



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

Processo nº 19515.722906/2013-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.146 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS
Recorrente SÃO CARLOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

São indedutíveis os valores decorrentes da assunção de dívida originariamente contraída por empresa controlada pela autuada, por fugirem aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação tributária e violarem os pressupostos de estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Dada a íntima relação de causa e efeito, aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Tratando-se de mera divergência de interpretação de normas, não resta caracterizada a ocorrência de dolo, a fraude ou a simulação, hipóteses necessárias à qualificação da penalidade.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas no que for concomitante com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007. Precedentes do STJ: AgRg no REsp 1.499.389/PB e REsp 1.496.354/PR.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROCESSO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.
INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. Súmula CARF nº 8.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso: i) por unanimidade de votos, para restabelecer a dedução do montante de R\$ 2.492.286,34, por erro de apuração da base tributável e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; e ii) por maioria de votos, para reduzir a base de cálculo da multa isolada ao valor que exceda a base de cálculo da multa proporcional, nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado. Vencidos em primeira votação os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Paulo Mateus Ciccone e Leonardo de Andrade Couto que votaram pela manutenção integral dessa exigência e vencidos em segunda votação os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Gilberto Baptista e Demetrius Nichele Macei que votaram por cancelar integralmente a multa isolada. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

EFERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista, Leonardo de Andrade Couto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Paulo Mateus Ciccone.

Relatório

SÃO CARLOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 14-51.483 da 3ª Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto que julgou improcedente a impugnação apresentada.

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

Em ação fiscal procedida na empresa acima identificada, foram constatadas as seguintes irregularidades:

- 1) ***Falta de adição ao Lucro Líquido, na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, do valor correspondente a DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.***
- 2) ***Falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos por estimativa.***

[...]

Os lançamentos foram efetuados com base nas disposições legais constantes dos respectivos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal - TVF.

Conforme consta do TVF, fls. 3288/3301, durante análise da escrituração contábil da empresa foi constatado que valores de despesas financeiras, em 2008, totalizaram R\$ 61.689.554,97, valor bastante superior ao das receitas declaradas no ano, no montante de R\$ 32.160.857,81.

*A empresa foi intimada a apresentar esclarecimentos e documentos que comprovassem os valores lançados nas subcontas de **despesas financeiras**, que estão relacionadas no quadro demonstrativo constante à fl. 3289. A fiscalizada apresentou instrumentos particulares de assunções, cessões e transferências de dívidas, planilhas de cálculo dos juros e variações monetárias e instrumentos particulares de compra e venda a prazo, dos imóveis adquiridos por empresas das quais ela é controladora.*

*Tratam-se de forma geral, de juros e variações monetárias passivas decorrentes de dívidas por pagamentos de imóveis adquiridos a prazo, contraídos por empresas controladas pela fiscalizada, e que, posteriormente, **foram assumidas, todas as obrigações pecuniárias decorrentes dessas dívidas, pela controladora** (São Carlos Empreendimentos e Participações Ltda – doravante denominada: São Carlos).*

Consta à fl. 3290 do TVF, quadro demonstrativo das empresas controladas pela fiscalizada, especificando os percentuais de participação da São Carlos em cada uma das empresas, que correspondem a 99,97% com exceção de duas delas, nas quais detém 99,40% e 60,00% do capital.

Foram detalhados no TVF, como essas assunções de dívidas de cada uma das controladas se deram, concluindo o Fisco que, sem dúvida, é interesse do grupo constituído pela controladora e suas controladas, a aquisição de imóveis para futuras locações, no entanto, os imóveis foram adquiridos pelas controladas e não pela controladora. O que se

verificou foi que a São Carlos recebe valores dos locadores, fica em geral com comissão de cinco por cento que constituem, quase que integralmente, suas receitas tributáveis para apuração do lucro real.

Por outro lado, as controladas, que são as reais proprietárias, **tributaram os aluguéis recebidos através da sistemática do lucro presumido (nesse caso, 8% das receitas)**. Não foi questionada a opção das controladas pelo lucro presumido, mas, não restaram dúvidas de que **a aquisição desses imóveis é necessária à atividade das controladas e de onde provêm as suas receitas. Portanto as despesas financeiras decorrentes destes empréstimos seriam dedutíveis do lucro contábil das controladas, que teoricamente já estariam sendo utilizadas com a presunção do lucro tributável.**

Concluiu o Fisco, que **essas despesas não são necessárias diretamente à São Carlos e, conseqüentemente, deveriam ter sido adicionadas ao seu lucro contábil para apuração do lucro real, conforme determina o art 249 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR de 1999.**

As despesas consideradas não necessárias, no montante de R\$ 57.279.785,50, estão relacionadas no demonstrativo às fls. 3296 e 3297.

O Fisco constatou que a São Carlos apurou o IRPJ e a CSLL pela sistemática do Lucro Real Anual, levantando balancetes mensais de suspensão e redução e que não houve qualquer recolhimento desses tributos.

Considerando que aquelas despesas não são necessárias à São Carlos, portanto, indedutíveis, resultou a falta de recolhimento mensal de valores devidos de IRPJ e CSLL (em janeiro e março a dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls. 3297 e 3298), motivo pelo qual foi imposta multa isolada, penalidade prevista no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Foi elaborada representação fiscal para fins penais considerando que, mediante a conduta adotada, a empresa incorreu no crime contra a ordem tributária previsto nos artigos 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Ciente dos lançamentos em 09/12/2013, a autuada ingressou em 07/01/2014 com a impugnação de fls. 3372/3399, na qual refuta os autos de infração, em suma, sob as seguintes alegações:

Glosa de despesa

A fiscalização reconheceu que a impugnante registrou corretamente em sua contabilidade as despesas decorrentes de juros e variação monetária passiva, lastreadas em instrumentos particulares de assunção de dívidas, cuja regularidade não foi em nenhum momento questionada, discordando unicamente no que se refere à dedutibilidade de tais despesas. No entanto, o TVF imputou à impugnante, multa de ofício agravada, de 150%, sem apresentar justificativas ou fundamentações, de que teria agido, com o intuito de fraude, o que caracterizaria crime contra ordem tributária.

Houve equívoco por parte do Fisco ao desconsiderar os efeitos econômicos que a assunção das dívidas causou à Impugnante. Foi demonstrado desconhecimento da atividade da Impugnante e das características envolvidas nas transações objeto dos AI, que justificaram a assunção das dívidas pela impugnante, em favor de suas controladas, sendo o aspecto tributário pouco ou nada relevante no caso. Além disso, cometeu grave erro ao imputar à impugnante conduta dolosa e conseqüente aplicação da multa de 150%, também de lavrar representação criminal para fins penais, sem nenhuma comprovação ou fundamentação.

Devem ser retificados os AI(s) em razão de um erro cometido pelo fiscal autuante na elaboração dos cálculos do IRPJ e da CSLL, supostamente devidos.

Equivocou-se o Fisco na elaboração dos AI(s) em relação ao valor deduzido a título de despesas financeiras nos meses de março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2008, pois deixou de considerar os créditos que foram efetuados “nas contas do passivo da IMPUGNANTE” nesses períodos relativamente aos juros e variação monetária passiva, e que reduziram o seu saldo final.

Independentemente das razões para o cancelamento integral dos AI(s) que serão demonstradas a seguir, o valor de R\$ 2.492.286,34 correspondente à diferença apurada (tabela abaixo reproduzida), deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão do erro de cálculo cometido pelo autuante durante a ação fiscal.

Mês/ Ano	SCSA	RI B	Diferenças
jan/08	6.021.558,58	6.021.558,58	0,00
fev/08	3.231.224,89	3.231.224,89	0,00
mar/08	3.277.771,28	3.318.808,58	-41.037,30
abr/08	4.505.621,54	4.505.621,54	0,00
mai/08	4.468.954,75	4.468.954,75	0,00
jun/08	6.455.562,40	6.455.562,40	0,00
jul/08	6.674.279,02	6.674.279,02	0,00
ago/08	5.248.201,75	5.340.854,44	-92.652,69
set/08	1.284.491,92	3.544.158,80	-2.259.666,88
out/08	4.598.261,31	4.634.009,44	-35.748,13
nov/08	5.546.914,50	5.546.914,50	0,00
dez/08	3.474.657,22	3.537.838,56	-63.181,34
Total	54.787.499,16	57.279.785,50	-2.492.286,34

A empresa tem como objetivo principal a criação de valor para seus acionistas por meio de investimentos em operações imobiliárias. Sua atuação contempla a gestão e administração de imóveis próprios de terceiros e, também a participação no capital de outras sociedades que explorem atividade imobiliária. Os lucros da empresa são, portanto, fruto de sua participação em empreendimentos imobiliários, seja diretamente ou por meio de participação no capital de empresas que realizam atividades imobiliárias. Nesse ponto, está o primeiro grave equívoco do autuante que afirmou: Trata-se de uma empresa cuja receita bruta, no ano de 2008, foi de R\$32.160.857,81. As receitas são, basicamente, decorrentes de administração de imóveis de terceiros, exploração de estacionamento rotativo e de aluguéis de imóveis próprios.

O TVF excluiu, dentre as fontes de receita da impugnante, sua participação no capital de outras sociedades, que o próprio TVF reconhece constar do seu objeto social.

A participação no capital de outras sociedades é na verdade a principal fonte de receitas e representou no ano de 2008, aproximadamente 67% da receita bruta por ela auferida. As sociedades investidas da impugnante para adquirirem imóveis objeto de sua atividade, celebram contratos de financiamento com instituições financeiras.

Diversamente do que alega o TVF, as sociedades do grupo que realizam as transações imobiliárias diretamente, são aquelas que captam recursos por uma razão meramente financeira e não fiscal.

Somente as adquirentes do imóvel podem se beneficiar dos financiamentos com taxas de juros mais competitivas e com prazos mais longos para pagamentos com taxas de juros inferiores às demais modalidades de empréstimo.

Após a captação, as sociedades controladas celebram com a Impugnante instrumentos particulares de assunção de dívidas, por meio dos quais lhe são transferidas as dívidas contraídas perante as instituições financeiras, de forma que a Impugnante torna-se responsável pelo pagamento de todos os encargos financeiros decorrentes do financiamento para a aquisição dos imóveis pelas controladas.

Em razão da assunção das dívidas de suas controladas, a Impugnante apura contra elas um crédito, no montante da dívida cedida. Esse crédito é imediatamente convertido em aumento de capital na controlada. Esse aumento de capital, por sua vez, implica o aumento do valor do investimento da Impugnante em suas controladas, cumprindo-se, assim, a disposição do seu objeto social descrita acima. Com efeito, o acréscimo de sua participação no capital das controladas lhe permite consequentemente aumentar sua participação nos rendimentos decorrentes da exploração dos imóveis por tais empresas, uma vez que aumenta seus ganhos de equivalência patrimonial e a parcela a ela destinada dos dividendos e juros sobre capital próprio por elas pagos.

O Fisco admite que as despesas financeiras decorrentes dos financiamentos para aquisição dos imóveis fazem parte da atividade do grupo da impugnante como um todo. No entanto nega a sua dedutibilidade para a impugnante, tão somente no fato de que os imóveis foram adquiridos por suas controladas.

O fato de as aquisições terem sido realizadas pelas controladas, enquanto os encargos decorrentes do financiamento foram suportados pela impugnante em razão do contrato de assunção de dívidas, em nada influencia a avaliação da dedutibilidade dessas despesas financeiras. Ao assumir as dívidas das controladas, a impugnante cumpre um dos seus objetivos sociais pois valoriza o seu investimento nessas empresas.

Qual é a diferença, do ponto de vista tributário, de o financiamento ser contratado pela impugnante ou por suas controladas e posteriormente ser repassado à impugnante? Evidentemente, nenhuma.

O Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf ao analisar o tratamento de despesas financeiras de juros e de variação monetária passiva decorrentes da assunção de dívidas, seguida de integralização do crédito em aumento de capital da cedente pela cessionária (exatamente a hipótese dos autos), já se manifestou pela dedutibilidade de tais despesas para a cessionária da dívida. O acórdão nº 101-96.152 ilustra com clareza o entendimento do 1º CC, ao negar provimento ao recurso de ofício contra a decisão de primeira instância favorável ao contribuinte.

"(...) DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO MONETÁRIA DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - As despesas com Juros e Variação Monetária decorrentes da assunção da dívida permutada pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento. (...)

(Por entender semelhante com a situação discutida nos presentes autos, foi transcrita à fl. 3382 alguns trechos do relator Paulo Roberto Cortez)

Em outro precedente o Primeiro Conselho de Contribuintes novamente negou provimento ao recurso de ofício fazendário por entender que a assunção de dívida comprovada, com subsequente capitalização dos recursos, é passível de dedução pela cessionária da dívida. Eis o que dispõe tais precedentes:

ASSUNÇÃO DE DÍVIDA – PROVA DOS FATOS – Tendo sido comprovada a transferência de recursos para a assunção de dívida com empréstimo com o exterior, bem como a posterior capitalização com registro pelo BACEN. insubsistente a glosa de despesas com juros e variações cambiais. (Acórdão nº 108-07.445 em 01/07/2003)

A dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ está subordinada aos requisitos previstos no art. 299 do RIR/1999, segundo o qual as despesas devem ser necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e usuais ou normais no tipo de transações ou atividades da empresa.

De acordo com tal dispositivo legal, as despesas necessárias são aquelas incorridas para realizar qualquer negócio exigido pela atividade da empresa.

Conclui-se, que os custos incorridos pela Impugnante em razão da utilização de capital de terceiros (encargos financeiros) estão diretamente relacionados com a valorização de seus investimentos nas controladas, e são necessárias para que esse fato ocorra. Sem esse investimento, os ganhos adicionais não existiriam.

CSLL . Não aplicação do art. 299 do RIR de 1999.

Ainda que as despesas financeiras sejam consideradas indedutíveis por não atenderem aos requisitos do art. 299 do RIR, o que se admite apenas para argumentar, sua dedução deveria ser aceita para fins de cálculo da CSLL. Referido artigo aplica-se somente ao IRPJ. A legislação da CSLL não contém dispositivo semelhante, que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade. Para esse fim, podem ser deduzidas quaisquer despesas que tenham sido levadas em consideração na apuração do Lucro Líquido do Exercício, ou seja, que tenham sido pagas ou incorridas. Esta é a única condição à qual se subordinam.

Multa de ofício . 150%

A multa de lançamento de ofício admite que o percentual seja elevado para 150%, quando o contribuinte, além de não pagar tributo, pratica determinados atos que revelam evidente e consciente intuito de fraudar, conforme disposto no art. 957, II do RIR de 1999.

Assim é descabida a aplicação dessa multa, pois a fraude definida no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964 é apenas presumida e não provada.

Além disso, inexistindo falsidade, inexatidão ou omissão dolosas, a conduta do contribuinte, ainda que tenha incorrido para o não pagamento do tributo, não enseja a aplicação da multa qualificada de 150%.

Não é qualquer ilícito tributário que tipifica crime e requer aplicação da multa de 150%. Caso contrário a lei não teria previsto o percentual de 75%. Tal entendimento foi consolidado na Súmula nº 14 do 1º CC de seguinte teor:

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. (grifamos)

A conduta dolosa não se presume, deve ser comprovada. Por não existir crime em tese, deve ser necessariamente cancelada a multa qualificada.

Multa isolada. Não recolhimento de antecipações mensais. Concomitância.

As multas isoladas foram lançadas em razão da falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSL devidos pelo regime de estimativa, apurado pela fiscalização a partir da premissa - equivocada, como se demonstrou acima – de que a Impugnante teria reduzido indevidamente sua base de cálculo.

Mesmo que os AI(s) fossem julgados procedentes, as multas isoladas deveriam ser canceladas porque, além de efetuar o seu lançamento, a fiscalização também efetuou o lançamento, neste mesmo processo, da multa qualificada (150%) calculada sobre o valor dos supostos débitos anuais de IRPJ e CSL apurados pela fiscalização a partir das mesmas premissas. Ou seja, a fiscalização aplicou ambas as multas (a isolada, de um lado, e a qualificada, de outro) sobre o mesmo fato, qual seja, a glosa de despesas financeiras.

A exigência de multa de ofício isolada somente se sustenta na hipótese de o rendimento sujeito à sistemática de estimativa mensal ter sido incluído no montante dos rendimentos tributáveis declarados no final do período-base e o IRPJ incidente sobre o mesmo já ter sido pago. Não sendo essa a hipótese, a multa aplicável será apenas a do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Em outras palavras, "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação da multa, daí não poderem incidir concomitantemente.

Diante do que expôs, solicita a impugnante:

- a) sejam retificados os AI(s) em razão do erro de cálculo cometido;*
- b) sejam integralmente cancelados os AI(s) com a consequente extinção do crédito tributário exigido, em razão da dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela impugnante, ou subsidiariamente;*
- c) seja cancelada a exigência relativa à CSLL, por terem sido atendidos os requisitos para a dedutibilidade desse tributo, que diferem dos requisitos para o IRPJ.*
- d) seja reduzida a multa agravada de 150%, por não ter agido com dolo*

a impugnante, e consequentemente cancelada a representação fiscal par fins penais, formalizada no processo nº 19515.722907/2012-84;

e) sejam canceladas as multas isoladas, por incidirem sobre a mesma base da multa de ofício aplicada.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão, em análise da impugnação apresentada, julgou-a improcedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

São indedutíveis os valores decorrentes da assunção de dívida originariamente contraída por empresa controlada pela autuada, por fugirem aos conceitos de necessidade, normalidade e usualidade previstos na legislação tributária e violarem os pressupostos de estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS INDEDUTÍVEIS. GLOSA.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional aos tributos exigidos nos autos de infração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

PROCESSO DE REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A Delegacia de Julgamento não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte foi cientificado da decisão 09 de setembro de 2014 (fl. 3573), apresentando recurso voluntário de fls. 3574-3619 em 08 de outubro de 2014.

Em síntese, a recorrente repisa seus argumentos apresentados em impugnação, requerendo a reforma da decisão recorrida e o consequente cancelamento do crédito em litígio. Reproduzo as conclusões e os pedidos que finalizam o recurso interposto:

Diante do exposto acima, demonstrou a RECORRENTE que:

(i) os AI contêm erro de cálculo e devem ser retificados em relação aos valores de despesas financeiras glosados nos meses de março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2008, uma vez demonstrado que o valor das despesas deduzidas pela RECORRENTE em relação aos financiamentos objeto das assunções de dívida é inferior ao considerado pelos AI;

(ii) a RECORRENTE tem no seu objeto social a participação em outras sociedades que se dedicam à exploração de atividade imobiliária;

(iii) as despesas financeiras deduzidas pela RECORRENTE decorrem de assunções de dívidas de suas controladas, que geraram, em contrapartida, a valorização de seu investimento nessas sociedades por meio de integralização do crédito em aumento de capital e, consequentemente, o aumento de seus ganhos de equivalência patrimonial e de sua parcela nos dividendos e juros sobre o capital próprio pagos pelas controladas, que representaram a maior parte (67%, aproximadamente) das receitas auferidas pela RECORRENTE no período objeto da autuação;

(iv) embora o financiamento para aquisição dos imóveis pelas controladas da RECORRENTE pudesse ter sido realizado de outras formas, o modelo de assunção de dívidas adotado pela RECORRENTE é o mais lógico do ponto de vista financeiro, já que as suas controladas, como adquirentes dos imóveis, conseguem taxas de juros inferiores e prazos mais longos do que a própria RECORRENTE conseguiria;

(v) não há norma que impeça a dedução de despesas financeiras por meio de assunção de dívidas, caso elas preencham os requisitos do art. 299 do RIR/99;

(vi) ainda que, por absurdo, se considerem indedutíveis para fins de apuração do IRPJ as despesas financeiras apuradas pela RECORRENTE, não o são para o CSL, que possui regras próprias para a dedução de despesas;

(vii) não pode ser aplicada a multa de ofício agravada [qualificada] à RECORRENTE pois não houve dolo em sua conduta, e a suposta falta de pagamento de tributos não pode gerar a responsabilização penal dos contribuintes, nos termos da Súmula CARF nº 14;

(viii) não cabe a imposição de multa isolada pela falta de pagamento de antecipações mensais cumulada com a multa de ofício, como já pacificou a jurisprudência do CARF; e

(ix) não há base legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

9.2. Diante disso, requer a RECORRENTE:

(i) sejam retificados de ofício os AI em razão do erro de cálculo cometido;

(ii) seja reformada a DECISÃO, para que se reconheça a improcedência integral dos AI, com a consequente extinção dos créditos tributários exigidos, em razão de serem dedutíveis as despesas financeiras incorridas pela RECORRENTE; ou, subsidiariamente,

(iii) seja cancelada a exigência relativa à CSL, por terem sido atendidos os requisitos para a dedutibilidade desse tributo, que diferem dos requisitos para o IRPJ;

(iv) seja reduzida a multa agravada de 150%, por não ter agido com dolo a IMPUGNANTE, e consequentemente cancelada a representação fiscal para fins penais formalizada no processo nº 19515.722907/2013-84;

(v) sejam canceladas as multas isoladas, por incidirem sobre a mesma base da multa de ofício aplicada; e

(vi) seja cancelada a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância 09 de setembro de 2014 (fl. 3573), uma segunda-feira. Assim, o início da contagem do prazo se deu em 10 de setembro de 2014 (primeiro dia útil após a ciência). Por consequência o prazo fatal para apresentação do recurso voluntário foi o dia 09 de outubro de 2014. Tendo o contribuinte apresentado recurso voluntário de fls. 3574-3619 em 08 de outubro de 2014, o mesmo mostra-se tempestivo. Preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade do recurso, dele, portanto, tomo conhecimento.

2 RECURSO VOLUNTÁRIO

2.1 DAS DESPESAS CONSIDERADAS INDEDUTÍVEIS

A questão posta é eminentemente de direito, pois os fatos postos são incontroversos: diversas pessoas jurídicas controladas pela Recorrente e que atuam no ramo imobiliário firmaram contratos de mútuo a fim de viabilizar a aquisição de imóveis.

Não se contesta que as despesas financeiras daí decorrentes seriam despesas necessárias, e, portanto, dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo de IRPJ e de CSLL caso tais pessoas jurídicas fossem tributadas com base no lucro real. Contudo, tais pessoas jurídicas eram tributadas com base no lucro presumido.

Ocorre que a Recorrente, controladora do grupo, tributada com base no lucro real, realizou uma série de assunções de dívidas, em contrapartida a aumentos de capital em suas controladas, passando a registrar as respectivas despesas financeiras em seu resultado contábil e, conseqüentemente, também na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para a autoridade fiscal autuante, tais despesas não foram necessárias à atividade da Recorrente, mas sim às operações de suas controladas, uma vez que não só foram por estas contratadas, mas também acabaram redundando na própria manutenção das respectivas fontes geradoras de renda. Alega ainda que sendo as controladas tributadas com base no lucro presumido, tais despesas financeiras não afetariam as bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Com as operações levadas a efeito pela Recorrente de transferir para si mesma as dívidas contraídas por suas controladoras, passou a deduzir de seus resultados contábeis e fiscais as despesas financeiras correspondentes, sem que a respectiva renda as acompanhasse. A turma julgadora *a quo* aquiesceu tal entendimento, mantendo o lançamento em sua integralidade.

Já a Recorrente que a contrapartida de tais assunções de dívida e os aumentos de capital realizados geraram maiores ganhos de equivalência patrimonial e aumento nos dividendos e juros sobre capital próprio pagos pelas controladas. O modelo das operações teria sido adotado em razão de as instituições financeiras oferecem empréstimos em melhores

condições (taxas de juros e prazo de financiamento) para os próprios adquirentes de imóveis. Alega ainda que não haveria diferença tributária se ela própria houvesse contratado os empréstimos e repassado às suas controladas. Contesta ainda a aplicação do conceito de despesa desnecessária para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

A respeito das questões materiais, trata-se de fatos incontroversos, uma vez que Recorrente deixou de se manifestar a respeito dos fatos imputados pela Fiscalização. A esse respeito, Darci Guimarães Ribeiro assevera que:

Considera-se fato incontroverso sempre que uma das partes emitir uma declaração de vontade consistente na criação, impedimento, modificação ou extinção de um direito, e, comunicada a parte contrária, esta não se manifestar ou manifestar-se tardiamente, desde que dos autos não resulte o contrário.

[...]

O fato só pode ser considerado incontroverso, quando a parte, a quem incumbia se manifestar, silencia, ou seja, é o silêncio de quem tinha o ônus de não silenciar que torna o fato incontroverso.¹

A questão controvertida resume-se, portanto, se poderia ou não o grupo controlado pela Recorrente se estruturar da maneira como o fez. A esse respeito, entendo que as pessoas jurídicas possuem liberdade de se estruturar da maneira que melhor lhes convier, desde que todos os atos e procedimentos formais correspondam à realidade fática e não sirvam, ao arripio do Direito, a única e exclusivamente elidir, total ou parcialmente, a tributação inerente aos respectivos fatos.

Não se pode olvidar que 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, necessariamente, implique 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, colecionam-se a seguir os ensinamentos de Marco Aurélio Greco²:

... 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

¹ RIBEIRO, Darci Guimarães. PROVAS ATÍPICAS. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998, p. 88.

² GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 198-208.

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”.³

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 esquivar-se 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. ⁴ (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.*⁵

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

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.*⁶ (grifo nosso)

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 231.

⁵ LOBO TORRES, Ricardo. Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 319.

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**”⁷. (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.⁸

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 atrepele 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 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**.⁹ (grifo nosso)*

⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 343.

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, p. 344.

⁹ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 53-54.

Portanto, qualquer alegação quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela Fiscalização, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos princípios da legalidade e da livre iniciativa, mostram-se superadas, quer pela doutrina, quer pela jurisprudência do Pretório Excelso. Também não há que se falar em desconsideração 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.

Por oportuno, convém transcrever excerto do voto do Relator Paulo Cortez no acórdão nº 143795 da extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, citando voto da Conselheira Sandra Faroni: “*A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude [...], mas sim da oponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos*”.

Tal entendimento, inclusive, encontra-se hoje positivado na Lei nº 9.784/99 – Lei do Processo Administrativo, quem seu art. 2º, inciso I, impõe que a Administração deve atuar conforme “a Lei e o Direito”. Maria Helena Diniz, ao tratar sobre o assunto, conclui que “*as normas são partes de um âmbito maior, que é o direito; sendo assim, não esgotam a totalidade jurídica nem podem identificar-se com ela.*”¹⁰

No mesmo sentido, assevera Marcos Vinícius Neder:

*A interpretação deste dispositivo leva, portanto, ao entendimento que, para o processo administrativo, a lei não é a única fonte. O agente deve cumprir a lei com a observância de todo o ordenamento jurídico. Assim, pode-se inferir a possibilidade do emprego de diversos veículos normativos, tais como: regulamentos, atos normativos, jurisprudência dos tribunais, costumes e **princípios** gerais do Direito para preenchimento de lacunas na lei processual no âmbito do processo administrativo”.¹¹(grifo nosso)*

Passo, agora, à análise do caso concreto.

Compulsando os autos, formei convicção de que a exigência fiscal é acertada. Estamos diante de clássica hipótese de transferência da base tributável para pessoa jurídica em situação fiscal privilegiada.

Nos períodos fiscalizados, a Recorrente tributou seus resultados com base no Lucro Real. Nesse interregno, as bases de cálculo de IRPJ já estavam sujeitas, além da alíquota de 15%, também ao adicional de 10%. Assim, qualquer outra despesa que viesse a compor o resultado do contribuinte implicaria uma minoração de tributação de 34% (sendo 25% a título de IRPJ - incluindo adicional de 10% - e 9% referente à CSLL). Do ponto de vista das receitas

¹⁰ DINIZ, Maria Helena. AS LACUNAS DO DIREITO. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 72.

¹¹ NEDER, Marcos Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei n. 941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 32-33.

auferidas, se somarmos as alíquotas de PIS e Cofins no regime não cumulativo (1,65% e 7,6%, respectivamente), chega-se a uma tributação efetiva de 43,25% sobre qualquer receita adicional. Relativamente aos créditos de PIS e Cofins, salienta-se que não há direito a créditos sobre despesas financeiras.

Já as controladas tributaram seus resultados, nos mesmos períodos, com base no Lucro Presumido. Assim, para determinação das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, multiplicou-se suas receitas brutas, respectivamente, pelos coeficientes de 8% e 12%, acrescidos das demais receitas auferidas. Sobre as bases de cálculo assim calculadas, incidiriam as alíquotas de 25% a título de IRPJ (já considerando adicional de 10%) e de 9% para fins de CSLL. Ou seja, efetivamente 2% de IRPJ e 1,08% de CSLL sobre a receita bruta. Deve-se ainda considerar as alíquotas de PIS (0,65%) e de Cofins (3%) no regime não cumulativo. Desse modo, sobre as receitas de suas controladas incidiriam 6,73% de tributos federais.

Assim, ao manter as receitas nas empresas optantes pelo lucro presumido, as receitas foram efetivamente tributadas em 6,73%.

Contudo, ao se transferir as despesas incorridas por essas mesmas empresas para sua controladora, ora Recorrente, redundou em economia tributária em tal pessoa jurídica da ordem de 34% do valor de tais despesas.

Conforme já explanado, qualquer despesa adicional nas controladoras não alteraria a base de cálculo e o valor de IRPJ e de CSLL a ser por elas recolhido, uma vez que tributadas com base no lucro presumido. E as receitas por elas auferidas estava sujeita

Diante de tal cenário, a autoridade fiscal concluiu que houve transferência de despesas das controladas em prol de sua controladora com o intuito de minorar a carga tributária da Recorrente.

Em suma, a operação de transferência das despesas teria como único intuito diminuir a tributação sobre o resultado da Recorrente.

Entendo que as questões de fato apontadas pela Fiscalização, e suas consequências fiscais, e confirmadas pela Delegacia de Julgamento, mostram-se irretocáveis. As questões de fato não são atacadas pela Recorrente, mas sim suas consequências fiscais.

Discordo do argumento da Recorrente de que despesas financeiras em questão teriam sido contrabalanceadas pelos ganhos relativos à equivalência patrimonial e juros sobre capital próprio percebidos em maior montante justamente pelo aumento de capacidade operacional que tais empréstimos geraram em suas controladas. Isso porque o resultado de equivalência patrimonial deve ser excluído para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Além disso, a taxa de juros dos empréstimos é consideravelmente superior à aplicada para cálculo dos juros sobre capital próprio (taxa de juros de longo prazo – TJLP), ou seja, o valor do JCP adicional a que fez jus a Recorrente é inferior às despesas financeiras assumidas.

Sobre a possibilidade de os empréstimos terem sido contratados diretamente pela Recorrente e serem repassados para suas controladoras, o que, na visão da Recorrente, não alteraria o seu resultado tributável auferido, discordo frontalmente. Isso porque a atual jurisprudência do CARF é uníssona quanto à impossibilidade de dedução da parcela de

despesas financeiras que superar as receitas financeiras auferidas em operações de “repasse de empréstimos”. Nesse sentido, colaciono diversas decisões:

DESPESAS FINANCEIRAS - JUROS BANCÁRIOS - GLOSA DO EXCEDENTE EM RELAÇÃO À TAXA DE REMUNERAÇÃO DE MÚTUO ATIVO - REPASSE DO EMPRÉSTIMO - CARACTERIZAÇÃO – É admissível a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa.” (Acórdão CSRF/01-05.423- Sessão de 21/03/2006)

IRPJ – ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS NÃO DEDUTIBILIDADE – As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis. (Acórdão 1º CC nº 101-95280, de 11/05/2005)

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA - São passíveis de glosa as despesas financeiras que não possuam as características de necessidade, usualidade e normalidade, indispensáveis à sua dedutibilidade do lucro bruto.” (Acórdão CARF nº 1201-000.438, de 25/02/2011)

ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMO REPASSADO – Considerando que o empréstimo obtido por uma empresa que o transfira a outra implica na obrigação do repasse das despesas financeiras correspondentes, será ato de mera liberalidade a não exigência do ônus pela empresa mutuante, pelo que cabível o lançamento tributário relativo à glosa da despesa financeira.” (Acórdão 1º CC nº 105-3.158/89 – DOU 23/11/89)

Este mesmo colegiado, ainda que com outra composição, também já se debruçou sobre o tema, concluindo pela manutenção da exigência:

IRPJ. GLOSA. ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS A CONTROLADAS. Na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, somente são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Considerase liberalidade o repasse, a terceiros, de valores sem a cobrança de encargos ou em percentuais inferiores. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão 1402-00.562 – Sessão de 26/05/2011)

Saliento ainda que na recente sessão realizada em 20 de janeiro de 2016 esta mesma turma julgadora, com a composição atual, decidiu, de forma unânime sobre tal impossibilidade (Acórdão 1402-002.066).

Desse modo, conforme comprovado pela Fiscalização, o que se verifica é que houve transferência de resultados de despesas das controladas para a Recorrente.

Destaque-se ainda que, como a contabilização de despesas nas empresas controladas em nada diminuiria suas tributações, uma vez que optantes pelo Lucro Presumido, houve transferência deliberada de despesas dessas para a Recorrente. Tal fato, por si só, já denota o caráter abusivo do procedimento adotado pela Recorrente, infringindo, inclusive,

aspectos contábeis básicos, como o da confrontação entre despesas e receitas (regime de competência) e o período de apuração: ora, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita¹². Obviamente, tal princípio contábil deve ser aplicado levando-se em conta outro pilar mestre da ciência contábil: o princípio da Entidade¹³. Não há como dissociar receitas e as despesas correspondentes. Segregá-las em Entidades distintas, sobretudo, fere de morte a lógica de todo o sistema. E foi isso que a Recorrente colocou em prática ao manter as receitas correspondentes a essas atividades em suas controladas e, ao mesmo tempo, transferir as despesas dessas para seu resultado, reduzindo artificialmente o seu resultado contábil do período, e, consequentemente, também o IRPJ e a CSLL devidos.

Cumprе ressaltar ainda que as normas citadas pela Recorrente não abrigam aqueles que se posicionam artificialmente diante delas. Nada impede que os contribuintes busquem formas de pagar menos tributos, mas o procedimento deve estar dentro daquilo que é autorizado pelo ordenamento jurídico, mas sem o desvirtuamento dos atos praticados para o atingimento desses objetivos, como é o caso dos autos. De igual forma, o princípio da livre iniciativa insculpido na Constituição Federal não possui o condão de transformar os fatos efetivamente ocorridos.

A fim de se evitar posteriores questionamentos, convém ainda abordar 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.¹⁴ (grifo nosso)

¹² Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) - Pronunciamento Conceitual Básico. Item 95.

¹³ Nesse sentido dispõe a Resolução CFC nº 750/1993, com as alterações da Resolução CFC nº 1282/2010:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. A Prova no Planejamento Tributário. In: NEDER, Marcos Vinícius, DINIZ DE SANTIL, Marcos e FERRAGUT, Maria Rita (coords). A Prova no Processo Tributário. São Paulo, Dialética, 2010, p. 191.

[..]

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.*¹⁵

[...]

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.*¹⁶

Em resumo: a discussão conceitual sobre as patologias do planejamento tributário não pode se sobrepor aos fatos. E assim não poderia deixar de ser pois, no que tange ao lançamento tributário, o art. 142 do CTN é cristalino ao estabelecer que compete à autoridade administrativa “*constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*”.

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

Isso posto, peço vênia a Marco Aurélio Greco para tomar como minhas suas conclusões, já transcritas no corpo de meu voto, que muito se encaixam no fechamento do meu entendimento sobre o caso, em especial o conflito entre livre iniciativa e solidariedade:

*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 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.***¹⁷

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.

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. 194.

¹⁷ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo, Dialética, 2011, p. 53-54.

Diante do exposto, a infração imputada pela autoridade fiscal encontra-se em sintonia com o Direito, devendo ser repelidos os argumentos contrários colacionados pela Recorrente.

2.2 DO SUPOSTO ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Em relação ao tema, assim consta na decisão recorrida:

Aduziu a autuada, que os AI(s) devem ser retificados em razão de erro cometido pelo autuante na elaboração dos cálculos do IRPJ e da CSLL. Teria ocorrido equívoco em relação ao valor considerado deduzido a título de despesas financeiras nos meses de março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2008, pois teria deixado de considerar os créditos que foram efetuados nas contas do passivo nesses períodos, relativamente aos juros e variação monetária passiva, e que reduziram o seu saldo final. Teriam sido unicamente considerados os débitos mas não os créditos nesses períodos. Isso, conforme demonstrativo elaborado à fl. 3377, o que teria gerado uma diferença no montante de R\$ 2.492.286,34.

A autuada apresentou como prova de erro do fisco, somente demonstrativo dos valores que julgou serem excludíveis da tributação, mas não comprovou que tais valores tenham sido creditados, deduzidos, do total da dívida assumida contabilizada como despesa, ou estornado, de modo que pudesse modificar o valor considerado pelo Fisco.

Já a Recorrente alega que, na realidade, a autoridade fiscal não levou em consideração lançamentos realizados a crédito nas contas de despesas financeiras glosadas, levando-a a glosar R\$ 2.492.286,34 a mais do que as despesas efetivamente contabilizadas.

Compulsando os autos, entendo assistir razão à Recorrente.

À fl. 3.583 a Recorrente indica o montante de créditos realizados nas contas de despesas glosadas, mês a mês no período a que se refere o lançamento:

Mês/Ano	Débitos	Créditos	Débitos
jan/o8	6.021.558,58	0,00	6.021.558,58
fev/o8	3.231.224,89	0,00	3.231.224,89
mar/o8	3.318.808,58	-41.037,30	3.277.771,28
abr/o8	4.505.621,54	0,00	4.505.621,54
mai/o8	4.468.954,75	0,00	4.468.954,75
jun/o8	6.455.562,40	0,00	6.455.562,40
jul/o8	6.674.279,02	0,00	6.674.279,02
ago/o8	5.340.854,44	-92.652,69	5.248.201,75
set/o8	3.544.158,80	-2.259.666,88	1.284.491,92
out/o8	4.634.009,44	-35.748,13	4.598.261,31
nov/o8	5.546.914,50	0,00	5.546.914,50
dez/o8	3.537.838,56	-63.181,34	3.474.657,22
Total	57.279.785,50	-2.492.286,34	54.787.499,16

Processo nº 19515.722906/2013-30
Acórdão n.º 1402-002.146

S1-C4T2
Fl. 3.879

Os valores lançados a crédito das contas de despesas financeiras referem-se a reduções de despesas financeiras que, segundo a Recorrente, correspondem à: (i) deflação, afetando as dívidas sujeitas à atualização monetária; ou (ii) atraso na cobrança dos juros pelo credor, gerando, assim, um desconto na cobrança dos juros no mês respectivo. A explicação, até aqui, é absolutamente plausível.

Corroborando a validade da defesa, constata-se que o valor constante na linha 40 da Ficha 6A da DIPJ 2009 (fl. 3816), parcialmente reproduzida a seguir, indica o montante de receitas financeiras informado pela Recorrente:

SP SAO PAULO DERAT

Fl. 3816

CNPJ 29.780.061/0001-09		DIPJ 2009	Ano-calendário 2008	Pag. 5
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral				
Discriminação				Valor
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos				0,00
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.				0,00
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno				0,00
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno				0,00
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercados Interno e Externo				0,00
06.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas				0,00
07.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis				32.160.857,81
08.Receita da Atividade Rural				
09.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.				0,00
10.(-)ICMS				0,00
11.(-)Cofins				2.444.225,15
12.(-)PIS/Pasep				531.196,63
13.(-)ISS				98.789,13
14.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços				0,00
15.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES				29.086.646,90
16.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos				2.413.419,68
17.LUCRO BRUTO				26.673.227,22
18.Variações Cambiais Ativas				1.617,71
19.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade				0,00
20.Ganhos em Operações Day-Trade				0,00
21.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio				0,00
22.Outras Receitas Financeiras				17.662.531,19
23.Ganhos Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou Real.L.Prazo				0,00
24.Resultados Positivos em Participações Societárias				65.750.474,68
25.Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL				0,00
26.Resultados Positivos em SCP				0,00
27.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior				0,00
28.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais				0,00
29.Prêmios Recebidos na Emissão de Debêntures				0,00
30.Doações e Subvenções para Investimentos				0,00
31.Contrapartida dos Ajustes ao Valor Justo				0,00
32.Contrapartida dos Ajustes ao Valor Presente				0,00
33.Contrapartida Outros Ajustes Padrões Internac. Contabilidade				0,00
34.Outras Receitas Operacionais				358.809,36
35.(-)Despesas Operacionais				16.060.629,17
36.(-)Variações Cambiais Passivas				164,05
37.(-)Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade				0,00
38.(-)Perdas em Operações Day-Trade				0,00
39.(-)Juros sobre o Capital Próprio				0,00
40.(-)Outras Despesas Financeiras				59.059.536,86

Tal valor corresponde exatamente ao montante constante no balancete de verificação constante à fl. 3277 (parcialmente reproduzido a seguir):

SP SAO PAULO DEFIS

Sao Carlos Empreendimentos e Participações S.A.
Balancete de Dezembro de 2008

Fl. 3277 Página 6 de 7

[...]

55.187.691,51	3.935.190,74	63.181,34	59.059.700,91
---------------	--------------	-----------	---------------

O quadro elaborado pela Recorrente à fl. 3582 é bastante elucidativo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 05/05/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 05/05/2016 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 05/05/2016 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 09/05/2016 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A	JUROS CAEMI (ACEITOS PELOS AI)	R\$	3.186.598,69
B	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	R\$	1.085.439,01
C	JUROS E VMP (DISCUTIDOS PELOS AI)	R\$	54.787.499,16
A+B+C	TOTAL DESPESAS FINANCEIRAS EM 2008 (DIPJ)	R\$	59.059.536,86

Ocorre que a autoridade fiscal efetuou o lançamento com base no total de lançamentos a débito das contas de despesas financeiras em questão, chegando a um montante de R\$ 57.279.785,50.

Ressalto que facilitaria por demasia chegar à conclusão de que o excesso de valor apontado pela Recorrente (R\$ 2.492.286,34) estaria correto se fossem anexados os balancetes de todos os meses em que supostamente houve os lançamentos a crédito das contas de despesas financeiras glosadas, o que, a exceção do balancete do mês de dezembro, não localizei nos autos.

Veja-se que à fl. 3277, referente ao balancete de verificação do mês de dezembro de 2008 e já reproduzido neste item do voto, indica que houve lançamentos a crédito no total de R\$ 63.181,34, exatamente o mesmo montante informado no quadro elaborado pela Recorrente à fl. 3283 (e também já espelhado alhures) a fim de demonstrar os valores de lançamentos a crédito das contas de despesa, e os respectivos períodos, que entende ser excessivos caso seja mantida a infração.

Esse fato, associado à composição da linha 40 da Ficha 06A da DIPJ/2009 reportada acima, permitem-me concluir assistir razão à Recorrente nesse ponto.

Como consequência, voto por excluir R\$ 2.492.286,34 do montante de despesas glosadas.

3 MULTA DE OFÍCIO

Para melhor entendimento, transcreve-se, a seguir, a redação do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com a redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

[...]

§ 1º 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)

A Recorrente contesta a qualificação da multa, asseverando que não ocorreu nenhuma dolosa ou fraudulenta. Acrescenta ainda que cabe às autoridades fiscais trazer provas inequívocas da ocorrência desses vícios. As despesas contestadas teriam sido efetivamente por ela suportadas e lastreada em documentos hábeis e idôneos que instruem os lançamentos contábeis em questão.

Para a decisão recorrida, as circunstâncias caracterizadoras da fraude e da conduta dolosa da autuada e, por conseguinte, o cabimento da multa qualificada estão cabalmente comprovados pelo conjunto de provas reunido pela fiscalização.

No caso concreto, divirjo de tal entendimento. A fundamentação utilizada pela autoridade fiscal denota que as despesas em questão efetivamente existiram, pois a glosa realizada baseou-se na suposta desnecessidade de tais dispêndios.

Não estamos diante de despesas inexistentes, estribadas em notas fiscais inidôneas, interposição de pessoas ou de qualquer outro fato que possa indicar o dolo por parte da Recorrente. Tanto é assim, que não há controvérsia fática nos autos. Trata-se, isso sim, de mera divergência de interpretação de normas.

Nesse cenário, considero não restar caracterizada a ocorrência de fraude, sonegação ou conluio (arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64) necessária à qualificação da multa de ofício, conforme determina o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim sendo, voto por reduzir a penalidade aplicada para 75%.

4 MULTA ISOLADA

Em razão da glosa de despesas, a Recorrente deixou de recolher valores a título de estimativas de IRPJ e CSLL, ensejando a exigência de multas isoladas.

Há de separar a exigência em dois períodos distintos em razão da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996: o primeiro até o advento da Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) e o segundo após a edição de tal ato.

Em relação à aplicação da multa isolada de forma concomitante com a multa de ofício, em que pese meu entendimento pessoal sobre a matéria, recentemente foi aprovada súmula impedindo tal cobrança quando baseada no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, conforme se observa do enunciado nº 105 da Súmula CARF: *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."*

Considerando-se que a Medida Provisória nº 351/2007 - que em seu art. 14 deu nova redação ao art. 44 da lei nº 9.430/1996 - foi editada em 22 de janeiro de 2007 (e posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), as multas isoladas cujos recolhimentos deveriam ter sido realizados antes de tal data devem ser exoneradas. Assim sendo, como o vencimento para pagamento da estimativa é o último dia útil do mês subsequente, deve-se exonerar as multas isoladas relativas às estimativas referentes ao período de janeiro a novembro de 2006, já que a estimativa referente ao mês de dezembro de 2007 deveria ter sido recolhida até o dia 31/01/2007, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

No caso concreto, contudo, o lançamento diz respeito a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2008, quando já vigia a nova redação do dispositivo legal em questão.

Com a edição da Medida Provisória nº 351/2007 em 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL passou a ter novo regramento, não se aplicando, portanto, a Súmula CARF nº 105. Confira-se a nova redação do dispositivo em questão:

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

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

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

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

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

[....]

As multas exigidas juntamente com o tributo ou isoladamente, como definidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vinculam-se a infrações de natureza distinta. A Lei nº 9.430, de 1996, em seu art. 1º, estabeleceu como regra geral, a partir do mês de janeiro de 1997, a apuração do lucro real trimestral. Apenas por exceção a pessoa jurídica poderia optar pela apuração do lucro real anual, situação em que fica obrigada a efetuar os recolhimentos do IRPJ e da CSLL mensalmente, calculados por estimativa (artigo 2º).

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente são determinadas por meio da aplicação, sobre a receita bruta do mês, de percentuais estabelecidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de acordo com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

Consoante se verifica pela redação das normas transcritas, são essencialmente duas as penalidades previstas no art. 44 retrotranscrito (“*serão aplicadas as seguintes multas*”, “*I...II*”): uma, exigida juntamente com o tributo faltante, nas hipóteses de “*de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*”. Essa penalidade está valorada em 75% “*sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição*”; outra, exigida de forma isolada, no percentual de 50%, na hipótese da falta recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e da CSLL.

É pertinente esclarecer que os recolhimentos efetuados mensalmente a título de estimativas (art. 2º, §§ 3º e 4º, da Lei nº 9.430, de 1996) não são definitivos, porquanto a apuração definitiva do tributo devido se dará somente ao final de cada ano-calendário. Esse o motivo pelo qual a penalidade pelo inadimplemento dessa obrigação é denominada multa

isolada, uma vez que pode ser exigida independentemente de haver ou não tributo devido ao final do período de apuração. E também não há qualquer correlação entre o valor do tributo devido ao final de apuração e a multa isolada: sua base de cálculo é o valor do pagamento mensal (estimativa) de IRPJ ou CSLL que deixar de ser recolhido.

Diante dessas constatações, é imperioso concluir que as multas são distintas e autônomas. Isso decorre, acima de tudo, das evidentes diferenças que existem entre as hipóteses de incidência e os consequentes das normas punitivas.

No IRPJ e na CSLL, observamos que os critérios material e temporal são completamente distintos. O tributo não pago, decorrente da existência de lucro apurado trimestralmente ou anualmente, submete-se à multa do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, enquanto que a estimativa não recolhida, decorrente da existência de receita bruta mensal ou balanços de redução, submete-se à multa do inciso II do dispositivo antes citado.

No caso do inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a quantificação toma por base o tributo devido em função do lucro, fazendo incidir o percentual de 75% (regra geral passível de qualificação e agravamento - §§ 1º e 2º do art. 44). No caso do inciso II, letra “b”, do dispositivo antes citado, a quantificação toma por base a estimativa apurada em função da receita bruta ou resultados mensais, fazendo incidir o percentual de 50% (regra geral não passível de qualificação ou agravamento).

Como se pode observar, são duas normas distintas e autônomas, que punem, em diferentes graus, ilicitudes diversas.

Alega a Recorrente que a aplicação da penalidade isolada, tal qual perpetrada no auto de infração, viola o princípio da legalidade. Aduz ainda que não se poderia aplicá-la após o encerramento do exercício, tampouco em concomitância com a multa de ofício de 75%. Cita diversos acórdãos do CARF que dariam guarida a sua tese.

Não merecem prosperar os argumentos de defesa. Vejamos.

Em primeiro lugar, conforme já transcrito, a penalidade isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais está prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, não havendo que se falar em ofensa ao princípio da legalidade. Nesse sentido, também, não há ofensa ao art. 97, V, do CTN, uma vez que a multa em discussão foi instituída por lei.

Em relação a não aplicabilidade das multas isoladas após o encerramento do exercício, implicaria ofensa à literalidade do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, dispositivo que prevê, de forma expressa, a aplicação da penalidade isolada *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*. Ora, se a própria norma prevê sua aplicação ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, pressupõe-se, por óbvio, que o exercício já tenha sido encerrado, sem o que não se poderia falar em apuração do resultado do exercício.

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico protege, com a multa isolada, o fluxo financeiro advindo do pagamento mensal das estimativas. Ora, inexistindo penalidade pelo seu não recolhimento não haveria como obrigar o contribuinte a antecipar o tributo, e o pagamento das estimativas acabaria por se tornar mera faculdade do contribuinte, retirando da norma a sua força cogente, o que não se mostra razoável.

Em relação às decisões colacionadas pela Recorrente, frise-se que se baseiam na redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96. **Em que pese minha particular discordância com a interpretação do referido dispositivo dada pelos acórdãos em questão, não se pode olvidar que os argumentos utilizados não se amoldam a novel redação dada ao dispositivo pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.** Vejamos.

Ao se comparar a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, constata-se que se buscou adequar o dispositivo à jurisprudência então dominante no CARF, mais precisamente a firmada em torno do entendimento do então Conselheiro e Presidente de Câmara José Clóvis Alves, que atacava a redação do *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição...*"), e também o fato da ocorrência de *bis in idem*, pois a "mesma" multa seria aplicada quando do lançamento de ofício do tributo (Acórdão CSRF 01-05503 - 101-134520). Na nova redação do citado artigo, o *caput* não mais faz referência à diferença de tributo ("*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas...*"), sendo tal expressão utilizada somente no inciso I, que trata da multa de 75% aplicada sobre a diferença de tributo lançado de ofício. A referência à multa isolada agora é tratada em dispositivo específico (inciso II), com multa em percentual distinto da multa de ofício (esta é de 75%, e aquela de 50%). Vê-se, assim, que a nova multa isolada é aplicada, em percentual próprio, sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado a título de estimativa, não mais se falando em diferença sobre tributo que deixou de ser recolhido.

De qualquer modo, quer pela redação anterior do art. 44 da Lei nº 9.430/96, quer pela atual, entendo que as multas isoladas devem ser mantidas, ainda que aplicadas em concomitância com as multas de ofício pela ausência de recolhimento/pagamento de tributo apurado de forma definitiva. Tal conclusão decorre da constatação de se tratarem de penalidades distintas, com origem em fatos geradores e períodos de apuração diversos, e ainda aplicadas sobre bases de cálculos diferenciadas. A legislação, em nenhum momento, vedou a aplicação concomitante das penalidades em comento.

Isso posto, voto por manter a exigência das multas isoladas.

5 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, alegou o contribuinte que a cobrança de juros sobre a multa de ofício seria ilegal.

Observa-se, inicialmente, que a questão tem sido objeto intenso debate pela Câmara Superior, haja vista que, num lapso de poucos meses, ocorreram votações em sentidos opostos, ambos decididos por maioria apertada de votos, como se verifica dos acórdãos nº 9101-00539, de 11/03/2010, e nº 9101-00.722, de 08/11/2010.

Abstraindo-se de argumentos finalísticos, como o enriquecimento ilícito do Estado, os quais fogem à alçada deste tribunal administrativo, conforme determina a Súmula CARF nº 2, expõe-se os fundamentos considerados suficientes para justificar a cobrança nos presentes autos, com espelho no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

A obrigação tributária principal referente à multa de ofício, a partir do lançamento, converte-se em crédito tributário, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

*Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente. (destacou-se)*

A obrigação principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, , compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art.950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §2º).

§3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

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

Cabe referir, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins,

DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Cumpre esclarecer ainda que as três turmas da Câmara Superior, em decisões recentes, vêm confirmando a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício (Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400).

Por fim, corroborando o aqui exposto, o STJ vem firmando entendimento no mesmo sentido, entendendo que os juros moratórios incidem sobre a multa de ofício, conforme se observa na ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Ressalta-se ainda que, em recentes julgados o STJ decidiu que, no âmbito do parcelamento especial previsto na Lei nº 11.941/2009, as remissões previstas em tal dispositivo legal para as multas de mora e de ofício não autorizam aplicações de reduções superiores às fixadas na mesma lei (45%) para os juros de mora incidentes sobre tais penalidades, ou seja, visto sob outro enfoque, reafirmou-se o entendimento de que incidem juros moratórios sobre as multas de mora e de ofício. Tal exegese pode ser observada no REsp 1.492.246/RS (Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, segunda turma, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015) e no REsp 1.510.603-CE (Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015), em relação ao qual transcreve-se a seguir sua ementa:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. 11.941/2009. REMISSÃO DE MULTA EM 100%. DESINFLUÊNCIA NA APURAÇÃO DOS JUROS DE MORA. PARCELAS DISTINTAS. PRECEDENTE. 1. "Em se tratando de remissão, não há qualquer indicativo na Lei n. 11.941/2009 que permita concluir que a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício estabelecida no art. 1º, §3º, I, da referida lei implique uma redução superior à de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora estabelecida nos mesmo inciso, para atingir uma remissão completa da rubrica de juros (remissão de 100% de juros de mora), como quer o contribuinte " (REsp 1.492.246/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2015, DJe 10/06/2015.). 2. Consequentemente, a Lei n. 11.941/2009 tratou cada parcela componente do crédito tributário (principal, multas, juros de mora e encargos) de forma distinta, de modo que a redução percentual dos juros moratórios incide sobre as multas tão somente após a apuração atualizada desta rubrica (multa). Recurso especial provido. REsp 1.510.603-CE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/08/2015.

Isso posto, voto por manter tal exigência.

6 DESPESAS DESNECESSÁRIAS E A APURAÇÃO DA CSLL

Para a Recorrente, não haveria base legal para se aplicar o conceito de despesa desnecessária à CSLL.

Divirjo de tal entendimento.

Em relação à dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, deve-se ter em conta que a autuação, no presente caso, foi motivada por dispêndios oriundos de operações consideradas artificiais, desprovidas de propósito empresarial.

A Contribuição Social sobre o Lucro tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação.

Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

O lucro operacional é, pois, o resultado do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais. Assim, determina o artigo 299 do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos,

necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

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

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

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido, as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias.

Não se trata de aplicação de analogia, mas sim, de considerar que o dispêndio gerado por operações artificiais, por violar as regras de dedutibilidade do IRPJ, não pode reduzir o lucro líquido que, também, é a base de cálculo da CSLL com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Ainda que se considere que os dispêndios, no presente caso, tenham natureza não operacional, cabe lembrar que, o que os torna indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

A escrituração contábil, pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis.

Conforme impõe o Princípio da Entidade, um dispêndio produzido artificialmente não deve estar na contabilidade. Em outras palavras, a contabilização de dispêndios sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar, também por esta razão, a sua glosa, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, consequentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95¹⁸, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da CSLL, voto por negar provimento ao recurso também em relação a tal matéria.

¹⁸ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]

7 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

A respeito do tema, cumpre esclarecer que não compete ao CARF pronunciar-se a respeito de temas atinentes à representação fiscal para fins penais, matéria inclusive já sumulada nesta Corte Administrativa, conforme verbete transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 8: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

8 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o montante de R\$ 2.492.286,34 e para reduzir a multa de ofício para 75%.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Ouso discordar do i. Conselheiro relator tão-somente quanto à aplicação da multa isolada, concomitante com aquela aplicada proporcionalmente ao tributo lançado.

Quanto a essa matéria este Conselho possui entendimento firmado, para fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a edição da Súmula CARF nº 101, *in verbis*.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com efeito, a inteligência da citada súmula é clara quanto à impossibilidade de exigência concomitante das multas quando relativas a fatos geradores anteriores a 2007, nada aclarando, no meu entender, quanto a fatos geradores a partir daquela data.

Nesse esteira, quanto a fatos geradores posteriores à citada mudança legislativa, como é o caso dos autos deste processo, este Colegiado possui entendimento sedimentado, embora não unânime, no sentido da inaplicabilidade da multa isolada quando concomitante com a multa de ofício proporcional ao tributo apurado. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

E acórdão nº 1102-001.315 de 25/09/2015, conforme ementa abaixo.

Ementa: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DE TRIBUTOS. ALTERAÇÕES DA LEI 11.488/07. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ, mesmo após as alterações no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovidas pela Lei nº 11.488/07.”

A jurisprudência no e.Superior Tribunal de Justiça também se coaduna com esse entendimento. Veja-se, nesse sentido, o AgRg no REsp 1499389/PB.

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE. 1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº

1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo. 2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo. 3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1499389 / PB)

E o citado REsp 1496354/PR, julgado pela segunda Turma daquela Corte, que, à unanimidade, confirmou o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação das duas multas, quando concomitantes.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

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

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

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

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

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

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

Recurso especial improvido.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado, com os fundamentos que adoto:

"[...]"

Para fins de esclarecimento da controvérsia, cito as normas que, segundo a parte recorrente, foram violadas:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

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

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

A multa do inciso II, entretanto, é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: *"a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)"*.

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

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador.

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

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

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

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

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

[...]"

Portanto, as multas de ofício isoladas, naquilo em que forem concomitantes com as multas de ofício proporcionais, devem ser exoneradas. Em outras palavras, a multa isolada será cancelada até o montante de base de cálculo menor ou igual à base de cálculo sobre a qual incidiu a multa de ofício proporcional, nos termos abaixo, para o caso concreto:

Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional IRPJ	BC multa isolada IRPJ	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2008	2.125.318,97	7.692.749,96	5.567.430,99	2.783.715,50

Ano-calendário	BC multa de ofício proporcional CSLL	BC multa isolada CSLL	BC multa isolada remanescente	Multa isolada remanescente
2008	1.944.568,36	2.778.030,00	833.461,64	416.730,82

Assim, há que se considerar devida a multa exigida isoladamente, relativa ao IRPJ, no valor de R\$ 2.783.715,50, e à CSLL, no valor de R\$ 416.730,82.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Processo nº 19515.722906/2013-30
Acórdão n.º **1402-002.146**

S1-C4T2
Fl. 3.896

CÓPIA