e subscrição de capital da empresa Mineração Vale Corumbá, reconheceu a decisão que *“Em pesquisas aos sistemas, verifiquei que está devidamente registrada na Junta Comercial a 79ª Alteração Contratual apresentada pela autuada, conforme documento que acostei aos autos às fls. 1199/1211. Destaca que consta o carimbo da JUCERJA, assim como o deferimento em 03/07/2009, que ocorreu antes do início de ação fiscal, que se deu em 12/12/2009 (Termo da Ação Fiscal, fls. 39/40)”*;

g.8) que atestou ainda o i. Relator que o lapso entre a lavratura da Alteração Contratual e o seu registro decorreu da necessidade de prévia autorização do Conselho de Defesa Nacional, afirmando que, *“(..) considerando o disposto na Lei nº 6.634, de 02 de maio de 1979, tem razão a autuada quando alega que o aumento de capital necessita de aprovação do Conselho de Defesa Nacional, justificando o registro da alteração contratual somente em julho de 2009 (...)”*;

g.9) que, neste ponto é possível inferir, desde já, que a presunção de absoluta falta de origem dos recursos internados é inverídica e ilegítima, pois derivou de operação formalizado, a tempo e modo;

g.10) que, igualmente, no que tange à comprovação da origem dos recursos também foi acolhida e considerada hábil a maior parte dos documentos acostados aos autos e comprovado o efetivo ingresso dos seguintes aumentos de capital, totalizando R\$ 43.104.795,70.

g.11) que, não obstante todo o acervo documental juntado a este feito e o esforço da recorrente para comprovar a origem dos recursos e sua efetiva internação, para fins de aumento de capital, a r. decisão recorrida manteve parcialmente a omissão de receitas ao argumento de que, para alguns aumentos de capital, não teria sido apresentados os contratos de

câmbio respectivos, sendo que, neste ponto, porém, o r. acórdão não pode prevalecer o *decisum*;

g.12) que o simples fato da ausência da apresentação dos contratos de câmbio (o que não foi possível, insista-se, somente em razão do grande lapso de tempo transcorrido), não representa circunstância apta à configuração de “omissão de receitas” por si só, especialmente pelo fato de que os registros dos contratos de câmbio perante o sistema de informações mantido pelo Banco Central do Brasil – SISBACEN foram devidamente informados na impugnação, assim como o respectivo Registro Declaratório Eletrônico de capitais estrangeiros no país – RDE, logo, fica evidente que, ante a formalização das operações de câmbio perante o BACEN, o que, como é notório, depende tanto da prévia identificação das partes envolvidas (Cadastro de Pessoas Físicas e Jurídicas - Capitais Internacionais, sigla CADEMP) quanto da elaboração do instrumento próprio (o Contrato de Câmbio), bastaria à Receita Federal do Brasil, de ofício, como determina expressamente o artigo 37 da Lei 9.784, solicitá-los à referida Autarquia;

g.13) que não é lícito à Delegacia de Julgamento deixar de acolher a alegada comprovação de origem e materialidade do aumento de capital sem que tenha adotado a providência assinalada no precitado artigo 37;

g.14) que o simples fato de terem sido emitidos os RDEs, nos módulos próprios, e não terem sido infirmadas pelo Banco Central – BACEN corroboram sua veracidade, quanto a origem, destino, valores, dentre outros, já que em operações que envolvem a remessa de numerário do exterior para ingresso no território brasileiro, esses dados utilizados para confecção de um dado RDE sujeitam-se conferência por este órgão;

g.15) que, de modo que os elementos que sustentam a omissão de receita detectada não são aptos para tanto, diante da comprovação dos depósitos bancários efetuados em contas de titularidade da empresa incorporada pela recorrente, devidamente contabilizados, e dos demais elementos, acima citados, que evidenciam a origem de tais recursos (especialmente diante da circunstância de que a RFB não se desincumbiu de ônus que lhe competia);

g.16) que, ademais, a própria decisão recorrida reconheceu que outros indícios presentes nos autos poderiam ser utilizados para se comprovar a origem dos recursos, não somente os contratos de câmbio;

g.17) que não há como prosperar a decisão que mantém parcialmente a autuação com base, apenas, na falta de cópia de alguns Contratos de Câmbio, à vista dos demais elementos carreados aos autos, ou seja, além do fato de que os mencionados contratos de câmbio foram registrados perante o SISBACEN, a capacidade econômica da sócia majoritária da Mineração Vale Corumbá LTDA induz à conclusão de que a operação é - material e formalmente – existente;

g.18) que, para espancar qualquer dúvida quanto ao tema, a ora Recorrente traz ao conhecimento dessa Corte, cum fulcro no artigo 38 da Lei n.º 9.784, declaração emitida pelo BANCO BRADESCO S/A, responsável pela emissão dos Contratos de Câmbio envolvidos no aumento de capital, atestando a sua emissão e a veracidade das informações registradas no SISBACEN;

g.19) que a instituição financeira afirma, ainda, que há registros também em seu sistema demonstrando a existência dos contratos de câmbio em tela, destinados à viabilizar

a entrada das quantias utilizadas para subscrição do capital social da empresa Rio Tinto Brasil LTDA;

g.20) que, a despeito da ausência dos Contratos, em si, sobredita declaração representa documento hábil a suprir a falta daqueles, sobretudo ante todos os demais elementos de prova carreados aos autos;

g.21) que importante observar que as quantias objeto dos contratos acima mencionados equivalem a R\$ 14.041.150,00, montante este que, acrescido aos R\$ 43.104.795,70 já reconhecidos como comprovados pela decisão recorrida, totalizam R\$ 57.145.945,70, que constitui o volume de recursos informados como aumento capital, na escrita da Recorrente;

h) que, no que tange à desconsideração de despesas operacionais, sustenta que:

h.1) que, neste ponto da discussão, a controvérsia cingiu-se à verificação, também com base nos elementos probatórios produzidos, da possibilidade de classificação das despesas com determinados serviços contratados pela empresa incorporada pela Recorrente e que deixaram de ser classificadas pela fiscalização como operacionais por, segundo o apurado, não se relacionarem à manutenção de seu objeto social;

h.2) que, todavia, o entendimento de que os documentos apresentados para demonstrar o contrário não resiste a uma análise mais acurada da natureza das despesas que originaram a discussão em questão, as quais estão devidamente atreladas à operação e realização do objeto social da incorporada da Recorrente, sendo devido, pois, a sua dedução com amparo da legislação

h.3) que este é o caso do valor de R\$ 81.800,00 (oitenta e um mil e oitocentos reais) pago a “HB Advirsers”, contabilizado em 21.03.2007, e da soma de R\$ 289.807,55 (duzentos e oitenta e nove mil, oitocentos e sete reais e cinquenta e cinco centavos), de invoices lançadas entre 05 e 10.2007, emitidas em nome de “Hatch Corporate Finance” (nova denominação da “HB Advisers”), glosados pela Fiscalização a teor do explicitado no item II d, à fl. 10, e II e, à fl. 11, do Termo de Constatação Fiscal, respectivamente;

h.4) que, consoante demonstrado na defesa e analisado pela própria decisão recorrida, a empresa acima foi contratada para que atuasse na prospecção mercadológica tendente a alcançar parceiros necessários para implantação do projeto de um polo minero-siderúrgico em Corumbá/MS;

h.5) que o contratado, conforme previsto, estava sendo remunerado para atuação em todas as fases prévias e indispensáveis à implantação da planta, tais como (i) procura e seleção de parceiros, (ii) análise inicial de viabilidade, (iii) fase de viabilidade econômica/financeira e definitivo e (iv) também na fase de engenharia e construção.

h.6) que a contratação se deu em razão do cumprimento do anexo ao Memorando de Entendimentos firmado entre a empresa incorporada e o Ministério de Minas e Energia trazido aos autos com a “a finalidade de confirmar a intenção dos particulares em trabalhar conjuntamente para criar, com a brevidade possível, as condições necessárias para incrementar a atividade mineral do Estado do Mato Grosso do Sul atrair investidores para o setor siderúrgica e implantar o Pólo Minerero Siderúrgico de Corumbá, objetivando também

reafirmar a intenção dos partícipes em estudar e apoiar medidas visando ao desenvolvimento sustentável da indústria de ferro gusa no Estado, particularmente os projetos relacionados à utilização de carvão vegetal no processo siderúrgica”;

h.7) que, nessa toada, comprometeu-se a RIO TINTO BRASIL LTDA., dentre outros, a realizar e apresentar “estudos técnicos e econômicos para determinar a viabilidade da operação do Pólo Minerador Siderúrgico ” (Cláusula Segunda do doc. 08), denominado “Projeto Blackhawk”, razão pela qual a contratação de sociedade especializada e com know-how para o cumprimento das obrigações firmadas com o Poder Público foi necessária, exatamente para esse escopo, compreendido no âmbito de incremento e desenvolvimento das operações da empresa;

h.8) que da simples leitura dos documentos acima, em especial do memorando de entendimentos firmado como o Ministério de Minas e Energia, espanta qualquer dúvida no que toca à sua essencialidade para o desempenho das atividades desenvolvidas pela empresa Mineração Vale Corumbá LTDA (Rio Tinto Brasil LTDA);

h.9) que os estudos de viabilidade contratados perante a empresa HB Advisers constituem premissa básica para início das atividades minerárias no Mato Grosso do Sul, sendo que, como é de conhecimento, o objeto da empresa incorporada destina-se exatamente à atividade de extração mineral;

h.10) que é incompreensível entender que referida despesa refoge do âmbito de “operacional”, mesmo porque o próprio decisum atestou claramente que: “PODE ser que o contrato apresentado com a HB Advisers e sucedida Hatch Corporate Finance, em que pese a falta de reconhecimento de firma e de sua tradução, se preste para comprovação de outras despesas”.

h.11) que, não obstante admitir que os documentos que lastrearam a operação relativa à contratação do projeto “Blackhawk” poderiam, a princípio, comprovar as despesas lançadas na escrita da empresa incorporada pela Recorrente, as glosas neste ponto foram mantidas ao argumento de que as faturas (invoices) geradas não faziam menção expressa ao citado projeto;

h.12) que, este fato, por si só, não informa natureza e dedutibilidade da despesa, até porque, a despeito da falta de menção ao Projeto Blackhawk, uma série de outros elementos evidenciam a vinculação do pagamento ao Contrato, como, por exemplo, o valor envolvido e o beneficiário do mesmo;

h.13) que a mesma conclusão pode ser extraída em relação às despesas derivadas do Contrato com a “Proudfoot Consulting”, pois, neste caso, conforme também admitido pela decisão recorrida, levando-se em conta a documentação anexada ao processo - “pode ser que o contrato apresentado com a Proudfoot Consulting Serviços de Consultoria LTDA, em que pese a falta de reconhecimento de firma e de sua tradução, se preste para comprovação de outras despesas”, decidindo pela manutenção da glosa, insista-se, com base em conjecturas, o que não pode prevalecer;

h.14) que, por fim, também não é de prosperar a glosa das despesas pertinentes aos contratos firmados com a empresa Dauster Consultoria LTDA;

h.15) que, neste ponto, o único argumento da r. decisão recorrida foi o de que a Recorrente não conseguiu demonstrar com base na documentação juntada aos autos, que o

contrato firmado com a empresa contratada permanecia vigente à época dos pagamentos que ensejaram as despesas glosadas pela fiscalização - ano calendário -2007;

h.16) que, não obstante a previsão inicial para encerramento do acordo - dois anos da sua assinatura, ou seja, em 2005 - posteriormente as partes decidiram prorrogar este prazo originário por mais dois anos além do marco inicial, ou seja, para o ano de 2007, sendo o que se infere do item 1 (um) do Adendo ao Contrato originário, cuja cópia da tradução juramentada e devidamente registrada na JUCERJA - CIC nº 021966117400, DOC. nº LT - 094.995 (001) ora se anexa - p. 22 (f. 129), cuja análise e apreciação se requer com fulcro no já mencionado artigo 38 da Lei n.º 9.784 e no princípio da verdade material;

h.17) que, uma vez afastada esta única razão para a desconsideração da despesa especificada, deve este E. CONSELHO reformar o r. aresto recorrido para reconhecer a legitimidade de sua dedução para apuração do IRPJ e da CSLL; e

i) que é incabível a cobrança da multa isolada após findo o ano calendário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso de ofício atende o disposto no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72 c/c a Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual dele conheço. No mérito, nego-lhe provimento, pois correto o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância ao reconhecer a veracidade e dedutibilidade da despesa com a Patri Relações Governamentais & Políticas Públicas Ltda, uma vez que a discriminação genérica dos serviços prestados nas 12 (doze) Notas Fiscais, fls. 632/644, foi suprida pela carta proposta (a fls. 990/993) e pela correspondência da contratada (a fls. 994), nas quais são confirmadas as condições, objeto e preço da prestação de serviços. Da mesma forma, correta a decisão recorrida ao concluir que está comprovado o efetivo ingresso dos aumentos de capital no valor de R\$ 43.104.795,70, pela 79ª Alteração Contratual (a fls. 1199) e pelos contratos de câmbio a fls. 1047 a 1172. Por essas razões, nego provimento ao recurso de ofício.

O recurso voluntário é tempestivo e foi subscrito por advogado com poderes para tal, conforme doc. a fls. 1313/1315, razão pela qual dele conheço.

Da Omissão de Receitas por Aumento de Capital Não Comprovado

Após a exoneração de R\$ R\$ 43.104.795,70 das bases tributáveis, a decisão recorrida manteve a tributação sobre R\$ 14.041.150, 00, por não ter a recorrente apresentado os

contratos de câmbios relativos a tais valores, não obstante o item 3 da 79ª Alteração Contratual (a fls. 1199/1211) - a qual fora depositada na JUCERJA antes do início do procedimento fiscal - declare que houve a subscrição e integralização de capital pela remessa de fundos pela Rio Tinto Brazilian Holdings Limited, inclusive com a indicação do registro no BACEN. Ao se analisar a referida alteração contratual e a contabilidade da contribuinte, verifica-se que:

a) consta da alteração contratual que, em 21/05/2007, a sócia Rio Tinto Brazilian Holdings Limited subscreveu e integralizou 8.698.224 quotas (a R\$ 1,00 cada uma) mediante remessa de fundos registrada no BACEN sob o RDE nº IA042516, sendo que a decisão recorrida só considerou a parte cujo contrato de câmbio foi apresentado no valor de R\$ 6.742.223,89, mantendo na base tributável o valor de **R\$ 1.956.000,00**, embora a própria contabilidade aponte (doc. a fls. 701) que a remessa teria sido efetuada nessas duas parcelas foi recebida em duas parcelas;

b) consta da alteração contratual que, em 06/07/2007, a sócia Rio Tinto Brazilian Holdings Limited subscreveu e integralizou 6.678.000 quotas (a R\$ 1,00 cada uma) mediante remessa de fundos registrada no BACEN sob o RDE nº IA042516, sendo que, por não ter sido apresentado o contrato de câmbio, foi mantido na base tributável o valor de **R\$ 6.678.000,00**, remessa essa que consta da própria contabilidade da recorrente a fls. 701;

c) consta da alteração contratual que, em 05/11/2007, a sócia Rio Tinto Brazilian Holdings Limited subscreveu e integralizou 868.250 quotas (a R\$ 1,00 cada uma) mediante remessa de fundos registrada no BACEN sob o RDE nº IA042516, sendo que, por não ter sido apresentado o contrato de câmbio, foi mantido na base tributável o valor de **R\$ 868.250,00**, remessa essa que consta da própria contabilidade da recorrente a fls. 701;

d) consta da alteração contratual que, em 12/11/2007, a sócia Rio Tinto Brazilian Holdings Limited subscreveu e integralizou 3.470.000 quotas (a R\$ 1,00 cada uma) mediante remessa de fundos registrada no BACEN sob o RDE nº IA042516, sendo que, por não ter sido apresentado o contrato de câmbio, foi mantido na base tributável o valor de **R\$ 3.470.000,00**, remessa essa que consta da própria contabilidade da recorrente a fls. 701;

e) consta da alteração contratual que, em 03/12/2007, a sócia Rio Tinto Brazilian Holdings Limited subscreveu e integralizou 2.047.130 quotas (a R\$ 1,00 cada uma) mediante remessa de fundos registrada no BACEN sob o RDE nº IA042516, sendo que a decisão recorrida só considerou a parte cujo contrato de câmbio foi apresentado no valor de R\$ 978.230,00, mantendo na base tributável o valor de **R\$ 1.068.900,00**, embora a própria contabilidade aponte (doc. a fls. 701) que a remessa teria sido efetuada nessas duas parcelas.

Esses valores totalizam R\$ 14.041.150,00, os quais foram mantidos na base tributáveis por não ter a recorrente apresentado os contratos de câmbio relativos aos dólares que lhe foram remetidos pela Rio Tinto Brazilian Holdings Limited.

Ora, estamos diante de uma situação em que os elementos de provas convergem em favor da tese da recorrente. A 79ª Alteração Contratual (doc. a fls. 1199 e segs.), cujo carimbo de deferimento da JUCERJA (a fls. 1211) está datado de 03/07/2009 (bem antes do início do procedimento fiscal – 17/12/2009), discrimina com detalhes como se deu as remessas, inclusive informando o registro no BACEN, algo que a autoridade lançadora sequer tomou conhecimento já que partiu da premissa de que esta alteração contratual não contemplava aumento de capital, tanto que no Termo de Constatação Fiscal (a fls. 827), ao comentar sobre esta alteração, deixa claro que não observou o item 3 o aumento de capital em R\$ 139.531.471,00 (no qual se inclui a parcela ora em exame).

Some-se a isso o fato de que a contabilidade da recorrente traz os referidos lançamentos e que há várias correspondências da recorrente à instituição financeira (a fls. 710/738) que reforçam a veracidade da tese de defesa. Note-se que isso é confirmado pela própria instituição financeira, responsável pela emissão dos Contratos de Câmbio, a qual atesta a sua emissão e a veracidade das informações registradas no SISBACEN (doc. a fls. 1329/1330). Além disso, a grande maioria dos contratos de câmbio foram apresentados pela recorrente, razão pela qual, diante desse conjunto probatório, é razoável concluir que a não-apresentação desses poucos contratos, ora *sub examine*, se deve à desorganização da empresa recorrente.

Ademais, seria absurdo imaginar que os contratos de câmbios fossem as únicas provas admitidas, pelo ordenamento jurídico, para comprovar o efetivo ingresso e origem dos recursos. Ao contrário, penso que todos elementos de prova acima descritos são harmônicos e suficientes para concluir que efetivamente houve as remessas de dólares pela Rio Tinto Brazilian Holdings Limited e a efetiva venda desses dólares pela recorrente. Por essas razões, voto por excluir das bases tributáveis do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS e Cofins o valor de R\$ 14.041.150,00

Da Glosa de Despesas Operacionais

Versa o presente item sobre as glosas de despesas com os seguintes prestadores de serviços e valores:

a) Hatch Corporate Finance – R\$ 289.807,55

Sustentou a Fiscalização que: “Todos os documentos são genéricos, não detalham os serviços realizados e, portanto, sem a apresentação solicitada das justificativas e outros documentos de base, não se revestem da natureza de necessidade à atividade da empresa e nem da manutenção da fonte produtora, como condição de serem aceitas como despesas dedutíveis”.

A decisão recorrida manteve a glosa (doc. a fls. 1252), pois entendeu que:

a) que o contrato apresentado com a HB Advisers, e sucedida pela Hatch Corporate Finance, em que pese a falta de reconhecimento de firma e de sua tradução, se preste para comprovação de outras despesas, mas, no entanto, a documentação apresentada não dá suporte aos invoices apresentados, e que seriam relativos ao Projeto Blackhawk, do qual não há qualquer esclarecimento de seu objetivo, e sequer a demonstração de sua necessidade para as atividades da autuada;

b) que o Memorando de Entendimentos, na CLÁUSULA SEGUNDA – DAS OBRIGAÇÕES, itens V e VI, consta que a autuada teria se comprometido a concluir o acordado até o final de 2005, não alcançando, portanto, o ano-calendário de 2007; e

c) que ainda consta na CLÁUSULA TERCEIRA – DA VIGÊNCIA, que o Memorando de Entendimentos entrou em vigor na data da assinatura, em 22 de fevereiro de 2005, com validade no prazo de um ano, podendo ser renovado, mas, no entanto, não consta a

comprovação de que este Memorando de Entendimentos foi renovado, dando suporte para os fatos ocorridos no ano-calendário objeto da autuação.

A recorrente refuta tais conclusões, pois entende que o fato de as faturas (invoices) não fazerem menção ao Projeto Blackhawk, por si só, não é suficiente para definir a natureza e a dedutibilidade da despesa, até porque, uma série de outros elementos evidenciam a vinculação do pagamento ao Contrato, como, por exemplo, o valor envolvido e o beneficiário do mesmo.

Aponto que o objeto do contrato com a HB Advisers (item 1.2 a fls. 972) está dentro do escopo das atividades da recorrente, razão pela qual, inicialmente, não parece razoável negar dedutibilidade as despesas que estejam escoradas em tal contrato. Posteriormente, consta a fls. 982, carta-contrato intitulada “Corumbá Iron/Steel/Project – Engagement Extension”, na qual a Hatch CF, sucessora da HB Advisers, e a recorrente estendem o prazo de validade do contrato celebrado em junho/2006, em períodos trimestrais a partir de 01 de junho de 2007.

Por outro lado, para fins de verificação da dedutibilidade da despesa, se o objeto do contrato é pertinente à atividade exercida pela recorrente, é irrelevante a vinculação ou não dele com Memorando de Entendimentos assinado pela recorrente com o Estado do Mato Grosso do Sul (doc. a fls. 984 e segs.). Todavia, foi a própria recorrente quem afirmou que a aludida despesa decorreu das obrigações, por ela, assumidas no referido memorando de entendimentos, razão pela qual a sua veracidade passou a depender do vínculo que se possa estabelecer entre os dois atos.

Ao se cotejar os dois atos (Memorando de Entendimentos e contrato com a HB Advisers), verifica-se uma inconsistência no argumento de defesa, qual seja, os itens V e VI da Cláusula Segunda do Memorando de Entendimentos dispõe que a recorrente teria até junho de 2005 para concluir os estudos tecnológicos e econômicos (inclusive de viabilidade), data assim muito anterior àquela em que celebrou o contrato com a HB Advisers (01/06/2006), conforme doc. a fls. 972. Observo que não encontrei, nos autos, qualquer prorrogação dos prazos fixados no referido Memorando de Entendimentos.

Assim, note-se que todos esses elementos apenas serviriam para comprovar formalmente a despesa, pois apenas a prova do produto final do serviço prestado (Estudos, Pareceres, etc.), poderia efetivamente demonstrar a sua realização, quando inidônea a fatura (invoice), por especificar genericamente os serviços prestados. No entanto, tal ponto seria superável, se a tese de defesa não se revelasse inconsistente com os documentos coligido aos autos. Dessa forma, vale ressaltar que a recorrente não apresentou qualquer estudo ou trabalho técnico, ainda que parcial, desenvolvido pela Hatch CF, razão pela qual entendo perfeita a decisão recorrida e mantenho a glosa de despesas no montante de R\$ 289.807,55, referentes as faturas (invoices) lançadas entre 05 e 10/2007, emitidas em nome de Hatch Corporate Finance.

Por último, ressalte-se que, no seu recurso, a contribuinte não apresenta qualquer argumento ou prova que possa desconstituir a inconsistência acima apontada.

b) Dauster Consultoria Ltda – R\$ 117.625,00

A decisão recorrida sustentou que: *“De sua análise, verifico que o acordo contém assinaturas sem qualquer identificação ou reconhecimento de firma,*

prejudicando a comprovação de que aqueles que o firmaram tinham competência para tal ato. Além disso, consta no item 6 – Duration, que o acordo estaria em vigor até a satisfação completa da prestação de serviços, ou quando completasse dois anos, o que ocorresse primeiro. Ou seja, em nenhuma das hipóteses aventadas, o Acordo apresentado poderia passar de dois anos. Logo, não abrange os fatos ocorridos para o ano-calendário de 2007, devendo ser mantida a glosa das despesas no valor de R\$ 117.625,00.”.

A recorrente refuta tal alegação ao afirmar que o contrato estava em vigor, conforme prova o item 1 do Adendo ao Contrato originário, cuja cópia da tradução juramentada e devidamente registrada na JUCERJA anexa aos autos (doc. a fls. 1348).

Realmente, a fls. 1348, consta adendo ao contrato, vertido para o vernáculo por tradutor juramentado, no qual ficou estabelecido a prorrogação do contrato até acabar os trabalhos ou 31/10/2007, o que ocorrer primeiro. Entendo, assim, que deva ser afastada a glosa das despesas relativas as notas fiscais das fls. 670 a 679. Mantenho, porém, a glosa relativa às despesas consubstanciadas nas notas fiscais nº 158 e 160, emitidas após 31/10/2007, no valor, respectivamente de R\$ 8.760,00 e R\$ 8.880,00.

c) Proudfoot Consulting Serviços de Consultoria Ltda – R\$ 853.815,38

A decisão recorrida sustenta que:

a) que as Notas Fiscais apresentadas, fls. 683/689, apenas mencionam que o serviço teria sido executado conforme com os termos contratados, mas não há qualquer vínculo com a proposta firmada em 15 de outubro de 2007;

b) que o fato de que as Notas Fiscais apresentadas foram emitidas a cada semana não comprova que os pagamentos estão vinculados ao contrato apresentado;

c) que não consta o cálculo dos valores devidos, no que diz respeito à cotação do dólar, e os tributos a cargo da autuada, de modo a comprovar que, a título de exemplo, o pagamento referente à Nota Fiscal nº 167, no valor de R\$ 107.081,31, seria concernente à parcela no valor de U\$ 51.725,00;

d) que pode ser que o contrato apresentado com a Proudfoot Consulting Serviços de Consultoria Ltda, em que pese a falta de reconhecimento de firma e de sua tradução, se preste para comprovação de outras despesas, mas a documentação apresentada não dá suporte aos pagamentos relativos às Notas Fiscais apresentadas, pela inexistência de vínculo entre os documentos.

Por sua vez, a recorrente alega que uma série de outros elementos evidenciam a vinculação do pagamento ao Contrato, como, por exemplo, o valor envolvido e o beneficiário do mesmo, pois, neste caso, conforme também admitido pela decisão recorrida, levando-se em conta a documentação anexada ao processo - “pode ser que o contrato apresentado com a Proudfoot Consulting Serviços de Consultoria LTDA, em que pese a falta de reconhecimento

de firma e de sua tradução, se preste para comprovação de outras despesas”, decidindo pela manutenção da glosa, insista-se, com base em conjecturas, o que não pode prevalecer.

Ao se compulsar os autos, especialmente, o contrato a fls. 1007 (e segs.) e o *Services Agreement* a fls. 1022 (e segs.), verifica-se que a despesa foi realizada com serviços plenamente compatíveis com a atividade da recorrente. Assim, não vejo como recusar as notas fiscais a fls. 683/689, razão pela qual excludo das bases tributáveis o valor de R\$ 853.815,38.

Da Multa Isolada

Inicialmente, esclareço que o item relativo a multa isolada não ficou prejudicado com o cancelamento de toda a autuação com base na omissão de receita, pois que o recorrente recolheu a antecipação do imposto de renda com base em balancete de suspensão/redução durante todo o ano de 2007 (vide DIPJ a fls. 17 a 20), logo, o valor apurado foi alterado pelas despesas que ora mantenho a glosa, razão pela qual deve ser mantido o lançamento da multa isolada sobre essas mesmas bases.

Com relação ao mérito, friso que este Colegiado tem firmado diferentes posições sobre o tema, se não vejamos:

a) há quem sustente que não se aplica a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, pois, a partir desse momento, só caberia a multa de ofício sobre o imposto de renda devido sobre o lucro real, já que não se pode penalizar duas vezes pela mesma infração;

b) há quem sustente que só se aplica a multa isolada sobre o valor que o montante do imposto sobre as bases estimadas superarem o imposto de renda sobre o lucro real devido ao final do ano;

c) há quem sustente que, até a entrada em vigor da redação dada pela Lei 11.488/07, a literalidade da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96 impunha que a multa isolada só fosse devida quando a pessoa jurídica deixasse de pagar o IRPJ e a CSLL e que os valores calculados sobre a base estimada são meras antecipações, logo não se confundem com tais tributos;

d) há quem sustente que a multa isolada não é devida juntamente com a multa de ofício por ser aplicável o instituto do Direito Penal da “consunção”.

Trata-se assim de questão de amplo conhecimento deste Colegiado, razão pela qual, peço vênha aos meus pares para reproduzir voto proferido em outras assentadas, no qual enfrentei cada uma dessas posições.

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção

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

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado

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

Das condutas infracionais diferentes

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

Temos, então, duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas também diferentes. O art. 44 da Lei no 9.430/96 (na sua redação vigente à época do lançamento) já albergava várias normas, das quais vale pinçar as duas *sub examine*: a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º - aplicável por falta de pagamento do tributo; e a decorrente da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do § 1º - aplicável pela não observância das normas do regime de recolhimento por estimativa. Ora, a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso I do § 1º do art. 44 jamais poderia ser aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, então, como se falar em consunção, para que esta absorva a norma prevista da combinação do inciso I do caput com o inciso IV do mesmo § 1º.

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

Noutro ponto, refuto os argumentos expendidos no acórdão recorrido, os quais concluem que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por

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

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

Das diferentes bases para cálculos das multas

A tese de que as multas isolada e de ofício, no presente caso, estariam incidindo sobre a mesma base, também, não deve prosperar, seja porque as bases não são idênticas, seja porque, ainda que idênticas, o *bis in idem* só ocorreria se as duas sanções fossem aplicadas pela ocorrência da mesma conduta, o que já ficou demonstrado que não ocorre, se não vejamos.

A multa isolada corresponde a um percentual do IRPJ calculado sobre a base estimada, na qual o valor das despesas e custos decorrem de uma estimativa legal, ou seja, o legislador quando determina a aplicação de um percentual sobre a receita bruta, para o cálculo da base estimada, está, em verdade, estimando custos e despesas. A multa de ofício, *in casu*, corresponde a um percentual sobre o IRPJ calculado sobre o lucro real, na qual se leva em conta as despesas e custos efetivamente incorridos. Em suma, se a base estimada difere do lucro real, se são valores distintos, inclusive com previsões legais distintas, os impostos delas resultantes são também valores distintos e, conseqüentemente, as multas *ad valorem* que incidem sobre elas, também, são valores que não se confundem.

Todavia, ainda que as multas isolada e de ofício fossem calculadas sobre o IRPJ incidente sobre a mesma base de cálculo, isso não significaria um *bis in idem*, pois, como já asseverado acima, a ocorrência de uma infração não importa necessariamente na ocorrência da outra, o que torna irrefutável que as infrações decorrem de condutas diversas. O contribuinte pode ter recolhido todo o IRPJ devido sobre a base estimada em cada mês do ano-calendário e não recolher a diferença calculada ao final do período, ficando sujeito assim a multa de ofício, mas não a multa isolada. Ao contrário, pode deixar de recolher o IRPJ sobre a base estimada, mas pagar, ao final do ano, todo o IRPJ sobre o lucro real, hipótese na qual só ficará sujeito à multa isolada.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que está expressamente vedado pela Súmula CARF no 2.

Da redação original do art. 44, § 1º, IV, da Lei 9430/96

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, já na redação original do inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do ano, deixando claro, assim, que:

a) primeiro, que estava se referindo ao imposto ou contribuição calculado sobre a base estimada, já que em caso de prejuízo fiscal e base negativa, não há falar em tributo devido no ajuste; e

b) segundo, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada; e

c) terceiro, que a multa isolada é devida ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário, já que pode ser lançada mesmo após apurado prejuízo fiscal ou base negativa.

Da negativa de vigência de lei federal

Peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com as referidas posições adotadas por este Colegiado: Entendo que tais posicionamentos têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei no 9.430/96 (vigente à época do lançamento) e no art. 35 da Lei 8.981/95. É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei no 9.430/96. Em outras palavras, os referidos posicionamentos deste Colegiado desnaturam a norma tributária tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância não traz, à luz de tais posicionamentos, qualquer consequência jurídica.

Alfim, ressalto que a autoridade lançadora aplicou a multa no percentual de 50%, conforme previsto no art. 44 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, à época, MP 351/07.

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, **para manter apenas** os lançamentos do **IRPJ, da CSLL e da Multa isolada** sobre as seguintes **bases tributáveis**:

a) da glosa de despesa relativa ao contrato com Hatch Corporate Finance, o valor total no montante de **R\$ 289.807,55**, referentes as seguintes notas fiscais:

a.1) Invoice 0005, de 11/05/07, no valor de R\$ 132.946,66 (fls. 646/647);

a.2) Invoice 0007, de 06/06/07, no valor de R\$ 39.083,00 (fls. 648/649);

a.3) Invoices 0009 e 0010, de 29/09/07, no valor de R\$ 81.077,89 (fls. 650/654);

a.2) Invoice 0008, de 25/10/07, no valor de R\$ 60.314,58 (fls. 655/656);

b) da glosa de despesa relativa ao contrato com a Dauster Consultoria Ltda, apenas o montante de **R\$ 17.640,00**, referentes as seguintes notas fiscais:

b.1) Nota Fiscal nº 158, de 01/11/07, no valor de R\$ 8.760,00 (fls. 680);

b.2) Nota Fiscal nº 160, de 09/12/07, no valor de R\$ 8.880,00 (fls. 681).

Em razão do cancelamento da autuação sobre receitas omitidas, resultam totalmente cancelados os autos de infração da Cofins e Contribuição para o PIS.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator