



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10855.723496/2019-12
ACÓRDÃO	1402-007.397 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. INOCORRÊNCIA. RECEITA DOCUMENTADA POR NOTAS FISCAIS E ESCRITURADA PELO TOTAL NA ECD COMO PROVISÃO. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO NA ECF.

A contabilização das receitas documentadas por notas fiscais e escrituradas pelo total sob a forma de provisão na Escrituração Contábil Digital (ECD), oferecidas à tributação na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), não constitui a infração de omissão de receitas.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. COMPROVAÇÃO. LANÇAMENTO MANTIDO.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015

CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. OFENSA AO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Pode a Autoridade Fiscal se opor aos atos abusivos e desqualificar a forma utilizada que tenha a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, nos termos do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN). Porquanto, a criação irregular de Sociedade em Conta de Participação (SCP) com a finalidade única de minimizar o pagamento de tributos por meio da transferência dos resultados positivos do contribuinte

para a SCP, tributada pelo regime do lucro presumido, com a consequente manutenção dos resultados negativos no contribuinte, cuja apuração se dá pelo lucro real, deve ser desconsiderada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ARTIGO 124, INCISO I, DO CTN. FRAUDE COMPROVADA EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE. PARTICIPAÇÃO NA REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR OU NA FRAUDE. NÃO COMPROVAÇÃO. SOLIDARIEDADE NÃO CARACTERIZADA.

A solidariedade de fato, prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional-CTN, atinge a pessoa física ou jurídica que tenha interesse comum na situação que dá origem à obrigação tributária, sendo necessário no entanto que a fiscalização comprove, além do interesse econômico, a participação da pessoa a ser responsabilizada na realização do fato gerador ou em ilícito relacionado.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, às pessoas físicas que, agindo na condição de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pratiquem condutas que caracterizem excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como sonegação fiscal e fraude.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO. HIPÓTESES LEGAIS. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO. MOTIVOS DEMONSTRADOS. COMPROVAÇÃO DO DOLO.

A multa qualificada é aplicada sempre que o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido, de ação dolosa, devidamente comprovada no procedimento de fiscalização. No caso em análise restou comprovado o ato doloso da autuada em reduzir sua carga tributária mediante a criação irregular de uma SCP.

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

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base

negativa no ano calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2014, 2015

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) negar provimento ao recurso de ofício a fim de, i.i.i) manter o afastamento da sujeição passiva solidária de EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e da pessoa jurídica BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN; i.i.ii) manter a exoneração da infração “RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)” ;i.i.iii) afastar a responsabilidade solidária de MÁRCIO FRANCISCO RAMOS (sócio administrador da contribuinte); ii) por maioria de votos, ii.i) manter integralmente os lançamentos remanescentes, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que mantinha apenas parte deles; ii.ii) manter a multa de ofício qualificada, com redução do percentual de 150% para 100%, a teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN vencido o Relator que a reduzia para 75%; ii.iii) .manter a responsabilidade solidária de ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, vencidos o Relator e o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que afastavam a imputação; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente em relação à infração “multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais”, vencidos o Relator e os Conselheiros Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça e Ricardo Piza Di Giovanni que afastavam os lançamentos. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias em que vencido o Relator (itens “ii.ii”, “ii.iii” e “iii”), o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários interpostos por MASSA FALIDA DE BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA. (contribuinte), MARCIO FRANCISCO RAMOS (responsável solidário – sócio administrador) e ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR (responsável solidário – sócio administrador), face o v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ07) que decidiu manter em parte os Autos de Infração, com a consequente exigência parcial do crédito tributário, reduzindo o valor devido a título de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2014, acrescido de multa de ofício qualificada no percentual de 150% e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas, no valor total de R\$ 47.990.908,42 (valor originário de R\$ 48.082.739,35).
2. Ademais disso, manteve a atribuição de responsabilidade solidária aos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS (sócio administrador da contribuinte) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional-CTN, e afastou a sujeição passiva solidária de EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), com base no artigo 124, inciso I, do CTN.
3. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

SP SOROCABA DRF

MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 7397

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10855-723.496/2019-12Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DRF - SOROCABA	Número do Procedimento Fiscal	
Local da Lavratura	DRF SOROCABA	0811000.2018.00460	
		Data	Hora
		08/11/2019	14:11
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA	CPF	09.571.846/0001-56
Número	263	Complemento	BLOCO
Logradouro	RUA FUNCHAL	Teléfono	A (11) 35953600
			CONJ
		31	
Endereço	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551060
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	MARCIO FRANCISCO RAMOS	CPF	112.216.788-17
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	R PICINGUABA	Número	139
Endereço	VILA SANTA ISABEL	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	03432-000
Nome	ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR	CPF	261.878.528-26
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	R GAIVOTA	Número	398
Endereço	MOEMA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04522-030
Nome Empresarial	BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA.	CPF	10.826.587/0001-46
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
		Complemento	ANDAR
		31	3
			CONJ
Endereço	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551-060
Nome	EDUARDO SERGIO SPALDING	CPF	630.410.145-72
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	R MADRE ANA DE SAO JOSE	Número	37
Endereço	SANTO AMARO	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04735-020
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cód. Receita Inf	2917
		Valor	10.495.261,46
JUROS DE MORA (Calculados até 11/02/19)		Valor	4.811.573,97
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	15.742.892,18
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cód. Receita Inf	1632
		Valor	5.300.138,23
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	36.349.865,84

SP SOROCABA DRF

MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 7414

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10855-723.496/2019-12Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DRF - SOROCABA	Número do Procedimento Fiscal	
Local da Lavratura	DRF SOROCABA	0811000.2018.00460	
		Data	Hora
		08/11/2019	14:12
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA	CPF	09.571.846/0001-56
Número	263	Complemento	BLOCO
Logradouro	RUA FUNCHAL	Teléfono	A (11) 35953600
			CONJ
		31	
Endereço	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551060
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Nome	MARCIO FRANCISCO RAMOS	CPF	112.216.788-17
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	R PICINGUABA	Número	139
Endereço	VILA SANTA ISABEL	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	03432-000
Nome	ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR	CPF	261.878.528-26
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto			
Logradouro	R GAIVOTA	Número	398
Endereço	MOEMA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04522-030
Nome Empresarial	BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA.	CPF	10.826.587/0001-46
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
		Complemento	ANDAR
		31	3
			CONJ
Endereço	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551-060
Nome	EDUARDO SERGIO SPALDING	CPF	630.410.145-72
Tipo de Responsabilidade Tributária			
Responsabilidade Solidária de Fato			
Logradouro	R MADRE ANA DE SAO JOSE	Número	37
Endereço	SANTO AMARO	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04735-020
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Inf	2973
		Valor	3.407.026,00
JUROS DE MORA (Calculados até 11/02/19)		Valor	1.558.024,73
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	5.110.538,99
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cód. Receita Inf	1649
		Valor	1.912.369,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	11.987.959,47

4.

Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **Trata-se dos Autos de Infração** às fls. 7.397/7.428, por meio dos quais são exigidos, para **atos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2014 e 2015**, R\$ 10.495.261,46 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e R\$ 3.407.026,00 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos acrescidos de multa de 150% e juros de mora, mediante a criação da SCP BIO ENERGIAS, oriundos de:

A) RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014), referentes a quatro notas fiscais (NF 4.257 a 4.260) vinculadas a receita obtida no período de apuração de Dezembro/2014 não contabilizadas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e não informadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que somadas perfazem R\$ 1.020.343,88 e não consideradas no resultado tributável, nem no ano-calendário de 2014, nem no ano-calendário de 2015;

B) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015), referentes a 16 notas fiscais (NF 4.795 a 4.804 e NF 4.807 a 4.812) emitidas em Janeiro/2016 que somadas perfazem R\$ 2.718.547,17 e são vinculadas a receita obtida no período de apuração de Dezembro/2015;

C) CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP / OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC2014), pela prática de atos de planejamento tributário abusivo que, em Dezembro/2014, originou *“no LALUR uma exclusão de aproximadamente R\$ 50 milhões do lucro líquido na apuração do lucro real. Essa exclusão foi responsável pelo resultado negativo do AC de 2014 (prejuízo de R\$ 3 milhões). A exclusão refere-se a resultados apurados por SCP, que, por sua vez, foram oferecidos à tributação pelo lucro presumido.”*

D) MULTA ISOLADA à medida que as *“três infrações acima descritas afetaram não apenas os resultados anuais, mas também os mensais dos anos de 2014 e 2015, posto que os valores respectivos integraram as bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL de vários meses.”* Em decorrência da desconsideração da aludida SCP, trazendo-se a integralidade das receitas para a Bio Energias Comercializadora LTDA, exige-se multas isoladas de R\$ 5.300.138,23 e R\$ 1.912.369,75 por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

E) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA dos administradores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS – CPF 112.216.788-17 (sócio-administrador de 01/04/2013 a 14/09/2015) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR– CPF 261.878.528-26 (sócio-administrador de 01/04/2013 até a presente data) com a empresa pelos créditos tributários constituídos pela omissão de receitas, postergação do reconhecimento de receitas e criação artificial de SCP, mediante conduta culposa com infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes, por força do art. 135, inciso III do CTN

F) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA do administrador da MAGA, EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio-administrador de 30/09/2013 até o encerramento), que também assinou o contrato que criou a SCP, agindo com culpa e beneficiou-se dos resultados, recebendo dividendos da BIO ENERGIAS por meio da MAGA, por força do art. 124, inciso I do CTN.

G) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA de BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 10.826.587/0001-46, sócia da fiscalizada desde 30/06/2009 até a presente data, na medida em que os tributos foram indevidamente reduzidos com a criação da SCP, os dividendos pagos pela BIO ENERGIAS para a sua sócia BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA foram maiores, enquadrando-se também no art. 124, inciso I do CTN.

H) QUALIFICAÇÃO DA MULTA E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, pois as condutas acima estariam tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, ou seja, condutas definidas como sonegação, fraude e conluio, também estão tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 (dos crimes contra a ordem tributária). A Bio Energias Comercializadora LTDA (Contribuinte ou Bio Comercializadora) e os responsabilizados solidariamente teriam cometido condutas dolosas e

tipificadas como crime contra a ordem tributária previstos no art. 1º e art. 2º da Lei nº 8.137/90, objeto do processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 10855.724591/2019-25 em anexo a este processo

Segundo a Fiscalização (destaques meus):

II-A – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC2014)

1. A diferença apontada entre NFe e ECF no AC de 2015 somou aproximadamente R\$ 16,7 milhões (R\$ 306,5 milhões de NFe e R\$ 289,8 milhões na ECF). Grande parte dessa diferença foi contabilizada em 12/2014 e figurou na ECF do AC 2014.

2. A planilha excel anexa à resposta ao TIPF relacionou as notas fiscais emitidas em 01/2015 e contabilizadas em 2014. Todavia, quatro dessas **notas fiscais não foram contabilizadas nem em 2014 e nem em 2015**. As quatro notas, cujas cópias foram apresentadas juntamente com a resposta ao TIF nº 002, foram emitidas em 03/01/2015 e, no campo Dados Adicionais/Informações Complementares, acusam tratar-se de suprimento em 12/2014. As notas são as seguintes:

Nota Fiscal	Valor
4257	339.421,72
4258	307.211,74
4259	179.087,83
4260	194.622,59
Soma	1.020.343,88

3. Nos TIF nº 002 e 003 intimamos o contribuinte a explicar o fato de as vendas relativas às notas fiscais nº 4257 a 4260 não figurarem na Escrituração Contábil Digital – ECD em 12/2014 e nem em 01/2015. Também no TIF nº 004 alertamos sobre essa não contabilização. Em nenhuma das três respostas e nem durante todo o procedimento fiscal a pessoa jurídica conseguiu esclarecer a situação.

4. A receita de R\$ 1.020.343,88 referente às quatro notas fiscais não foi contabilizada (ECD) e também não foi informada na ECF, ou seja, não integrou o resultado tributável, nem de 2014 e nem de 2015. Como elas referem-se a fornecimento de energia em 12/2014, vale dizer, foram auferidas nesse mês, lançamos de ofício os tributos devidos (IRPJ e CSLL) no AC de 2014.

II-B – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC2015)

1. No TIPF intimamos o sujeito passivo a **explicar as diferenças de receitas entre NFe e ECF em todos os meses de 2015. Na resposta, uma explicação bem detalhada e convincente revelou que algumas notas são emitidas no começo de um mês, mas referem-se a fornecimento de energia do mês anterior, daí porque sua contabilização no mês anterior à emissão da nota.**

2. As notas emitidas no começo de um mês relativas a receitas auferidas no mês anterior **são contabilizadas neste mês anterior como provisão de venda de energia (pela soma das notas, sem identificação individual de cada nota)**. Como essas notas figuram na contabilidade individualmente identificadas no mês da emissão, aquela provisão é estornada no mês seguinte. Então, embora essas notas possam ser identificadas na contabilidade entre as receitas no mês da emissão, sua soma é estornada no fim desse mesmo mês, vez que essa soma já foi apropriada no mês anterior como provisão. Dessa forma, a receita é contabilizada corretamente no mês em que auferida.

3. *Esse procedimento de provisão e estorno foi praticado durante quase todos os meses de 2015, conforme pode-se notar no razão da conta nº 3110100001 – Receita de Venda de Energia Convencional anexo ao processo. Todavia, em 12/2015 apenas o lançamento de estorno da provisão de venda de energia feita em 11/2015 foi efetuado. As notas emitidas em 01/2016 relativas a suprimento em 12/2015 não foram provisionadas neste mês. A pessoa jurídica, portanto, deixou de reconhecer essas receitas de 12/2015 no AC de 2015 para reconhecê-las no ano seguinte, postergando sua contabilização e oferecimento à tributação.*

4. No TIF nº 004 *pedimos explicações ao fiscalizado sobre o não provisionamento das vendas de energia no mês de 12/2015. Apesar de toda argumentação exposta na resposta ao TIFP, o contribuinte, na resposta ao TIF nº 004, limitou-se a dizer “que a partir de janeiro 2016 a empresa passou a efetuar seus registros contábeis baseando-se na data de emissão da nota fiscal, e que por essa razão, após esta data, não houve provisão de venda de energia.”*

5. Nos TIF nº 005 e nº 006 solicitamos as notas fiscais e os contratos de comercialização de energia relativos às receitas de 12/2015 postergadas. A resposta ao TIF nº 005 apresenta as notas fiscais e a resposta ao TIF nº 006 os contratos. As notas são as seguintes:

Nota Fiscal	Emissão	Valor
4795	05/01/2016	275.280,00
4796	06/01/2016	135.408,00
4797	06/01/2016	1.264.800,00
4798	06/01/2016	122.760,00
4799	06/01/2016	122.016,00
4800	06/01/2016	99.359,72
4801	06/01/2016	49.418,11
4802	06/01/2016	141.203,31
4803	06/01/2016	29.720,02
4804	06/01/2016	38.632,11
4807	07/01/2016	131.777,28
4808	08/01/2016	68.730,94
4809	08/01/2016	43.152,00
4810	08/01/2016	52.710,91
4811	08/01/2016	7.545,76
4812	11/01/2016	136.033,01
Soma		2.718.547,17

II-C – CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP / OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC2014)

Em 12/2014 figurou no LALUR uma exclusão de aproximadamente R\$ 50 milhões do lucro líquido na apuração do lucro real. Essa exclusão foi responsável pelo resultado negativo do AC de 2014 (prejuízo de R\$ 3 milhões). A exclusão refere-se a resultados apurados por SCP, que, por sua vez, foram oferecidos à tributação pelo lucro presumido.

Como não houve aporte de capital realizado pela SCP em 2014 (e em nenhum outro ano), intimamos o sujeito passivo a apresentar o instrumento de criação da SCP no TIF nº 007. Após pedir prorrogação de prazo, concedida no TIF nº 008, o contribuinte exibiu um contrato particular de constituição de SCP junto com a resposta ao TIF nº 008.

De acordo com o contrato apresentado, a fiscalizada, como sócia ostensiva, e a citada MAGA, como sócia participante, constituíram, em 25/02/2013, a SCP BIO ENERGIAS. Em 06/2015 a SCP providenciou o CNPJ 22.636.042/0001-56 junto à RFB.

Constou nesse contrato que, em razão da edição e publicação da Resolução Normativa nº 531, de 21/12/2012, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, o risco de parte dos

contratos firmados pela fiscalizada foi extremamente potencializado. A MAGA se dispôs, então, a dividir o risco assumido pela fiscalizada nesses contratos, sob a contrapartida de também dividir os lucros gerados. Eis que a MAGA e a SCP jamais entregaram recursos à fiscalizada, a MAGA apenas entrou na sociedade para assumir riscos (e dividir lucros)

(...)

13. O anexo I do contrato que criou a SCP relacionou os contratos de comercialização objeto da sociedade. O que justificou a criação da SCP, conforme seu próprio instrumento de constituição, foi o risco extremamente potencializado desses contratos de comercialização. Mais à frente veremos que foram exatamente esses contratos os que mais lucros proporcionaram à fiscalizada.

14. Indagada porque escolheu a MAGA para associar-se, a BIOENERGIA afirmou que não foi uma escolha, mas uma comunhão de interesses. A BIO ENERGIAS estava em busca de parceiros que estivessem dispostos a dividir seus riscos. Mas que experiência teria a MAGA no ramo de energia para aceitar dividir os riscos? A resposta do contribuinte: “Foi a experiência da BIO ENERGIAS – com sólida atuação no setor de comercialização de energia elétrica há mais de 10 anos – que justificou a escolha da MAGA.”

15. Também indagamos quais as garantias de a MAGA honrar a obrigação assumida. O sujeito passivo respondeu que não houve prestação de garantias, além da própria integralização do capital social. Disse também que os representantes da MAGA contribuiriam com sua “expertise financeira” em caso de necessidade de prestação de garantias. Embora regularmente intimada, não apresentou qualquer documento que comprovasse essas alegações.

16. Pois bem, a BIO ENERGIAS constituiu uma SCP com a MAGA para esta dividir hipotéticos prejuízos com ela. A MAGA, no entanto, não ofereceu garantias concretas de que seria capaz de honrar o compromisso assumido. Seu capital social era (sempre foi) de R\$ 1.000,00, nunca teve empregados, não apresentou a ECD de 2013 e nem a de 2014, esteve inativa no AC 2012 e declarou pelo lucro presumido no AC 2013 (mas sem informações, declaração toda “zerada”), e sua alegada “expertise financeira” contrasta com sua movimentação financeira zero em 2013 e R\$ 100.000,00 em 2014 (isso em 12/2014 e referente ao lucro de R\$100.000,00 pago pela BIO ENERGIAS).

(...)

20. Os dois contratos de constituição da SCP apresentados pela fiscalizada (o primeiro em 14/05/2019 e o segundo em 16/08/2019) não são hábeis e nem idôneos para comprovar a real criação da SCP na data de 25/02/2013, pois carecem de formalidades legais que lhes confiram força probatória. Eles não foram registrados em cartório e não têm firmas reconhecidas que possam acusar a data de confecção, ou seja, podem ter sido confeccionados em qualquer data. A apresentação de nova versão em 16/08/2019 contendo percentuais de distribuição de lucros diferentes, após o TIF nº 010 questionar a distribuição irregular de lucros, é suficiente para, no mínimo, gerar dúvidas sobre sua confiabilidade. O sócio da MAGA, respondendo ao seu TIF nº 002, apresentou em 20/06/2019 um contrato de criação da SCP que é igual ao primeiro apresentado pela fiscalizada. Ora, se existia uma segunda versão que substituiu a primeira, porque o sócio da MAGA exibiu a versão substituída?

21. Os dois contratos são datados de 25/02/2013 e foram assinados por Armando Vilela de Araújo Júnior e Márcio Francisco Ramos, pela BIOENERGIAS; e Eduardo Sérgio Spalding, pela MAGA. Armando e Márcio tornaram-se sócios da BIO ENERGIAS em 01/04/2013, conforme a

quinta alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 121.211/13-7. Eduardo tornou-se administrador da MAGA em 30/09/2013, conforme a primeira alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 381.675/13-0. Nenhum dos três, portanto, tinha poderes para representar BIO ENERGIAS e MAGA em 25/02/2013.

22. A SCP foi criada sem efetuar qualquer aporte financeiro na BIOENERGIAS, trazendo uma sócia (MAGA) sem nenhuma condição de honrar o compromisso assumido e sem nenhuma experiência no ramo de comercialização de energia. Ela ficou com os contratos mais rentáveis e deixou os menos rentáveis para a sócia ostensiva. Assim, qual seria a razão de ordem comercial, econômica ou financeira da criação da SCP, considerando que a sócia participante MAGA participou dos resultados sem nenhuma colaboração?

23. A criação da SCP, esvaziada de quaisquer fins comerciais, econômicos e financeiros, foi um planejamento tributário abusivo e ilícito que buscou apenas a redução da carga tributária, pela utilização dos benefícios da tributação pelo lucro presumido. O lucro da SCP foi de R\$ 50.113.368,73, o que, pelo lucro real, resultaria em um IRPJ de R\$ 12.504.342,18, enquanto, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou 2.086.600,57. A CSLL, pelo lucro real, resultaria em R\$ 4.510.203,19, e, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou R\$ 1.139.724,31. Somando o IRPJ com a CSLL, o valor devido, pelo lucro real, equivale a R\$ 17.014.545,37, enquanto a soma, pelo lucro presumido, resultou em R\$ 3.226.324,88. O fiscalizado, portanto, declarou 18,96% do que deveria. Eis a real finalidade da criação da SCP.

(...)

26. Em face do exposto, cabe ao Fisco se opor aos atos abusivos praticados pela fiscalizada, desqualificando a forma utilizada (criação da SCP) e requalificando-a de acordo com a situação concretamente verificada. Os resultados apurados pela SCP e excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real, não deveriam ter sido excluídos. Desconsideramos então essa exclusão e lançamos de ofício o valor correspondente.

27. Os valores da presente infração lançados de ofício são demonstrados na planilha EXCLUSÕES LALUR. A planilha relaciona as adições de despesas indedutíveis (somatório de doações e despesas com veículos) e as exclusões dos resultados com a SCP. A parte A do LALUR, no registro M312, informada na ECF lista todas as adições (contas nº 4.1.3 de despesas indedutíveis) e exclusões (contas nº 6, todas relativas aos resultados com a SCP). No resumo da apuração do lucro real (registro M300), contudo, não aparecem as exclusões, apenas as adições pelo valor líquido (e negativo). Este último valor refere-se ao total das exclusões com a SCP menos as adições de despesas indedutíveis. A planilha também considera a infração II-A (receitas não contabilizadas – AC2014) para apurar o total de infrações em 2014. Esse total foi transportado para a planilha de MULTA ISOLADA que explicaremos na próxima infração II-D. Por fim, a planilha exibe os valores mensais acumulados e não acumulados das exclusões SCP.

28. Os valores declarados pelo sujeito passivo de IRPJ e CSLL em 2014, pelo lucro presumido (SCP), conforme informados nas DCTF, foram deduzidos nos autos de infração respectivos, figurando como Outras Deduções. Não houve IRPJ e CSLL declarados pelo lucro real em 2014 e nem em 2015, posto que o contribuinte apurou prejuízos nesses anos.

II-D – MULTA ISOLADA

1. As três infrações acima descritas afetaram não apenas os resultados anuais, mas também os mensais dos anos de 2014 e 2015, posto que os valores respectivos integraram as bases de

cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL de vários meses. A planilha de MULTA ISOLADA demonstra a apuração das multas de IRPJ e CSLL no AC de 2014.

2. Para o AC de 2015 não há planilha, vez que só houve infração em dezembro. O percentual da multa é de 50%, incidente sobre o IRPJ e a CSLL devidos no mês. Conforme consta nos demonstrativos de apuração dos autos de infração, os valores devidos de IRPJ e CSLL em 2015, que são os mesmos devidos em 12/2015, são R\$ 634.023,55 e R\$ 236.888,47, respectivamente. A multa isolada de IRPJ resulta em R\$ 317.011,77 e a multa isolada de CSLL resulta em R\$ 118.444,23.

III – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

1. O contribuinte cometeu infrações à legislação tributária, cujas peculiaridades revelam que os administradores da empresa, além de não dispensarem o cuidado e a diligência necessários, agiram com culpa no desempenho de suas funções. Foram infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes.

2. Conforme acima descrito no item II – INFRAÇÕES, os administradores da sociedade, responsáveis diretos pelos atos por ela praticados, omitiram receitas, postergaram o reconhecimento de receitas e criaram artificialmente uma SCP. Como exemplo da conduta culposa dos administradores, citamos a assinatura do contrato de criação da SCP explicado no subitem II-C-21 supra.

3. Vejamos as disposições legais sobre a solidarização: Código Civil, art. 1.011: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” Código Civil, art. 1.016: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, art. 135, inciso III, “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:... III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

4. Diante do exposto, devem os administradores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS – CPF 112.216.788-17 (sócio-administrador de 01/04/2013 a 14/09/2015) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR– CPF 261.878.528-26 (sócio-administrador de 01/04/2013 até a presente data) responderem solidariamente com a empresa pelos créditos tributários ora constituídos. Os sócios figuram, portanto, em todos os autos de infração como sujeitos passivos responsáveis solidários.

5. A infração descrita no item II-C foi cometida pelo sujeito passivo em conjunto com a MAGA, cujo CNPJ foi baixado em 17/11/2017, mesma data de registro do distrato social na JUCESP. Foi um planejamento tributário abusivo e ilícito, com a finalidade única de sonegar tributos. O administrador da MAGA, EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio-administrador de 30/09/2013 até o encerramento), que também assinou o contrato citado no subitem II-C-21, agiu com culpa e beneficiou-se dos resultados, recebendo dividendos da BIO ENERGIAS por meio da MAGA.

6. Outro beneficiado pela redução indevida dos tributos foi a BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 10.826.587/0001-46, sócia da fiscalizada desde 30/06/2009 até a presente data. Com efeito, na medida em que os tributos foram indevidamente reduzidos com a criação da SCP, os dividendos pagos pela BIO ENERGIAS para a sua sócia BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA foram maiores.

7. Por esse motivo, e considerando o disposto no art. 124, inciso I, do CTN: “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;” *devem também responder como devedores solidários* EDUARDO SÉRGIO SPALDING e BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA.

IV – QUALIFICAÇÃO DA MULTA E REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

1. A pessoa jurídica cometeu três infrações que reduziram o seu lucro e os tributos sobre ele incidentes. Deixou de contabilizar receitas e oferecê-las à tributação, bem como postergou o reconhecimento de receitas, deixando de tributá-las no período em que efetivamente auferidas. Além disso, criou artificialmente, de maneira simulada, uma SCP com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária.

2. Os atos praticados pelo sujeito passivo impediram o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do tributo devido. A conduta dolosa, em tese, está tipificada como crime tributário, previsto nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

3. As condutas acima, tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, ou seja, condutas definidas como sonegação, fraude e conluio, também estão tipificadas nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 (dos crimes contra a ordem tributária). Assim, formalizamos o processo administrativo de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS nº 10855.724591/2019-25.

Impugnação conjunta de Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA (Bio Comercializadora), Armando Villela de Araújo Júnior (Araújo), Márcio Francisco Ramos (Ramos) e Bio Energias Participações LTDA (Bio Participações).

Por sua vez, o contribuinte impugnou o lançamento e a representação penal:

3. DOS MOTIVOS DE IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO PERPETRADO.

3.1 DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ITEM II-A

Diferentemente do alardeado pelo agente fiscal, as notas fiscais **4257 a 4260**, foram sim **devidamente contabilizadas e oferecidas a tributação**, só que por meio da SCP firmada entre a Impugnante e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA, não havendo, portanto, que se falar em omissão de receitas.

Na fase fiscalizatória, por conta de questões internas (trocas de sistema e de pessoal) a Impugnante teve dificuldades em localizar o registro destas operações em seus arquivos. Contudo, por conta da presente autuação realizou novo o detalhamento de todo o faturamento emitido nos anos de 2014 e 2015.

Como decorrência dessa nova auditoria interna, localizou o registro das operações atinentes a referidas notas fiscais na contabilidade e apurações fiscais da SCP BIOENERGIAS.

Visando comprovar de forma irrefutável essa afirmação, colaciona a presente impugnação os registros contábeis e fiscais que atestam o reconhecimento contábil e fiscal das receitas associadas as mencionadas notas fiscais no âmbito da SCP firmada com a MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA (Doc. 09).

Desta feita, no pior dos cenários, considerando a remota hipótese de manutenção da autuação descrita pelo fiscal no **item II-C** do Termo de Verificação Fiscal (“Criação de SCP”), tem-se que o valor aqui debatido (**R\$ 1.020.343,88**) já se encontra por ele englobado,

devendo-se, portanto, qualquer discussão acerca deste montante ater-se única e exclusivamente a discussão de mérito sobre a higidez da SCP formada pela Impugnante e a empresa MAGA, não havendo que se falar em não contabilização ou omissão de receitas de qualquer natureza das notas fiscais objeto deste item da autuação, razão pela qual deve haver sua completa exoneração por esta turma de julgamento.

3.2 DA APURAÇÃO DECORRENTE DA POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (ITEM II-B)

Como já exposto, alega a autoridade fiscal que as notas do quadro a seguir deixaram de ser oferecidas à tributação no ano-calendário de Dez/2015, posto seu reconhecimento pela Impugnante ter ocorrido apenas em 2016, caracterizando infração atinente a postergação de receitas:

[...]

A consequência desta constatação foi a suposta [sic] de IRPJ/CSLL para o ano de 2015, com exigência destas exações por meio do lançamento ora guerreado e a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor das estimativas mensais apuradas em Dez/15 em decorrência desta infração.

*Trataremos neste tópico somente da exigência do IRPJ/CSLL para o ano-calendário de 2015, deixando a questão da multa isolada, caso devida, para debate específico a ser feito no **tópico 6** da presente impugnação.*

Conforme atestado e reconhecido pela própria fiscalização, a Impugnante tinha por procedimento emitir no mês seguinte notas fiscais relacionadas a fornecimento de energia ocorrido no mês anterior, daí porque sua contabilização de forma prévia a emissão do documento fiscal como provisão de energia.

*Replicando a explicação dada pela Impugnante no curso da fase fiscalização, a autoridade fiscal enalteceu que “as notas emitidas no começo de um mês relativas a receitas auferidas no mês anterior são contabilizadas neste mês anterior como **provisão de venda de energia** (pela soma das notas, sem identificação individual de cada nota). Como essas notas figuram na contabilidade individualmente identificadas no mês da emissão, aquela provisão é estornada no mês seguinte. Então, embora essas notas possam ser identificadas na contabilidade entre as receitas no mês da emissão, sua soma é estornada no fim desse mesmo mês, vez que essa soma já foi apropriada no mês anterior como provisão. Dessa forma, a receita é contabilizada corretamente no mês em que auferida”.*

Ocorre que ao final de 2015, a Impugnante alterou referido procedimento de forma que passou a contabilizar suas receitas de vendas, com base no mês de emissão do respectivo documento fiscal. Desta forma o valor relativo às notas emitidas em janeiro de 2016, foram contabilizadas apenas neste período de apuração, não tendo havido, via de consequência o registro de provisão de energia no mês de dezembro de 2015.

Em que pese a ocorrência fática destacada pelo auditor fiscal, tem-se que sua forma de exigência mostrou-se completamente equivocada. Explica-se:

Em caso de postergação de receitas, a exigência de eventual tributo (IRPJ/CSLL) somente pode se dar pela diferença de efeitos entre o ano-calendário no qual deveria ter havido o reconhecimento da receita pelo regime de competência para fins de tributação e aquele no qual efetivamente ocorreu. É o que expressamente prevê o art. 285, do Decreto 9.580/2018 (antigo artigo 283 do RIR/99)

(...)

Como a própria autoridade fiscal atestou que as receitas relativas as referidas notas foi reconhecida no ano calendário de 2016, teria, via de consequência, a necessidade de dar continuidade a auditoria e cotejar o efeito tributário que recaiu sobre a receita postergada no ano de seu efetivo reconhecimento, para a exata aplicação do comando do §1º do art.285 do RIR/18, como prontamente denota a maciça jurisprudência administrativa e o Parecer Normativo CST nº 02/1996:

(...)

No lançamento perpetrado, o valor considerado como postergação foi integralmente exigido pela i. auditor, sem que fosse realizada a obrigatória verificação do efeito de tributação que recaiu sobre este montante no ano calendário de 2016, o que por si só invalida a cobrança em testilha por falta de liquidez, acarretando insanável falha da hipótese de incidência tributária em seu aspecto quantitativo.

Tal desídia não é perdoada pelos órgãos de julgamento administrativo, que tem por regra invalidar lançamentos feitos ao lume de postergação de receitas, para os quais não haja a produção de prova de prejuízo ao erário pelos agentes estatais:

(...)

3.3 DA VALIDADE E HIGIDEZ DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO FIRMADA ENTRE BIO ENERGIAS E MAGA.

Em que pesem os pontos relacionados pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal para tentar embasar a acusação de planejamento tributário ilícito, pautado no suposto mau uso do instituto jurídico (Sociedade em Conta de Participação), em razão das características da Sócia Participante (MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA), tem-se que os mesmos não sobrevivem a uma análise mais apurada dos fatos e principalmente do contexto comercial, regulatório e operacional que marca o mercado de comercialização de energia no Ambiente de Contratação Livre (ACL).

Contudo, antes de proceder a esta desconstrução, faz-se necessário realizar uma breve introdução acerca das características deste mercado, as terminologias e exigências técnicas a ele aplicáveis, e as peculiaridades de ordem comercial e regulatória que o cercam. Apesar de devidamente explicadas no curso da ação fiscal, pelo visto não foram adequadamente compreendidas pelo i. auditor fiscal, caso o contrário certamente a presente autuação não teria se materializado.

3.3.1 FUNCIONAMENTO DO SEGMENTO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA NO ÂMBITO DO MERCADO LIVRE

(...)

3.3.2 DA CONCRETUDE JURÍDICO EMPRESARIAL DA MAGA COMERCIALIZADORA.

*Apesar de não ter sido apontado pela fiscalização como motivo para a descaracterização da SCP, importante destacar que a sócia participante (MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA) está longe do afamado rótulo de sociedade efêmera, tendo em vista sua constituição no início do ano de 2012 (06.02.2012) e seu desfazimento somente no final de 2017 (30.09.2017), ou seja, referida empresa manteve-se operante por **mais de 5 anos**, conforme atesta sua ficha cadastral completa obtida perante a Junta Comercial de SP (Doc. 10).*

É verdade que ela passou a ser de titularidade dos parceiros comerciais da Impugnante (Noakes Ltd – CNPJ 15.132.666/0001-70 e Ownard LTDA – CNPJ 15.109.422/0001-77)

estabelecidos no exterior para fins de SCP a partir de 25.02.2013, mas ainda assim, foram mais de quatro anos vinculados à consecução de seu objeto social.

Ademais, como será demonstrado mais adiante, esta sociedade foi adquirida por parceiros comerciais estrangeiros da Impugnante, apenas para fins e consecução da “SCP BIO ENERGIAS”, ou seja, a grosso modo, caracterizou-se como uma sociedade de propósito específico (SPE), não havendo qualquer irregularidade em tal intenção e uso.

A) DA INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS NO INSTRUMENTO DE SCP.

Diferente da desconexa insinuação feita pela autoridade fiscal, não existe qualquer exigência legal de que instrumentos particulares, o que inclui contratos de sociedades em conta de participação (sociedade meramente contratual), sejam registrados em cartório ou tenham que possuir reconhecimento de firma de seus signatários.

O fato de ter sido apresentado na fase fiscalizatória duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, apesar de caracterizar um aparente descontrole administrativo interno na gestão de documentos, não tem o condão de desnaturar o acordo de vontades firmado entre a Impugnante e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA.

*Tanto é verdade que a SCP BIO ENERGIAS, obteve em junho de 2015, em atendimento ao comando da IN RFB nº 1.470/20141, seu cadastro de CNPJ junto a RFB. Para fins de sua obtenção, que se deu anos antes do início da fiscalização atrelada a presente autuação, a Impugnante teve que apresentar o mencionado instrumento de SCP, ora controvertido pela fiscalização, o qual foi **devidamente aceito e arquivado junto a este órgão**.*

*Logo, se havia alguma dúvida acerca da versão do instrumento de SCP a ser considerada para fins jurídicos, bastaria o i. auditor fiscal ter consultado o banco de dados da órgão que representa para obter tal confirmação, podendo assim atestar a informação de petição protocolizada pela contribuinte em **16.08.2019 (fls . 7359 e 7360)**, de que a divisão de resultado da SCP entre as partes ficou balizada em 80% a favor da Impugnante e 20% em favor da sócia participante (MAGA).*

De novo: se o registro em cartório ou reconhecimento de firma fossem requisitos indispensáveis à validade do instrumento particular de SCP em voga como apontado pelo agente autuante no termo de verificação fiscal, como a própria RFB o aceitou e conferiu a sociedade contratual nele descrita um CNPJ? A resposta é óbvia, tal aceitação ocorreu sem qualquer intempérie, por não existir a alardeada exigência, sendo, portanto, improsperável tal justificativa para sustentar a invalidade da SCP em debate.

A impugnante, na fase fiscalizatória, chegou inclusive, a tentar obter acesso ao registro do instrumento de SCP protocolizado junto a RFB no processo de obtenção de CNPJ realizado em 2015, mas estranhamente recebeu a informação na diligência presencial realizada de que os documentos por ela apresentados para o cadastro não são passíveis de disponibilização. De qualquer forma, como já apontado, tal verificação pode ser feita facilmente por esta turma de julgamento através de determinação de procedimento de diligência.

Quanto ao questionamento acerca da capacidade de representação dos Srs. Armando Vilela de Araújo JÚNIOR e Márcio Francisco Ramos como signatários da Impugnante para assinatura do contrato de SCP, a autoridade fiscal tergiversa os fatos na medida em que apenas relata a data de arquivamento da 5ª alteração contratual (01.04.2013), sem mencionar que o documento arquivado é datado de 25.02.2013, em consonância com a data de celebração da SCP.

Não se nega aqui que fato houve um hiato entre a data de assinatura do documento e de seu registro (pouco mais de 30 dias) o que poderia colocar em dúvida sua validade perante terceiros a partir de 25.02.2013.

Contudo, com o registro da alteração contratual em 01.04.2013 perante a JUCESP e a latente continuidade da relação firmada, não há dúvidas de que pelo menos a partir desta data houve ratificação tácita da manifestação de vontade do contrato de SCP, com saneamento do pretenso vício formal alegado pela fiscalização, de forma que seus efeitos passaram a operar plenamente, sem sombra de dúvida.

Em suma, o apontamento deste aspecto formal pela fiscalização em nada corrobora a tentativa de acusação intentada, demonstrando no máximo certa falta de cuidado no controle de prazos para registro de alterações contratuais, o que está longe de caracterizar qualquer tipo de dolo ou fraude, ainda mais na conotação alardeada pelo agente autuante.

B) DO CAPITAL SOCIAL, DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E DA AUSÊNCIA DE EMPREGADOS DA MAGA (VEÍCULO NACIONAL PARA INVESTIMENTO DE PARCEIRO COMERCIAL ESTRANGEIRO)

O fato de o capital social integralizado ter sido baixo durante a existência empresarial da Maga e ter havido poucas movimentações financeiras nos anos de 2013 e 2014, pode até causar estranheza em um primeiro momento, mas analisando sua composição societária verifica-se que a mesma era formada por sociedades estrangeiras (Noakes Ltd e Orward Ltd), cuja intenção era de forma própria ou por meio de terceiros por ela indicados prestar eventuais garantias que se fizessem necessárias ao registro dos contratos de comercialização de energia firmados pela Impugnante e objeto da SCP.

Em outras palavras, a MAGA teve o papel de aperfeiçoar um elo de ligação em território nacional entre a Impugnante e seus parceiros comerciais estabelecidos no exterior, que não tinham intenção de participar diretamente de todas as suas atividades comerciais como sócios tabulados no contrato social, predispondo-se tão somente a disponibilizar eventuais garantias ou intermediá-las quando necessárias a melhor consecução do instrumento da SCP firmado.

Portanto, a MAGA caracterizou-se do ponto de vista operacional como um veículo de representação no país de investidor estrangeiro, para, caso fosse necessário, prestar auxílio financeiro, por meio da prestação ou intermediação de garantias em favor da Impugnante, visando a devida concretização dos contratos de compra e venda de energia objeto do acordo de vontades firmado em 25.02.2013.

A janela de oportunidade para os investidores personificados pela MAGA era participar de um risco em potencial e em contrapartida receber frutos das operações por eles garantidas no compromisso firmado com a Impugnante. Se ao final da SCP o socorro financeiro não se fizesse necessário, ainda assim faria jus aos percentuais pactuados, tendo em vista seu papel de potencial garantidor privado.

Tal configuração é muito usual no mercado de comercialização de energia, em face dos grandes valores transacionados, suas constantes oscilações e os demasiados custos para obtenção de garantias financeiras diretamente junto a instituições de primeira linha do sistema financeiro nacional.

Trata-se de raciocínio relativamente semelhante ao explorado pelo segmento de seguros, no que para o segurado é melhor gastar com o custo do prêmio de uma apólice junto a uma garantidora (segurador), do que ter que arcar com uma dívida em caso de sinistro. A diferença

é que o equivalente ao prêmio é a participação no resultado dos contratos passíveis de cobertura de garantia pelo “parceiro garantidor”.

Consideradas as questões levantadas neste tópico, resta claro o motivo pelo qual a Maga não possuía funcionários. Inclusive, cabe ressaltar o esclarecimento prestado por seu antigo administrador às fls 7.246 e 7.247, no sentido de que eventuais despesas administrativas (aluguel, IPTU, etc) eram custeadas pela Impugnante para posterior abatimento dos dividendos que lhes fossem devidos no âmbito da SCP, o que denota sua função de veículo por parte dos parceiros comerciais estrangeiros da Impugnante.

Importantíssimo também ressaltar aqui, que apesar de a MAGA não ter aportado diretamente valores na SCP, no final de 2014 parte substancial dos dividendos a que já faria jus foram mantidos na sociedade, exatamente para dar lastro as operações ainda em curso.

Tais valores lhes foram repassados somente a partir do abril de 2015 em várias parcelas (Doc. 11), conforme comprovam apontamentos contábeis e financeiros da SCP. Ou seja, a sociedade firmada, teve começo, meio e fim, da exata forma prevista em seu instrumento de constituição, exercendo com plenitude seu desiderato contratual.

Assim, quando a fiscalização aponta que a MAGA não teria prestado qualquer apoio financeiro a consecução do objeto social da SCP, tal acusação mostra-se inverídica, já que abriu mão do recebimento imediato de valores que lhes pertenciam, em prol de um objetivo maior, qual seja honrar o compromisso por ela pactuado quando da constituição da SCP BIO ENERGIAS em 25.02.2013, de prestar disponibilidades financeiras para eventuais garantias financeiras que se fizessem necessárias, ou até mesmo fomentar compras e vendas de energia intencionadas para o portfólio da SCP.

Tal fato, inclusive, foi retratado em Ata de deliberação dos sócios datada de 27.02.2015 (Doc. 12) o que demonstra a vivacidade da SCP firmada anos antes, afastando por completo a acusação de artificialismo intentada pelo agente estatal.

(...)

3.3.3 DAS LEGÍTIMAS RAZÕES PARA A CRIAÇÃO DA SCP APRESENTADA NA FASE INVESTIGATIVA.

Como amplamente esclarecido na fase fiscalizatória, destacado no instrumento de SCP firmado em 25.02.2013 e citado no Termo de Verificação Fiscal, o fato que levou a comunhão de interesses entre a Impugnante e seus parceiros comerciais no exterior personificados por meio da Maga, foi a edição e publicação da Resolução Normativa nº 531, de 21.12.2012, da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, que potencializou os riscos de parte dos contratos firmados pela Bioenergias.

Em outras palavras, a Bioenergia buscou estes parceiros comerciais não só para compartilhar potenciais riscos, mas acreditando que estes iriam honrar o compromisso firmado caso efetivamente se materializassem, prestando ou intermediando garantias financeiras, além daquelas que pudessem ser obtidas por ela isoladamente, oferecendo em troca participação nos resultados auferidos com a comercialização de contratos de compra e venda de energia previamente definidos pelas partes.

De forma a melhor demonstrar a conjuntura que justificou a realização de uma SCP entre a Impugnante e a Maga, e os benefícios por ela propiciados transcreve-se a seguir a resposta dada no âmbito do TIF nº 09, que ilustra com riqueza de detalhes e concatenação lógica e mercadológica de sua motivação:

(...)

Pelas respostas apresentadas, resta absolutamente claro que nada havia de artificial no instrumento de SCP firmado entre a Impugnante e a MAGA. Ele não foi firmado com base em um cenário determinável, muito pelo contrário, se considerados os inerentes, constantes e elevados riscos associados a volatilidade do mercado de energia no ACL.

A busca de um parceiro estratégico pautou-se em conseguir o conforto do ponto de vista financeiro (eventual prestação de garantias nos termos da Res. Normativa ANEEL 531/2012) para concretizar sem percalços os contratos objeto da SCP, contando com o apoio, direto ou indireto, do Sócio Participante.

Sem esse suporte, fatalmente teria que abrir mão de participar de uma série de negociações, em face dos riscos que de forma individual jamais conseguiria assumir em caso de real materialização, ou entrar em situação de default caso topasse abraçar o risco solitariamente e este viesse a se concretizar.

3.3.4 DA ALEGAÇÃO DE PRÉVIA ALOCAÇÃO DOS CONTRATOS OBJETO DA SCP COM BASE EM SUA RENTABILIDADE.

Um dos pontos estressados no curso da fiscalização e reiterado no TVF foi o fato de os contratos selecionados como objeto da SCP, terem proporcionado a maior parte da rentabilidade auferida no ano de 2014, haja vista o prejuízo apurado global pela Impugnante em suas operações próprias.

De forma a melhor retratar esta questão, transcreve-se a seguir trecho do esclarecimento feito pela Impugnante à fiscalização em resposta ao TIF 10:

“No ano-calendário de 2014, a Bio Energias apurou receita bruta de R\$ 339.512.260,25, custo dos bens e serviços de R\$ 307.256.722,58 e prejuízo de R\$ 3.246.358,67; enquanto a SCP apurou receita bruta de R\$ 105.570.041,19, custo dos bens e serviços de R\$ 46.125.946,51 e lucro de R\$ 51.133.712,61. Apesar disso, R\$ 31.663.201,83 foram distribuídos como dividendos aos sócios da Bio Energias, R\$ 8.887.493,18 à SCP e R\$ 100.000,00 à Maga.

1.1. Explicar os motivos para essa distribuição irregular de dividendos.

1.2. Explicar a antecipação de dividendos logo a partir de 13/01/2014, quando havia riscos extremamente potencializados nos contratos objeto da SCP.

1.3. Explicar a expressiva diferença nos resultados da SCP em relação a Bio Energias, considerando que foi justamente a SCP quem apurou resultados em contratos com riscos extremamente potencializados.

(...)

Resposta ao Item 1.3

*Os contratos objeto da SCP firmada entre a contribuinte e a Maga, apesar de apresentar risco potencializado pela alteração regulatória promovida pela ANEEL, como devidamente esmiuçado na resposta ao TIF nº 09, eram os que apresentavam **maior perspectiva de rentabilidade**, a qual, de fato, acabou se confirmando, não obstante a volatilidade que podia acometê-los. O interesse da sócia participante nos mesmos deu-se exatamente por conta desta possibilidade de lucro, ensejando a SCP”.*

*Logo, a mencionada disparidade de resultados da sócia ostensiva em relação a SCP suscitada por esta fiscalização, **decorreu apenas de questão mercadológica, ambicionada pelas partes da SCP, mas que no momento inicial ainda eram uma aposta que poderia ou não se concretizar.***

Não é preciso muita sagacidade para entender que investidores profissionais somente se predispõem a assumir riscos, se a possibilidade de retorno no negócio investido for significativa, caso contrário não há porque movimentar capital já alocado em aplicações no mercado financeiro ou em investimentos privados, com maior solidez ou índices de rentabilidade.

(...)

O fato de as receitas da SCP terem sido submetidas ao regime de tributação do lucro presumido foi um dos componentes desta aposta, ressaltando-se que a época dos fatos aqui discutidos vigorava a IN SRF nº 31/2001, a qual permitia a Sócia Ostensiva e a SCP optarem por regimes de tributação distintos:

“Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as sociedades em conta de participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela.”

A partir das colocações expendidas no presente tópico, fica fácil entender que neste segmento da economia o resultado desejável e projetado muitas vezes não é alcançado, sofrendo uma série de nuances e percalços.

A SCP Bioenergias acabou sendo um negócio bem sucedido, mas da mesma forma poderia ter sido um total fiasco financeiro, se as variáveis de mercado tivessem sido outras no curso de sua duração.

(...)

3.3.5 DO RESPEITO A LIVRE INICIATIVA DA IMPUGNANTE PARA A CONSECUÇÃO DE SUAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS.

(...)

4. DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA DE 150%.

(...)

*Não há nos autos qualquer prova de abuso de forma ou de direito, apenas uma teoria, um mantra, encampado pela autoridade fiscal de que a SCP celebrada entre BIO ENERGIAS e MAGA não seria dotada de propósito negocial, o que, diga-se, de passagem, foi completamente depauperada no **tópico 3** da presente Impugnação.*

(...)

As operações objeto da SCP, bem como as da Impugnante foram devidamente declaradas ao Fisco, contabilizadas nas demonstrações financeiras, objeto de religioso recolhimento de tributos dentro do formato societário contratual optado pelas partes, não havendo comprovação pelo agente estatal de qualquer manipulação de valores ou qualquer outro

tipo de conduta dolosa, no sentido impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pelo fisco fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Em nenhum momento a Impugnante se furtou de declarar a ocorrência das operações comerciais por ela praticadas e sua tributação, elas apenas não se deram no montante desejado pela autoridade fiscal em termos de arrecadação de tributos.

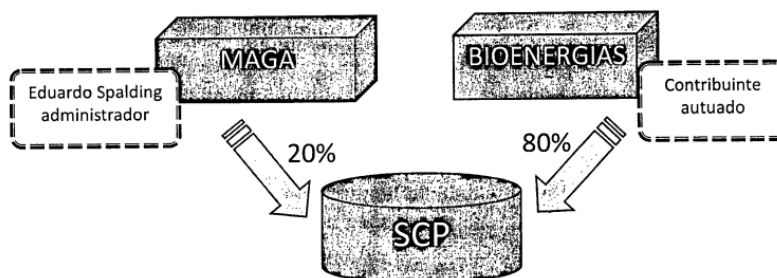
Impugnação de Eduardo Sérgio Spalding (Spalding)

A Impugnação de Spalding às fls. 7.588/7.643 repete muito dos argumentos da Impugnação anterior, mais em relação da responsabilidade que é atribuída especificamente a ele, trago à colação as seguintes alegações:

6. De pronto, veja-se o absurdo! O Impugnante é administrador (não sócio) de uma empresa (MAGA) que decidiu se tornar sócia de uma SCP. Se os sócios da MAGA decidiram investir em uma SCP, nada cabia ao administrador da MAGA senão firmar os documentos pertinentes. Ao administrador não caberia fazer juízo de valor sobre a participação da empresa MAGA em uma SCP. O mero ato de firmar os documentos, como representante legal da empresa investidora, não representa qualquer ilegalidade ou abuso dos poderes conferidos pelo contrato social da MAGA. Entretanto, ainda assim, pretende-se indevidamente imputar-lhe responsabilidade por débitos fiscais de uma terceira empresa (BIOENERGIAS), na qual não é sócio ou tampouco administrador.

7. Insista-se na discussão das relações entre entes privados que se pretende construir para a pretensa responsabilização tributária.

8. O lançamento fiscal perpetrado sustenta que a BIOENERGIAS teria deixado de pagar tributos e contribuições. Segundo a jurisprudência vigente, **sócios e administradores do contribuinte inadimplente podem ser responsabilizados**. O Impugnante não é sócio nem administrador da BIOENERGIAS. Ele é administrador de uma outra empresa (MAGA) que, a seu turno, é sócia de uma SCP – que não é o contribuinte pretensamente inadimplente. Reproduzimos, de forma gráfica, a cadeia societária para facilitar:



9. Não seria difícil entender a verdade material, se o agente autuante a tivesse buscado.

10. O Impugnante não tem nenhuma relação jurídica com o contribuinte autuado (BIOENERGIAS). Os sócios da MAGA acordaram com a BIOENERGIAS constituir uma SCP. Não há nenhuma ilicitude nesse ato específico (constituição da SCP). Portanto, o Impugnante, na qualidade de administrador da MAGA, jamais poderia (legalmente) se opor à assinatura dos documentos de constituição da SCP. Assinar tais documentos não é ilegal nem extrapola ou desvirtua seus poderes e obrigações como administrador da MAGA. Em nenhuma hipótese, poderia (ou deveria) o Impugnado avaliar efeitos fiscais da SCP em uma terceira empresa (BIOENERGIAS) com a qual não tem relação jurídica. Os dados fiscais da BIOENERGIAS estão protegidos por sigilo fiscal. Não se poderia exigir que o administrador da MAGA fosse auditar questões fiscais da BIOENERGIAS.

11. Se a BIOENERGIAS obteve um (pretenso) benefício fiscal que o agente autuante entendeu indevido, a MAGA nada tem a ver com essa alegação. O lançamento tributário, em nenhum momento, indica qualquer ilícito fiscal perpetrado pela MAGA. Não se imputa à MAGA qualquer inadimplência em suas obrigações fiscais. Portanto, como pode o administrador da MAGA ser responsabilizado pelos tributos e contribuições lançados? Isso é totalmente improcedente.

(...)

17. Ora, uma vez que se entenda que a MAGA não é sócia da BIOENERGIAS, nada resta senão concluir que jamais recebeu dividendos da BIOENERGIAS e, portanto, jamais obteve qualquer benefício da BIOENERGIAS. Logo, mais absurdo se prova a afirmação de que o Impugnante, sendo administrador da MAGA, teria recebido (indiretamente) dividendos da BIOENERGIAS!!! Administrador não recebe dividendos. Quem recebe dividendos é sócio. Se nem a MAGA recebeu dividendos da BIOENERGIAS, não poderia o Impugnante, na qualidade de administrador, receber dividendos.

18. Feita esta breve descrição do cenário gerador da autuação, na visão externada pela autoridade fiscal, passa-se agora a evidenciar que a responsabilidade atribuída ao Impugnante não se sustenta, seja por conta da higidez da Sociedade em Conta de Participação firmada, seja pela ausência, na melhor interpretação do direito, dos requisitos jurídicos necessários a caracterização do *"interesse comum a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*, previsto no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

(...)

61. Uma vez apresentados estes esclarecimentos, passa-se a demonstrar que é legítima e tem substância econômica a estrutura da Sociedade em Conta de Participação.

II.D REALIDADE JURÍDICO-EMPRESARIAL DA MAGA COMERCIALIZADORA (SÓCIA PARTICIPANTE).

62. Antes de mais nada, é importante destacar que a MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA é uma empresa cujo objeto social sempre foi participar do mercado de comercialização de energia. Ela foi constituída no início do ano de 2012 (06.02.2012) e durante o primeiro ano ficou na análise do mercado e busca de oportunidades. Em 2013, identificou a oportunidade de compartilhar riscos, ônus e lucros em contratos firmados pela BIOENERGIAS, o que motivou a criação da SCP. Assim, passou a atuar (ainda que indiretamente – como sócia participante) no ACL, tendo mantido tais atividades até seu distrato - em 30.09.2017. Ou seja, referida empresa manteve-se operante por mais de 5 anos, conforme atesta sua ficha cadastral completa obtida perante a Junta Comercial de SP (Doc. 4).

63. A MAGA tinha como sócias as empresas estrangeiras Noakes Ltd (CNPJ 15.132.666/0001-70) e Ownard Ltd (CNPJ 15.109.422/0001-77), tendo sido usada especificamente para a consecução da “SCP BIO ENERGIAS”. Trata-se de uma sociedade holding de propósito específico (SPE), não havendo, contudo, qualquer irregularidade nesta acepção. Aliás, explica-se o motivo das empresas estrangeiras criarem uma holding no Brasil.

64. Como já dito, o mercado de energia no ACL demanda assunção de riscos e eventual aporte de garantias financeiras. Os investidores estrangeiros, assumindo essa necessidade, criaram uma holding brasileira em que pudessem acumular recursos, de forma que, havendo necessidade de cobrir perdas ou prestar garantias, os recursos retidos no Brasil (dividendos não distribuídos) seriam suficientes, sem necessariamente demandar aportes do exterior.

II.E INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS FORMAIS E MATERIAIS NO INSTRUMENTO DE SCP.

65. Diferente da desconexa insinuação feita pela autoridade fiscal, não existe exigência

legal de que instrumentos particulares, o que inclui contratos de SCP, sejam registrados em cartório ou tenham firma reconhecida. Basta ler o Código Civil. E o fato de haver dois instrumentos de SCP apenas demonstram que as partes, originalmente, haviam acordado uma parceria em que cada uma teria 50% da SCP e depois reviram essa decisão estabelecendo participações de 20% (MAGA) e 80% (BIOENERGIAS). Tal fato está dentro do direito das partes.

66. A licitude dos documentos é atestada pela própria Receita Federal. Em junho de 2015, em atendimento ao comando da IN RFB 1.470/2014⁴, a sociedade obteve seu CNPJ. Para realizar esse cadastro, foi apresentado o instrumento de constituição da SCP, sem qualquer ressalva por parte da RFB.

67. Aliás, o i. auditor fiscal poderia ter consultado o banco de dados da órgão que representa para obter tais informações, o que atestaria que a informação apresentada pela BIOENERGIAS em 16.08.2019 (fls. 7359 e 7360).

68. Ao tratar da capacidade de representação do Impugnante como signatário da MAGA na assinatura do contrato de SCP, a autoridade fiscal confunde fatos na medida em que relata a data de arquivamento da 1ª alteração contratual (30.09.2013), sem mencionar que o documento arquivado é datado de 25.02.2013, em consonância com a data de celebração da SCP.

69. Não se nega que houve um atraso entre a data de assinatura do documento e seu registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Contudo, com o registro na JUCESP, ainda que em atraso, ratifica a manifestação de vontade do contrato de SCP, com saneamento do pretense vício formal alegado pela fiscalização, de forma que seus efeitos passaram a operar plenamente, sem sombra de dúvida. E nem poderia ser diferente. O registro apenas torna público o acordo de vontades. Não há dúvidas de que as partes (MAGA e BIOENERGIAS) quiseram constituir a SCP. O agente autuante, suscita esse argumento sem qualquer efeito prático, porque não nega que havia uma SCP constituída. Como já dito,

⁴ Revogou dispositivo constante da Instrução Normativa SRF nº 179, de 30 de dezembro de 1987, que dispensava a inscrição das SCPs no CNPJ.

g

apenas pleiteia que a estrutura seja desconsiderada para fins fiscais por falta de conteúdo econômico.

70. Em suma, o apontamento deste aspecto formal pela fiscalização em nada corrobora a tentativa de acusação intentada. O atraso no registro da SCP na JUCESP não caracteriza qualquer ilegalidade ou fraude.

II.F CAPITAL SOCIAL, MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA E AUSÊNCIA DE EMPREGADOS DA MAGA (VEÍCULO NACIONAL PARA INVESTIMENTO ESTRANGEIRO)

71. Como dito, a MAGA era uma holding destinada a um investimento específico – participar da SCP como sócio participante. Esse é o motivo do capital social integralizado ser de pequena monta e ter havido poucas movimentações financeiras nos anos de 2013 e 2014. Como já dito, a SCP foi uma forma dos investidores estrangeiros, através da MAGA, compartilharem riscos e custos de contratos de comercialização de energia firmados originalmente pela BIOENERGIAS.

72. E o acordo entre as partes era o seguinte: Se houvesse um prejuízo nesses contratos, os investidores poderiam ser obrigados a aportar capital na SCP. Para evitar essa demanda, as partes acordaram que parte dos dividendos ficariam retidos – não seriam distribuídos. Assim, haveria recursos na própria SCP para suportar encargos ou perdas dos contratos compartilhados, sem necessidade de aportes vindos do exterior. Ao invés de vir recursos do exterior, recursos gerados aqui deixaram de ser enviados ao exterior para formar um lastro de operação. Não há nada de excepcional ou ilegal nesse acordo.

73. Em outras palavras, a MAGA era um elo de ligação dos investidores estrangeiros com a BIOENERGIAS. Seus sócios estrangeiros não tinham intenção de participar de todas as atividades comerciais da BIOENERGIAS, predispondo-se tão somente a disponibilizar eventuais garantias quando necessárias a melhor consecução do instrumento da SCP firmado e contratos comerciais a ela atrelados.

74. A oportunidade para os investidores estrangeiros era participar de um risco

contratual e, em contrapartida, receber frutos das operações por eles garantidas. Tal configuração é muito usual no mercado de comercialização de energia, em face dos grandes valores transacionados, suas constantes oscilações e os demasiados custos para obtenção de garantias financeiras diretamente junto a instituições de primeira linha do sistema financeiro nacional.

75. O fato da MAGA ser uma holding puramente financeira e com propósito específico explica porque não possuía empregados, além do administrador.

76. Importantíssimo também reiterar que, apesar de a MAGA não ter aportado diretamente valores na SCP, em 2014 teve parte substancial dos dividendos a que já faria jus mantidos na sociedade, exatamente para dar lastro as operações ainda em curso. Tais valores somente lhe foram repassados a partir do abril de 2015 e mesmo assim em várias parcelas (Doc. 5), conforme comprovam apontamentos contábeis e financeiros da SCP. Ou seja, a SCP firmada, teve começo, meio e fim, da exata forma prevista em seu instrumento de constituição, exercendo com plenitude seu desiderato contratual. Houve sim aportes financeiros da MAGA na SCP. Não na forma de aporte inicial, mas na forma de dividendos não distribuídos que serviram de lastro para os contratos imputados à SCP.

77. Portanto, quando a fiscalização alega que a MAGA não teria prestado qualquer apoio financeiro a consecução do objeto social da SCP, demonstra sua incapacidade de entender a verdade material dos fatos e, por consequência, a total improcedência de suas alegações. A MAGA abriu mão do recebimento imediato de valores que lhes pertenciam (dividendos), em prol de uma obrigação societária (prover lastro financeiro para os contratos imputados à SCP). Tal fato, inclusive, foi retratado em Ata de deliberação dos sócios da SCP datada de **27.02.2015** (Doc. 6), afastando por completo a acusação de artificialismo intentada pelo agente estatal.

[...]

5. Em 15/06/2020 foi proferida a Resolução nº 12.001.408, determinando a conversão do julgamento em diligência pela 9ª Turma da DRJ/RJ (DRJ07), para que Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da unidade de jurisdição da contribuinte, esclarecesse os seguintes pontos – v. cf. fls. 7663/:

- a) Audite à luz do Doc. 09, fls. 7.550 a 7.552, anexo à Impugnação do contribuinte, se a receita oriunda das quatro notas fiscais: NF 4.257 a 4.260 foi oferecida a tributação de IRPJ/CSLL no ano-calendário de 2014, no âmbito da SCP BIO ENERGIAS, CNPJ 22.636.042/0001-56;
- b) Verifique se a receita oriunda das 16 notas fiscais: NF 4.795 a 4.804 e NF 4.807 a 4.812 foi oferecida à tributação no ano-calendário de 2016 e, caso positivo, informe o efeito no lançamento efetuado;
- c) Diga se as razões apresentadas nas Impugnações, em especial a confirmação da existência de registro nos sistemas da RFB, anterior ao início da Fiscalização, de participação do sócio ostensivo e da sócia oculta, respectivamente, na proporção de 80% e 20%, afastam ou não a desconsideração da aludida SCP BIO ENERGIAS e, caso positivo, informe o efeito no lançamento efetuado;

d) Junte aos autos qualquer outro elemento que no seu entender possa contribuir para a solução do litígio.

6. O Relatório de Diligência Fiscal de fls. 7683/7684 asseverou que:

[...] 2. O *Doc. 09, fls. 7.550 a 7552* refere-se ao Sped Contribuições PIS/COFINS, tributos estes não objeto da autuação. **A empresa não contabilizou as receitas das notas fiscais nº 4.257 a 4.260 no ano-calendário de 2014 e nem no ano-calendário de 2015, de acordo com sua contabilidade (ECD, que contém também os lançamentos contábeis da SCP). Essas receitas também não foram informadas nas ECF desses dois anos (as ECF espelham as informações das ECD). Portanto, as receitas não foram oferecidas à tributação do IRPJ e da CSLL, razão pela qual integraram as bases de cálculo dos autos de infração objeto deste processo.** Juntamos ao processo os razões contábeis das contas de receitas de 2014 (fiscalizada e SCP) extraídas da ECD de 2014 da fiscalizada. O razão da conta de receita da fiscalizada de 2015 já consta do processo (fl. 7377). O razão da conta de receitas da SCP de 2015, conforme ECD de 2015 da fiscalizada, não apresenta saldos nem lançamentos (está todo “zerado”). As receitas relativas às quatro notas fiscais em tela não figuram em nenhum desses razões.

3. **As receitas auferidas em 12/2015, referentes às dezesseis notas fiscais, de nº 4.795 a 4.804 e 4.807 a 4.812, embora tenham sido contabilizadas em 01/2016, não geraram recolhimentos de IRPJ e nem de CSLL no ano-calendário de 2016, posto que a pessoa jurídica apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em 2016. Em vista disso, o lançamento de ofício efetuado pela fiscalização, pela totalidade dos valores em 2015, está correto, nos termos do art. 273 do RIR/99.** Juntamos ao processo a consulta ao sistema “SAPLI” para demonstrar que a pessoa jurídica apurou resultados negativos em 2016.

4. **A apresentação do contrato da SCP à RFB em 2015 prova que o contrato é anterior ao início da fiscalização, apenas. Sua apresentação, contudo, deveria ter ocorrido em 2013, quando da criação da SCP.** Seus efeitos tributários ocorreram em 2013 e 2014, de modo que a apresentação à RFB em 2015 foi tardia. Todas as outras irregularidades formais acerca desse contrato apontadas no Relatório Fiscal do Auto de Infração – Refisc persistem. Mas não foi só a irregularidade formal do contrato que levou a fiscalização a desconsiderar a SCP, aliás essa foi a menor das irregularidades. Tudo mais que foi descrito no Refisc é suficiente para demonstrar que a criação da SCP foi simulada e teve a finalidade única de reduzir a carga tributária.

[...] (grifos nossos)

7. Houve manifestação da contribuinte de fls. 7706/7714, aduzindo, em síntese, que:

i. **“DO SUPOSTO NÃO RECONHECIMENTO NA CONTABILIDADE E NA ECF DAS NOTAS 4257 A 4260”** afirma que:

“(...) referidas notas foram lançadas na contabilidade e apurações fiscais da SCP firmada entre Bio Energias e Maga Comercializadora de Energia no ano de 2014, sendo possível verificar os lançamentos na aba “CHEK UP DEZ” da planilha “Apuração dos Impostos Exercício 2014 (...)”;

“(...) Ainda na referida planilha, na aba “CSLL e IRPJ 2014”, é possível verificar que o valor total das vendas da SCP, que englobam as quatro notas, foi utilizado como base de apuração dos tributos (...)”;

“(…) Os valores foram também lançados na ECF da SCP no ano de 2014, evidenciando o correto lançamento contábil das notas fiscais nº 4.257 a 4.260 e a devida tributação (…);”

“(…) Ademais, mesmo que se admitisse, por mero argumento, que os lançamentos não tenham ocorrido corretamente, os valores já se encontram englobados, devendo qualquer discussão ocorrer no mérito sobre a higidez da SCP firmada entre Bio Energias e Maga, e não sob a alegação de omissão de receitas (…);”

“(…) Assim, é necessária a exclusão do item II.A do Auto de Infração (…);”

ii. **“DAS RECEITAS DE 2015 RECONHECIDAS EM 2016”** afirma que:

“(…) Com relação às 16 notas fiscais reconhecidas em 2016, o I. Auditor Fiscal alegou que no ano de 2016 a empresa apresentou prejuízo fiscal e base negativa de IRPJ e CSLL, sem, contudo, verificar os lançamentos realizados (…);”

“(…) A empresa havia alterado, ao final de 2015, o procedimento de reconhecimento de receitas, passando a contabilizar com base no mês de emissão do documento fiscal, de modo que as notas emitidas em dezembro de 2015 foram reconhecidas apenas em janeiro de 2016 (…);”

“(…) Em casos de postergação de receitas, eventual exigência tributária deve decorrer da diferença de efeitos entre o ano em que a receita deveria ter sido reconhecida e aquele em que efetivamente foi reconhecida (…);”

“(…) A fiscalização considerou integralmente o valor como postergação, sem verificar o efeito de tributação ocorrido em 2016, contrariando o §1º do art. 285 do RIR/2018 (…);”

“(…) Diante da ausência de apuração do aspecto quantitativo da hipótese de incidência, a autuação mostra-se destituída de liquidez (…). Impõe-se o cancelamento da autuação relativa às 16 notas fiscais mencionadas (…); e,

iii. **“REGISTRO DO INSTRUMENTO DE SCP PERANTE A RFB”** afirma que:

“(…) A diligência determinada pela Resolução nº 12.001.408 exigia verificação da existência de registro prévio da participação societária da SCP nos sistemas da RFB, o que não foi feito pelo I. Auditor Fiscal (…);”

“(…) Este apenas alegou que o contrato da SCP deveria ter sido apresentado em 2013, quando da criação da SCP, deixando de cumprir com a diligência determinada (…);”

“(…) A obrigatoriedade de inscrição no CNPJ para SCPs passou a vigorar apenas em 03.06.2014, sendo indevida a alegação de apresentação tardia do contrato em 2015 (…);”

“(…) a constituição da SCP teve propósitos financeiros, econômicos e comerciais legítimos (…);”

“(…) A fiscalização não apresentou provas ou argumentos capazes de infirmar a tese de que a SCP foi regularmente constituída (…);”

“(…) Conclui-se, assim, que não há que se falar em criação irregular da SCP com fins de redução de carga tributária (...)”.

8. A DRJ/RJ (DRJ07) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 9072/9129, posteriormente retificado pelo Acórdão nº 107-010.356 de fls. 9247/9307, tendo em vista a ocorrência de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no Acórdão nº 107-006.219.

9. Todavia, não há que se falar em prejuízo à defesa, vez que foi reaberto prazo para interposição de recurso, assim sendo, o Recurso Voluntário de fls. 9171/9225, foi aditado pelo de fls. 9336/9392.

10. Ademais disso, o teor da decisão foi o mesmo, sendo julgado parcialmente procedente as Impugnações, mantendo em parte os lançamentos, reduzindo o valor devido a título de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2014, acrescido de multa de ofício qualificada no percentual de 150% e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas, no valor total de R\$ 47.990.908,42, bem como manteve a atribuição de responsabilidade solidária aos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS (sócio administrador da contribuinte) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional-CTN, e afastou a sujeição passiva solidária de EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA (sócia da contribuinte), com base no artigo 124, inciso I, do CTN, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

LAPSO MANIFESTO. RETIFICAÇÃO ACORDÃO

Constatada a ocorrência de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, será proferido novo acórdão.

(Retificação do acórdão 107-006.219-9ª Turma da DRJ07 de 08 de março de 2021).

RECURSO DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO NA PRÓPRIA DECISÃO

A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão, quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário. Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

Cabe ao Fisco se opor aos atos abusivos e desqualificar a forma utilizada: criação de Sociedade em Conta de Participação com a finalidade única de minimizar o pagamento de tributos por meio de transferência dos resultados positivos do contribuinte para a SCP, nela utilizando-se do regime de lucro presumido, e manutenção dos resultados negativos no contribuinte, nele utilizando-se do regime de lucro real.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

RECEITA DOCUMENTADA POR NOTAS FISCAIS E ESCRITURADA PELO TOTAL NA ECD COMO PROVISÃO. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO NA ECF. OMISSÃO DE RECEITA AFASTADA.

A contabilização das receitas documentadas por notas fiscais e escrituradas pelo total sob a forma de provisão na Escrituração Contábil Digital, oferecidas à tributação na Escrituração Contábil Fiscal, não constitui omissão de receitas.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS COMPROVADA. LANÇAMENTO MANTIDO.

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES. ART. 135, INCISO I DO CTN. COMPROVAÇÃO.

A alteração contratual apresentada na Junta Comercial, após 30 dias de sua assinatura, só tem eficácia a partir da data do despacho que conceder seu arquivamento, marco inicial da atuação válida dos novos Administradores.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, INCISO I, DO CTN. NÃO COMPROVAÇÃO.

O mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato-jurídico tributário (incluindo os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2014, 2015

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Os lançamentos decorrentes seguem a sorte do principal.

11. Inconformados com o v. acórdão *a quo*, os Recorrentes MASSA FALIDA DE BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA. (contribuinte), MARCIO FRANCISCO RAMOS (responsável solidário) e ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR (responsável solidário), interpuseram Recurso Voluntário único visando sua reforma, alegando, em síntese, que – v. cf. Recurso Voluntário de fls. 9336/9392:

- i. ***“Da impossibilidade de aplicação de responsabilidade tributária aos sócios administradores Armando e Márcio (art. 135, III) por ausência de provas de conduta dolosa”*** afirmam que:

“(…) Relativamente à inclusão dos Srs. Armando e Márcio, conforme o Termo de Verificação Fiscal às fls. 7.380/7.396, a I. Fiscalização limitou-se a afirmar que os administradores Marcio Francisco Ramos e Armando Vilela de Araújo Júnior deveriam responder solidariamente com a empresa pelos créditos tributários, figurando como sujeitos passivos responsáveis solidários em todos os autos de infração (...);”

“(…) A pessoa jurídica possui personalidade distinta dos seus sócios e administradores, atuando autonomamente nas relações econômicas e jurídicas. A obrigação tributária é relação obrigacional entre ente político (credor) e particular (devedor), sendo o sujeito passivo o contribuinte ou o responsável, conforme previsão legal expressa (…)”;

“(…) A responsabilidade do art. 135, III, requer dois elementos: Elemento pessoal: sujeito que deu causa à infração, exercendo poder de decisão. Elemento fático: conduta com excesso de poderes ou infração normativa (…)”;

“(…) Apenas quem praticou atos dolosos com excesso de poderes ou infração legal pode ser responsabilizado. O simples fato de ser sócio e exercer gerência não basta. Tampouco o fato de assinar contrato de SCP configura dolo (…)”;

“(…) A única prova apresentada foi a assinatura do contrato de SCP. Os demais elementos alegados pela fiscalização são ilações retóricas, desprovidas de materialidade para configurar evasão ou sonegação (…)”;

“(…) O agente fiscal deve comprovar a prática de infração legal ou contratual pelo sócio. A ausência de dolo impede o enquadramento no art. 135, III, do CTN (…)”;

“(…) Jurisprudência do CARF, a exemplo do processo 10510.720874/2013-11, afastou a responsabilidade solidária de sócio administrador por ausência de prova de prática de ato com excesso de poderes ou infração legal (…)”;

“(…) Os Srs. Armando e Márcio, ao assinarem o contrato da SCP, não agiram com dolo, pois não havia receitas ou resultados concretos à época, apenas expectativas vinculadas a terceiros. Não podem ser responsabilizados por projeções comerciais incertas (…)”;

“(…) Diante da ausência de conduta dolosa, é indevida a aplicação do art. 135, III, do CTN aos sócios administradores, devendo ser reconhecida sua ilegitimidade passiva e declarada a nulidade da autuação em relação a eles (…)”;

ii. “DA APURAÇÃO DECORRENTE DA POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (ITEM II-B)”, afirmam que:

“(…) A autoridade fiscal, durante a fiscalização, acolheu a justificativa de que, no mercado de comercialização de energia, notas emitidas em um mês podem se referir a fornecimentos do mês anterior e, por isso, são contabilizadas como provisão de energia no mês do fornecimento (…)”;

“(…) Apesar disso, foi apontado que, especificamente para as notas emitidas em janeiro de 2016, relativas a fornecimentos realizados em dezembro de 2015, essa prática de provisão não foi observada, o que levou à conclusão de que a receita de R\$ 2.718.547,17 foi auferida em 12/2015 e não reconhecida no ano de competência, sendo oferecida à tributação apenas em 2016 (…)”;

“(…) Tal constatação deu origem ao lançamento de IRPJ/CSLL relativo ao ano-calendário de 2015, com aplicação de multa isolada de 50%, referente às

estimativas mensais apuradas em dezembro de 2015, em virtude da infração (...);

“(...) A fiscalização reconheceu que a prática usual da empresa era emitir notas no mês subsequente e contabilizar as receitas como provisão de energia no mês da ocorrência, mas apontou que esse procedimento foi alterado no final de 2015 (...) Em razão dessa alteração, as notas fiscais emitidas em janeiro de 2016 não foram provisionadas em dezembro de 2015, o que motivou o lançamento da autuação (...);

“(...) O julgamento da DRJ concluiu que as notas fiscais foram devidamente emitidas e as receitas foram contabilizadas em 01/2016, mas entendeu como correto o lançamento, sob o argumento de que não houve recolhimento de IRPJ e CSLL em 2016 em razão de resultados negativos (...);

“(...) o procedimento foi alterado no final de 2015, passando-se a contabilizar as receitas com base na data de emissão das notas fiscais, o que justifica o reconhecimento da receita apenas em janeiro de 2016 (...);

“(...) a exigência de tributo decorrente de postergação de receita só pode ocorrer quando demonstrada diferença de efeitos entre o ano em que a receita deveria ter sido reconhecida e o ano efetivo do reconhecimento (...);

“(...) a fiscalização não realizou a obrigatória verificação do efeito de tributação sobre a receita postergada no ano de seu efetivo reconhecimento (2016), o que invalida o lançamento por falha na quantificação da hipótese de incidência tributária (...);

“(...) Invocam o art. 285 do Decreto 9.580/2018 e o Parecer Normativo CST nº 02/1996, os quais determinam que o lançamento por postergação deve considerar o valor líquido do tributo após compensações, e que apenas a diferença negativa de imposto ou contribuição deve ser exigida (...);

“(...) Trazem diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que anulam lançamentos por postergação quando não demonstrado o efetivo prejuízo ao erário (...);

“(...) requerem o cancelamento integral da exigência sob o fundamento de ausência de demonstração de prejuízo fiscal e de verificação do efeito tributário no ano de reconhecimento da receita (...);

iii. “DA VALIDADE E HIGIDEZ DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO FIRMADA ENTRE BIO ENERGIAS E MAGA – (ITEM II-C)”, afirmam que:

“(...) Na visão do I. Agente Autuante, a exclusão fiscal feita na apuração do lucro real do ano-calendário de 2014, no valor aproximado de R\$ 50 milhões, feita a título de resultado apurado em Sociedade em Conta de Participação firmada em 25.02.2013 (SCP BIO ENERGIAS) com a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA (baixada em 2017), e sua tributação nesta sociedade contratual pelo regime de lucro presumido, não seria válida por conta dos seguintes motivos (...);

“(…) Quanto à validade do contrato da SCP: O contrato foi assinado por Armando Vilela de Araújo Júnior e Márcio Francisco Ramos pela BIO ENERGIAS e por Eduardo Sérgio Spalding pela MAGA; Armando e Márcio tornaram-se sócios da BIO ENERGIAS apenas em 01.04.2013, conforme a quinta alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 121.211/13-7; Eduardo tornou-se administrador da MAGA somente em 30.09.2013, conforme a primeira alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 381.675/13-0 (…);

“(…) apesar da alegação de vício de representação, a alteração contratual foi registrada em 01.04.2013, com data do documento de 25.02.2013, em consonância com a celebração da SCP (…);

“(…) Houve ratificação tácita da manifestação de vontade do contrato de SCP (…) A inexistência de exigência legal de que instrumentos particulares de SCP sejam registrados em cartório ou possuam reconhecimento de firma (…);

“(…) A existência de duas versões do instrumento de SCP não desnatura o acordo de vontades firmado entre as partes (…) A SCP obteve em junho de 2015 seu cadastro de CNPJ junto à RFB, com aceitação do instrumento de constituição (…);

“(…) A alegação do I. Julgador de que a apresentação de duas versões do contrato comprovaria a invalidade da SCP é totalmente equivocada (…) A divisão de resultado da SCP ficou balizada em 80% para a BIO ENERGIAS e 20% para a MAGA, conforme petição protocolizada em 16.08.2019 (…);

“(…) Não havia à época dos fatos a exigência de registro em cartório, sendo que a RFB aceitou o contrato e concedeu o CNPJ à SCP (…);

“(…) A tentativa do Fisco é de criação de requisito inexistente à época para inviabilizar a operação da BIO ENERGIAS e exigir-lhe valores indevidos (…);

“(…) A acusação se baseia em formalismo sem substância concreta, em desconexas insinuações sem provas consistentes de dolo ou fraude (…);

iv. “DO FUNCIONAMENTO DO SEGUIMENTO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA NO ÂMBITO DO MERCADO LIVRE”, afirmam que:

“(…) O Mercado Livre de Energia é um ambiente competitivo de negociação de energia elétrica em que os participantes podem negociar livremente todas as condições comerciais como fornecedor, preço, quantidade de energia contratada, período de suprimento, pagamento, entre outras. Trata-se de ambiente de negociação no qual consumidores “livres” podem comprar energia alternativamente ao suprimento da concessionária local (…);

“(…) Nesse ambiente, o consumidor negocia o preço da sua energia diretamente com os agentes geradores e comercializadores. O cliente livre pode escolher seu fornecedor de energia, existindo também a realização de transações entre os demais agentes da cadeia de energia, inclusive entre comercializadoras ou de forma inversa, em caso de excedente de energia adquirida (…);

“(...) O mercado de energia no Brasil está dividido em ACR (Ambiente de Contratação Regulada), dos consumidores cativos, e ACL (Ambiente de Contratação Livre), dos consumidores livres. Os consumidores livres compram energia diretamente dos geradores ou comercializadores por meio de contratos bilaterais com condições livremente negociadas (...);”

“(...) Cada unidade consumidora paga uma fatura referente ao serviço de distribuição para a concessionária local (tarifa regulada) e uma ou mais faturas referentes à compra da energia (preço negociado de contrato). A energia é uma mercadoria cujo preço possui alta volatilidade, acarretando riscos financeiros aos envolvidos, principalmente em razão de fatores climatológicos (...);”

“(...) Os contratos de compra e venda de energia são obrigatoriamente registrados na CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), instituição pública de direito privado, sem fins lucrativos, regulada pela ANEEL (...);”

“(...) A CCEE é responsável pelo registro, monitoramento e liquidação de todos os contratos, bem como pela medição de toda a energia gerada e consumida no Sistema Interligado Nacional. Ela contabiliza as operações de compra e venda, apura diferenças entre montantes contratados e efetivamente movimentados, registra os contratos e mede os montantes físicos movimentados (...);”

“(...) Os Agentes da CCEE dividem-se nas Categorias de Geração, Distribuição, Comercialização, Consumidores Livres e Especiais. Os comercializadores, mesmo sem usinas próprias, são os principais vendedores de energia, adquirindo energia de diferentes agentes por contratos bilaterais (...);”

“(...) Esses comercializadores objetivam a gestão de riscos de volume e valor no ACL. São altamente fiscalizados, principalmente pela ANEEL, sendo suas normas regidas pela Resolução Normativa nº 678/2015, que exige capital social mínimo de R\$ 1.000.000,00 (...);”

“(...) A contabilização corresponde à totalização de pagamentos e recebimentos por agente no mercado de curto prazo, envolvendo agregação de dados de medição e cálculo de diferença entre montantes medidos e contratados. O PLD (Preço de Liquidação das Diferenças) é o valor de referência para a liquidação de energia não contratada (...);”

“(...) A liquidação financeira na CCEE ocorre de forma multilateral, sem indicação de parte e contraparte. Agentes credores recebem de todos os devedores e vice-versa. A liquidação é mensal, viabilizada por instituição financeira autorizada, sem emissão de notas fiscais pela CCEE (...);”

“(…) Nos termos da Resolução Normativa nº 531/2012 da ANEEL, a cada ciclo de contabilização e liquidação financeira do MCP (Mercado de Curto Prazo), a CCEE calcula o valor da garantia financeira a ser aportada pelos agentes, com base nas exposições financeiras negativas apuradas (…);”

“(…) Essa garantia pode ser constituída por moeda corrente, títulos públicos federais, carta de fiança, quotas de fundos de investimento extramercado, ou outros ativos aceitos pelo agente de custódia (…);”

“(…) A ausência de aporte das garantias financeiras acarreta ajuste nos contratos de venda, multa de 2% sobre o valor não aportado e possibilidade de desligamento do agente, conforme Resolução Normativa ANEEL nº 545/2013 (…);”

“(…) A volatilidade do mercado de energia e os riscos de liquidações financeiras no curto prazo evidenciam a necessidade de os agentes encontrarem parceiros comerciais aptos a prestar garantias financeiras, como no caso da Bio Energias e a MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA (…);”

v. “DA CONCRETUDE JURÍDICO EMPRESARIAL DA MAGA COMERCIALIZADORA”, afirmam que:

“(…) Apesar de não ter sido apontado pela fiscalização como motivo para a descaracterização da SCP, importante destacar que a sócia participante (MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA) está longe do afamado rótulo de sociedade efêmera, tendo em vista sua constituição no início do ano de 2012 (06.02.2012) e seu desfazimento somente no final de 2017 (30.09.2017), ou seja, referida empresa manteve-se operante por mais de 5 anos, conforme atesta sua ficha cadastral completa obtida perante a Junta Comercial de SP (Doc. 10 da Impugnação) (…);”

“(…) É verdade que ela passou a ser de titularidade dos parceiros comerciais da empresa autuada (Noakes Ltd – CNPJ 15.132.666/0001-70 e Ownard Ltda – CNPJ 15.109.422/0001-77) estabelecidos no exterior para fins de SCP a partir de 25.02.2013, mas ainda assim, foram mais de quatro anos vinculados à consecução de seu objeto social (…);”

“(…) Esta sociedade foi adquirida por parceiros comerciais estrangeiros da Bio Energia Comercializadora de Energia LTDA, apenas para fins e consecução da “SCP BIO ENERGIAS”, ou seja, a grosso modo, caracterizou-se como uma sociedade de propósito específico (SPE), não havendo qualquer irregularidade em tal intenção e uso (…);”

“(…) Diferente da desconexa insinuação feita pela autoridade fiscal e acatada pelo v. acórdão recorrido, não existe qualquer exigência legal de que instrumentos particulares, o que inclui contratos de sociedades em conta de participação (sociedade meramente contratual), sejam registrados em

cartório ou tenham que possuir reconhecimento de firma de seus signatários (...);

“(...) O fato de ter sido apresentado na fase fiscalizatória duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, apesar de caracterizar um aparente descontrole administrativo interno na gestão de documentos, não tem o condão de desnaturar o acordo de vontades firmado entre a Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA (...);

“(...) Tanto é verdade que a SCP BIO ENERGIAS obteve, em junho de 2015, em atendimento ao comando da IN RFB nº 1.470/2014, seu cadastro de CNPJ junto à RFB. Para fins de sua obtenção, a autuada teve que apresentar o mencionado instrumento de SCP, ora controvertido, o qual foi devidamente aceito e arquivado junto a este órgão (...);

“(...) Portanto, totalmente equivocada a alegação do I. Julgador, no v. acórdão ora recorrido, de que “a apresentação na fase fiscalizatória de duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, é prova cabal de que não existiu acordo de vontades entre as partes” (...);

“(...) O fato de o capital social integralizado ter sido baixo durante a existência empresarial da Maga e ter havido poucas movimentações financeiras nos anos de 2013 e 2014, pode até causar estranheza em um primeiro momento, mas analisando sua composição societária verifica-se que a mesma era formada por sociedades estrangeiras (Noakes Ltd e Orward Ltd), cuja intenção era de forma própria ou por meio de terceiros por ela indicados prestar eventuais garantias que se fizessem necessárias ao registro dos contratos de comercialização de energia firmados pela Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. e objeto da SCP (...);

“(...) A MAGA teve o papel de aperfeiçoar um elo em território nacional entre a empresa autuada e seus parceiros comerciais estabelecidos no exterior, que não tinham intenção de participar diretamente de todas as suas atividades comerciais como sócios tabulados no contrato social, predispondo-se tão somente a disponibilizar eventuais garantias ou intermediá-las quando necessárias à melhor consecução do instrumento da SCP firmado (...);

“(...) A MAGA caracterizou-se do ponto de vista operacional como um veículo de representação no país de investidor estrangeiro, para, caso fosse necessário, prestar auxílio financeiro, por meio da prestação ou intermediação de garantias em favor da empresa autuada, visando a devida concretização dos contratos de compra e venda de energia objeto do acordo de vontades firmado em 25.02.2013 (...);

“(...) A janela de oportunidade para os investidores personificados pela MAGA era participar de um risco em potencial e, em contrapartida, receber frutos das operações por eles garantidas no compromisso firmado com a Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. Se ao final da SCP o socorro

financeiro não se fizesse necessário, ainda assim faria jus aos percentuais pactuados, tendo em vista seu papel de potencial garantidor privado (...);

“(...) Tal configuração é muito usual no mercado de comercialização de energia, em face dos grandes valores transacionados, suas constantes oscilações e os demasiados custos para obtenção de garantias financeiras diretamente junto a instituições de primeira linha do sistema financeiro nacional (...);”

“(...) Trata-se de raciocínio relativamente semelhante ao explorado pelo segmento de seguros, no qual o equivalente ao prêmio é a participação no resultado dos contratos passíveis de cobertura de garantia pelo “parceiro garantidor” (...);”

“(...) Consideradas as questões levantadas neste tópico, resta claro o motivo pelo qual a MAGA não possuía funcionários. Inclusive, cabe ressaltar o esclarecimento prestado por seu antigo administrador às fls. 7.246 e 7.247, no sentido de que eventuais despesas administrativas (aluguel, IPTU, etc) eram custeadas pela empresa autuada para posterior abatimento dos dividendos que lhes fossem devidos no âmbito da SCP, o que denota sua função de veículo por parte dos seus parceiros comerciais estrangeiros (...);”

“(...) Apesar de a MAGA não ter aportado diretamente valores na SCP, no final de 2014, parte substancial dos dividendos a que já faria jus foram mantidos na sociedade, exatamente para dar lastro às operações ainda em curso (...);”

“(...) Tais valores lhes foram repassados somente a partir de abril de 2015 em várias parcelas (Doc. 11 da Impugnação), conforme comprovam apontamentos contábeis e financeiros da SCP (...);”

“(...) A sociedade firmada teve começo, meio e fim, da exata forma prevista em seu instrumento de constituição, exercendo com plenitude seu desiderato contratual (...);”

“(...) Assim, ao apontar que a MAGA não teria prestado qualquer apoio financeiro à consecução do objeto social da SCP, tal acusação mostra-se inverídica, já que abriu mão do recebimento imediato de valores que lhes pertenciam, em prol de um objetivo maior, qual seja honrar o compromisso por ela pactuado quando da constituição da SCP BIO ENERGIAS em 25.02.2013 (...);”

vi. “DAS LEGÍTIMAS RAZÕES PARA A CRIAÇÃO DA SCP APRESENTADA NA FASE INVESTIGATIVA”, afirmam que:

“(...) Segundo a autoridade lançadora e o v. acórdão recorrido, não teria sido possível identificar, no contrato social da SCP BIO ENERGIAS, a real intenção da Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. em firmar sociedade com a empresa MAGA, considerando que seus investimentos na operação eram inexistentes e sua participação restrita (...);”

“(...) Tal entendimento, além de extrapolar os limites da discricionariedade administrativa, ignora por completo a complexidade das operações realizadas

no segmento de comercialização de energia e a própria natureza da SCP firmada (...);

“(...) Conforme exhaustivamente esclarecido, os contratos de comercialização de energia, para serem devidamente registrados na CCEE, dependem da apresentação de garantias financeiras pela empresa vendedora (...);

“(...) A obtenção de tais garantias junto ao sistema financeiro nacional não é tarefa simples, pois exige altos custos e extensa burocracia, razão pela qual os agentes do mercado buscam, quando possível, investidores que possam prestar garantias próprias ou intermediar sua prestação (...);

“(...) Esse foi exatamente o papel atribuído à empresa MAGA na constituição da SCP: representar os investidores estrangeiros interessados em participar dos resultados das operações de comercialização da Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA., mediante a assunção do risco de eventual inadimplemento por parte de seus clientes (...);

“(...) A formação da SCP permitiu à empresa atuada estruturar melhor seus projetos, atrair capital e viabilizar operações com menor custo financeiro e maior agilidade (...);

“(...) Esse modelo, inclusive, é bastante comum no setor, conforme demonstram documentos acostados aos autos e depoimentos de testemunhas colhidos no âmbito da investigação (...);

“(...) A criação da SCP teve, portanto, finalidade legítima e plenamente justificada, conforme previsto no art. 991 e seguintes do Código Civil (...);

“(...) A desconsideração de sua existência, com base apenas em suposições e juízos de valor, ofende o princípio da legalidade e desrespeita a autonomia privada das partes contratantes (...);

vii. “DA ALEGAÇÃO DE PRÉVIA ALOCAÇÃO DOS CONTRATOS OBJETO DA SCP COM BASE EM SUA RENTABILIDADE”, afirmam que:

“(...) O v. acórdão recorrido confirmou a tese da fiscalização de que os contratos de comercialização de energia celebrados com os clientes TIM e FCA teriam sido, desde o início, direcionados à SCP com a MAGA, por se tratarem dos contratos “mais lucrativos” (...);

“(...) Tal entendimento se baseia em premissas equivocadas e na indevida valoração subjetiva de cláusulas contratuais, sem qualquer elemento concreto que comprove a alegada simulação ou direcionamento prévio das operações (...);

“(...) Conforme demonstrado pela atuada, os contratos com TIM e FCA, à época da assinatura da SCP, já estavam em fase avançada de negociação, e seu direcionamento à SCP deu-se por conveniência operacional e estratégia de negócios, sobretudo em razão da necessidade de garantias para viabilizar os registros junto à CCEE (...);

“(…) A decisão por incluir referidos contratos no escopo da SCP foi legítima, empresarialmente justificada e plenamente respaldada na autonomia da vontade dos contratantes (…);”

“(…) Ainda que tais contratos tenham gerado maior rentabilidade à sociedade, tal fato não implica, por si só, em irregularidade ou direcionamento com intuito de burlar o Fisco, sendo absolutamente comum que investidores busquem parcerias com base em operações promissoras (…);”

“(…) Ressalte-se que a rentabilidade efetiva dos contratos não era totalmente previsível no momento de sua celebração, dada a oscilação natural do mercado de energia, o que reforça a tese de que não houve direcionamento prévio ou manipulação (…);”

“(…) A imputação de vício à SCP com base na rentabilidade posterior dos contratos representa tentativa de deslegitimar operação lícita com fundamento exclusivamente em suposições, o que contraria a legalidade e a presunção de boa-fé dos contribuintes (…);”

viii. “DO RESPEITO A LIVRE INICIATIVA DA EMPRESA AUTUADA PARA A CONSECUÇÃO DE SUAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS”, afirmam que:

“(…) A autoridade fiscal e o v. acórdão recorrido, ao desconsiderarem a constituição da SCP firmada entre a Recorrente e a empresa MAGA, e a alocação dos contratos de comercialização de energia, acabaram por violar frontalmente a liberdade de organização empresarial garantida pela Constituição Federal (…);”

“(…) A Carta Magna assegura, em seu art. 170, a liberdade de iniciativa como um dos fundamentos da ordem econômica, cabendo ao Estado apenas a função de regular, e não de intervir ou invalidar escolhas legítimas dos contribuintes que atuam de boa-fé (…);”

“(…) Não cabe à fiscalização ou ao julgador administrativo substituir o juízo empresarial pelas partes envolvidas na constituição da SCP e na condução das atividades empresariais, salvo diante de prova inequívoca de fraude, simulação ou abuso, o que não se verificou no presente caso (…);”

“(…) A constituição da SCP com a MAGA, bem como a escolha dos contratos a ela vinculados, foram decisões tomadas no exercício regular da autonomia privada, fundadas em critérios técnicos, econômicos e operacionais próprios da atividade de comercialização de energia (…);”

“(…) A desconsideração das escolhas empresariais legítimas e válidas, com base em presunções e valorações subjetivas, representa indevida intervenção estatal na atividade econômica, em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade e da livre iniciativa (…);”

“(…) A Recorrente atuou nos limites da legalidade, observando os preceitos normativos aplicáveis e promovendo a formalização de seus atos perante os órgãos competentes, não se podendo, com base em ilações, imputar-lhe desvio de finalidade ou simulação (…);”

“(…) A prevalência da liberdade de iniciativa e da autonomia contratual deve ser assegurada como garantia fundamental do contribuinte, cabendo ao Fisco o ônus da prova quanto à ocorrência de infrações ou vícios que autorizem qualquer medida desconstituente, o que não restou demonstrado nos autos (…)”;

ix. “DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA DE 150%”, afirmam que:

“(…) no caso concreto, não se encontram presentes os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação exigidos pelo art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, bem como pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (…)”;

“(…) a penalidade aplicada pela autoridade fiscal constitui sanção grave, de caráter excepcional, cuja exigência deve observar critérios rigorosos e estar fundamentada em provas inequívocas da prática de conduta dolosa, o que não ocorreu (…)”;

“(…) a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de que a aplicação da multa qualificada demanda a demonstração do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 14 (…)”;

“(…) a aplicação da penalidade agravada somente seria admissível em hipóteses específicas, como as previstas nos dispositivos mencionados, sendo certo que a simples existência de SCP ou a adoção do Lucro Presumido, por si sós, não configuram conduta fraudulenta (…)”;

“(…) todas as operações foram registradas contabilmente e realizadas com respaldo contratual, dentro da legalidade e sem ocultação de fatos à fiscalização, afastando-se, assim, qualquer hipótese de má-fé ou dissimulação (…)”;

“(…) não se pode presumir a ocorrência de dolo ou fraude com base na divergência de interpretação entre contribuinte e Fisco quanto à legalidade de atos societários e ao enquadramento no regime tributário (…)”;

“(…) a penalidade qualificada não pode ser aplicada como forma de punir o planejamento tributário adotado, ainda que este venha a ser desconsiderado, sendo necessária a comprovação de desvio de finalidade ou intuito doloso, o que não se verificou no presente caso (…)”;

x. “DA INAPLICABILIDADE DAS MULTAS ISOLADAS DE IRPJ E CSSL POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS”, afirmam que:

“(…) a jurisprudência do Egrégio CARF, de forma reiterada e pacífica, já firmou entendimento no sentido de que a multa isolada de 50% não é cabível quando, no ajuste anual do IRPJ e da CSSL, apurado com base no lucro real, há saldo de tributo a pagar superior ao total das estimativas mensais, ou quando a totalidade do tributo devido já se encontra quitada (…)”;

“(…) a exigência das multas isoladas em questão mostra-se indevida na hipótese de lançamento por homologação, por inexistir inadimplemento das

estimativas e sim mera divergência entre os valores recolhidos ao longo do ano-calendário e o montante apurado no ajuste anual (...);

“(...) nos termos da jurisprudência do CARF e dos princípios constitucionais do não confisco, da legalidade e da razoabilidade, as multas isoladas de 50% não podem ser exigidas quando há o pagamento integral do tributo apurado no ajuste anual, sendo incabível punir o contribuinte que não incorreu em omissão de receita ou qualquer conduta fraudulenta (...);

“(...) requereu o cancelamento das exigências de multa isolada de IRPJ e CSLL, por ausência de respaldo legal e por contrariar entendimento consolidado do CARF (...);

12. Ao final, requereram que *“(...) Seja julgado improcedente o auto de infração, sendo cancelada integralmente a exigência fiscal. Em caso de perpetuação da exigência, o que se admite apenas para fins de argumentação, a multa qualificada deve ser reduzida para o patamar de 75%, devendo ser afastada a responsabilização solidária dos Srs. ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JUNIOR e MARCIO FRANCISCO RAMOS; Ainda no caso de manutenção da exigência perpetrada seja afastada a aplicação de multa isolada de IRPJ e CSLL sobre o valor de estimativas mensais em face dos argumentos expostos no correspondente tópico da presente peça de defesa. (...)”.*

13. Ademais disso, houve a juntada aos autos da sentença de fls. 9403/9408, que decretou a falência da contribuinte, bem assim da decisão de fls. 9409/9413, que determinou ao administrador judicial que promovesse o cumprimento das obrigações que lhe foram atribuídas.

14. A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) protocolou as contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto e as razões ao Recurso de Ofício, às fls. 9416/9490, asseverando, em suma, que:

i. **“DOS FUNDAMENTOS PARA A MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO”, “POSTERGAÇÃO DE RECEITAS”** aduziu que:

“(...) O contribuinte não apresentou argumentos específicos para afastar o item do lançamento referente à postergação de receitas, limitando-se a tratar genericamente de todas as exigências em seu recurso (...);

“(...) A autuada foi instada a esclarecer, no curso da fiscalização, qual o critério utilizado para realizar o reconhecimento das receitas auferidas no mercado de curto prazo, tendo informado que o reconhecimento ocorria com base na data da liquidação dos montantes registrados na CCEE (...) No entanto, conforme já exaustivamente tratado pela fiscalização e reconhecido pela jurisprudência administrativa, as receitas provenientes do mercado de curto prazo devem ser reconhecidas por competência, conforme o disposto no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, combinado com o artigo 25 da Lei nº 8.981/95 (...);

“(...) O critério contábil apontado pelo contribuinte representa nítida postergação do reconhecimento de receitas, já que a liquidação financeira das operações ocorre, na maioria das vezes, em momento muito posterior à execução do contrato, o que afasta a observância do princípio da competência (...);

“(...) A jurisprudência do CARF já pacificou o entendimento no sentido de que receitas oriundas do mercado de curto prazo devem ser reconhecidas pela

competência, como se extrai de precedentes mencionados pela fiscalização (...);

“(...) Portanto, diante da ausência de argumentos ou provas capazes de infirmar as conclusões da fiscalização, requer-se a manutenção da exigência referente à postergação de receitas. (...)”;

ii. **“OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO – CRIAÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO”, “ASPECTOS SOBRE A SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO CONSTITUÍDA PELO CONTRIBUINTE”** aduziu que:

“(...) A SCP foi formalizada por meio de dois documentos: o primeiro, datado de 14/05/2019, e o segundo, em 16/08/2019, após questionamento da fiscalização. O segundo contrato alterou substancialmente as cláusulas de distribuição de resultados entre os sócios, aumentando o percentual atribuído à sócia participante (...)”;

“(...) A documentação apresentada demonstra que a sócia ostensiva (BIO ENERGIAS) se responsabilizava exclusivamente pelas atividades operacionais e pela integralidade dos aportes de capital, não havendo qualquer participação financeira ou funcional da sócia participante (MAGA) (...)”;

“(...) Ainda que a MAGA figure formalmente como sócia participante, não há comprovação de sua atuação efetiva ou da assunção de riscos próprios do negócio. A ausência de aporte de capital, a inexistência de estrutura operacional, bem como o desconhecimento das operações por parte da MAGA, evidenciam sua completa inatividade (...)”;

“(...) Tais características afastam a configuração jurídica válida de uma SCP, cujas normas de regência pressupõem a efetiva atuação de ambos os sócios, ainda que com papéis distintos, e a partilha proporcional dos riscos e resultados (...)”;

iii. **“DA CARACTERIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO”, “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO”** aduziu que:

“(...) A constituição da SCP foi adotada com o objetivo de reduzir artificialmente a carga tributária, transferindo parte dos resultados da BIO ENERGIAS, tributada pelo lucro real, para a sócia participante MAGA, optante pelo lucro presumido (...)”;

“(...) Essa estrutura permitiu que parte dos contratos fosse atribuída formalmente à SCP, embora operacionalmente fossem executados apenas pela sócia ostensiva, com recursos próprios e sem qualquer envolvimento da sócia participante (...)”;

“(...) A formalização posterior da SCP, já no curso da fiscalização, demonstra a tentativa de conferir aparência de legalidade a uma estrutura previamente inexistente e utilizada como instrumento de planejamento tributário abusivo (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF reconhece que, nos casos em que há desvio da função econômica das estruturas jurídicas, com vistas a reduzir tributos, deve-

se promover a desconsideração dos atos e aplicar a legislação tributária conforme os fatos efetivamente praticados (...)”;

iv. **“UTILIZAÇÃO DAS SCP COMO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: caracterização da simulação na utilização da SCP”** aduziu que:

“(...) A SCP foi utilizada como instrumento de simulação, com o objetivo de criar a aparência de distribuição de receitas entre duas pessoas jurídicas distintas, quando, na realidade, todas as operações eram executadas e geridas exclusivamente pela BIO ENERGIAS (...)”;

“(...) A MAGA não possuía qualquer estrutura administrativa ou operacional compatível com a execução dos contratos atribuídos à SCP, tampouco participou da gestão dos negócios ou da assunção de riscos, o que corrobora a inexistência de efetiva relação societária (...)”;

“(...) Essa desconformidade entre a forma jurídica e a realidade material das operações configura simulação, nos termos do artigo 116, parágrafo único, do CTN, autorizando a desconsideração da SCP para fins tributários (...)”;

“(...) A conduta praticada pelo contribuinte atende aos elementos caracterizadores da simulação, conforme reconhecido pela jurisprudência administrativa, consistindo em artifício jurídico para ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária na esfera da BIO ENERGIAS (...)”;

v. **“DO CONCEITO DE SIMULAÇÃO NA ESFERA TRIBUTÁRIA: configuração de negócio jurídico simulado com a intenção de burla ao fisco”** aduziu que:

“(...) Conforme disposto no art. 116, parágrafo único, do CTN, a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (...)”;

“(...) A simulação se revela quando há divergência intencional entre a forma jurídica declarada e a realidade material subjacente, com a finalidade de enganar o Fisco e reduzir ou suprimir tributos (...)”;

“(...) No caso concreto, a SCP foi constituída de forma a atribuir lucros a uma sócia que, na prática, não participou da gestão, não arcou com riscos, nem contribuiu com capital, sendo mera beneficiária formal (...)”;

“(...) A inexistência de aportes, de estrutura funcional e operacional, aliada à inexistência de contrapartida econômica pela sócia participante, evidencia que a SCP funcionou apenas como mecanismo de simulação tributária (...)”;

“(...) A jurisprudência administrativa é firme no sentido de que, caracterizada a simulação, os atos devem ser desconsiderados para fins tributários, devendo-se aplicar a legislação de acordo com a realidade material (...)”;

vi. **“SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. SIMULAÇÃO”, “JUSTIFICATIVA PARA A CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO”** aduziu que:

“(...) Alega o contribuinte que a constituição da SCP visava captar capital e compartilhar riscos com a sócia participante, de modo a viabilizar a ampliação de sua atividade de comercialização de energia elétrica (...);”

“(...) Contudo, a fiscalização demonstrou que a sócia participante não aportou recursos financeiros, não assumiu riscos reais e não contribuiu com qualquer meio material ou técnico para a operação da SCP (...);”

“(...) Assim, a justificativa apresentada pelo contribuinte não se sustenta à luz da documentação dos autos, que revela ausência de substância e de propósito negocial legítimo para a constituição da SCP (...);”

vii. “ARTIFICIALIDADE DA SCP. AUSÊNCIA DE FUNÇÃO DA SÓCIA-PARTICIPANTE” aduziu que:

“(...) A artificialidade da SCP resulta da completa ausência de função da sócia participante (MAGA), a qual não contribuiu com capital, não exerceu qualquer papel na execução dos contratos, tampouco arcou com riscos reais da atividade (...);”

“(...) A ausência de qualquer elemento econômico que justificasse a partilha de receitas e lucros com a sócia participante revela a artificialidade do negócio jurídico, evidenciando que este foi construído com propósito exclusivamente tributário (...);”

“(...) Não se verificou, em qualquer fase da execução contratual, a atuação da sócia participante, tampouco sua presença em deliberações, decisões ou aporte de bens, recursos ou know-how, o que reforça o caráter simulado da SCP (...);”

viii. “DESCONSIDERAÇÃO DA SCP” aduziu que:

“(...) Diante da artificialidade e da simulação evidenciada nos autos, impõe-se a desconsideração da SCP, com o reconhecimento de que os lucros atribuídos à sócia participante foram, na verdade, auferidos pela sócia ostensiva (BIO ENERGIAS), incidindo sobre tais valores a tributação devida (...);”

“(...) A legislação tributária autoriza expressamente a desconsideração de estruturas jurídicas utilizadas com a finalidade de dissimular fatos geradores, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN (...);”

“(...) A jurisprudência do CARF reconhece que, configurada a simulação e a ausência de propósito negocial, deve ser afastado o negócio jurídico artificial, com a atribuição dos efeitos tributários à realidade econômica dos fatos (...);”

ix. “DA DEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO” aduziu que:

“(...) Sustenta o contribuinte que a multa de ofício foi indevidamente qualificada em 150%, sob alegação de fraude, o que, segundo afirma, careceria de comprovação concreta de dolo ou simulação (...);”

“(...) A Fazenda Nacional refuta essa alegação, destacando que os elementos dos autos demonstram, de forma robusta, que a autuada estruturou, por meio da SCP fictícia, um planejamento tributário abusivo e simulado, com o único propósito de reduzir sua carga tributária (...);”

“(...) A aplicação da multa qualificada de 150% se ampara na constatação de conduta dolosa, em que o contribuinte adota expediente artificial com intuito de fraudar a legislação tributária, conduta essa enquadrada no art. 44, §1º, II, da Lei nº 9.430/96 (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF estabelece que “a qualificação da multa de ofício é cabível quando demonstrada a presença de dolo, fraude ou simulação”, sendo inaplicáveis os enunciados sumulares mencionados pela defesa no caso concreto, dado o conjunto probatório que evidencia a intenção do sujeito passivo de burlar a incidência tributária (...)”;

“(...) A existência de duas versões do contrato da SCP, com cláusulas alteradas substancialmente após o início da fiscalização, é indício claro da tentativa deliberada de ocultar a realidade econômica dos fatos, reforçando a ocorrência de fraude (...)”;

“(...) Conclui-se, portanto, que se justifica plenamente a manutenção da multa qualificada de ofício nos termos em que foi lançada (...)”;

x. “DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA”, “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 135, III, DO CTN” aduziu que:

“(...) A responsabilidade solidária dos sócios administradores está prevista no art. 135, III, do CTN, que dispõe que serão pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...)”;

“(...) A atuação do sócio administrador da pessoa jurídica autuada, na constituição e operacionalização da SCP com estrutura artificial e simulada, caracteriza violação ao contrato social e à legislação tributária, razão pela qual se impõe a responsabilização nos moldes do art. 135, III, do CTN (...)”;

“(...) O conjunto probatório evidencia que os responsáveis atuaram diretamente na estruturação de negócio jurídico simulado, com intuito de fraudar o Fisco, não sendo cabível o argumento de ausência de comprovação do dolo (...)”;

“(...) A jurisprudência do CARF é firme no sentido de que a responsabilidade do administrador não exige demonstração de enriquecimento pessoal, bastando a comprovação de sua atuação na prática de atos ilícitos ou em desconformidade com os limites legais ou contratuais (...)”;

xi. “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ART. 124, I, DO CTN” aduziu que:

“(...) Ainda que não configurada a responsabilidade pessoal nos termos do art. 135, III, do CTN, a Fazenda Nacional destaca a possibilidade de responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, o qual prevê a solidariedade entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (...)”;

“(...) A atuação conjunta entre a sócia ostensiva e a sócia participante na estrutura da SCP, ainda que artificial e simulada, revela a existência de interesse

comum na consecução do planejamento tributário abusivo, autorizando a responsabilização solidária (...);

“(...) A jurisprudência do CARF também reconhece a possibilidade de imputação da responsabilidade solidária àqueles que, mesmo não sendo sócios formais, atuaram de forma coordenada com a pessoa jurídica para promover a evasão de tributos, caracterizando interesse comum na configuração do fato gerador (...);

“(...) Diante da participação ativa e do benefício auferido na estrutura simulada da SCP, impõe-se a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN (...);

xii. “DA MULTA ISOLADA” aduziu que:

“(...) A multa isolada foi corretamente exigida em relação às estimativas mensais não recolhidas de IRPJ e CSLL, conforme os arts. 2º, inciso II, e 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (...);

“(...) A Fazenda Nacional rebate a alegação de que o valor da estimativa mensal estaria abrangido pelo lançamento do tributo principal, esclarecendo que a multa isolada incide sobre o descumprimento da obrigação acessória de recolher as antecipações devidas no curso do ano-calendário (...);

“(...) A jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que a multa isolada relativa à falta de recolhimento de estimativas mensais subsiste mesmo quando há posterior lançamento do tributo anual, não havendo que se falar em bis in idem (...);

“(...) No caso dos autos, restou comprovado o não recolhimento das estimativas, sendo legítima a exigência da multa isolada correspondente (...);

15. Por fim, requereu que “(...) seja **negado provimento ao recurso voluntário** interposto pelo contribuinte e seja **dado provimento ao recurso de ofício**, mantendo-se o lançamento fiscal realizado. (...)”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

16. Do Recurso De Ofício.

16.1 O v. acórdão recorrido julgou procedente em parte as Impugnações, a fim de excluir a responsabilidade solidária do senhor EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA), bem como da pessoa jurídica BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), com base no artigo 124, inciso I, do CTN, mantendo quase a totalidade do crédito tributário em litígio, exonerando somente a infração “**RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)**”, acrescido de multa de ofício qualificada no percentual de 150% e multa isolada de 50% sobre estimativas não recolhidas.

16.2 Ademais disso, manteve a atribuição de responsabilidade solidária aos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS (sócio administrador da contribuinte) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional-CTN.

16.3 Portanto, considerando que houve a exclusão de dois responsáveis solidários, conheço do Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023¹, que determina o cabimento de Recurso de Ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF quando a decisão recorrida excluir o sujeito passivo da lide, ainda que mantida a exigência do crédito tributário.

16.4 **Passo ao reexame da decisão recorrida.**

16.5 Inicialmente, cabe salientar que a responsabilidade tributária disciplinada no artigo 124, inciso I, do CTN, é aquela decorrente do interesse comum na situação que constitui o fato gerador da exação tributária. Trata-se, por conseguinte, de hipótese fática, prescindindo, por isso, de previsão específica na lei que regula o tributo objeto do lançamento, sendo, por esta razão, comumente referida como solidariedade de fato.

16.6 É sabido que o legislador do CTN, ao dispor sobre a responsabilidade tributária, não o fez de forma clara em algumas modalidades ali previstas, incluindo a regra disposta no artigo 124, inciso I, sintetizada na expressão “interesse comum”.

16.7 Neste sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018 dispôs sobre a responsabilidade tributária posta pela referida norma legal e trouxe importantes delineamentos acerca desse tema, até mesmo, com a fixação do entendimento de que a expressão “interesse comum” alcança não somente o ato lícito que gerou a obrigação tributária, mas também o ato ilícito que a desfigurou, conforme trechos abaixo destacados:

[...] 10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada “responsabilidade solidária”) não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia “interesse comum” é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

[...]

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. (...)

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, **o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.**

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte". (...)

15. **Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.**

16. **Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. (...)**

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

[...]

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

[...]

27.1. Casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964: (...)

27.2. Apesar de a sonegação e a fraude (no sentido strictu sensu de que trata o art. 72 da Lei no 4.502, de 1964) englobarem, em regra, a simulação, esta tem um espectro de incidência mais abrangente. Se o conceito de sonegação fiscal está ligada diretamente ao lançamento, a simulação pode ocorrer em outras hipóteses, como no reconhecimento de direito creditório, desde que presentes os seus elementos caracterizadores, consoante art. 167 do Código Civil:

[...]

Planejamento tributário abusivo. Ocorrência da operação antes do fato gerador

29. A responsabilização solidária pela constatação de planejamento tributário abusivo é uma variável em relação à do cometimento de ato simulado. Vide julgado do CARF que entende serem tais operações fruto de simulação: (...)

30. Contudo, há a especificidade de se tratar de atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma). Por tal motivo desenvolve-se esse tema de forma específica, inclusive pelo fato de que tais operações são normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário.

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

30.2. O planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo. A personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa, conforme arts. 116, parágrafo único, e 154 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, c/c art. 421 do Código Civil. Ora, nem o objetivo de obter lucro essa pessoa jurídica tem, pois esta apenas serve como meio para uma economia ilegítima para pagamento de tributo, contrariando o já mencionado princípio da capacidade contributiva. E daí se

verifica a comunhão do interesse comum de todas elas, as quais não deixam de compor modalidade de grupo econômico irregular.

[...]

32. Como ocorrido em outras situações, o presente Parecer Normativo não tem por objetivo relacionar, de forma exaustiva, todas os negócios jurídicos que podem ser considerados planejamento tributário abusivo, até por depender da sua conformação e comprovação no caso concreto. Mas citam-se três situações típicas em que se configura o interesse comum para a responsabilização solidária, as quais podem estar todas presentes num mesmo planejamento: operações estruturadas em sequência, as realizadas com uso de sociedades-veículo e as que têm por objetivo o deslocamento da base tributável.

32.1. As operações estruturadas em sequência referem-se àquelas que contêm etapas em que cada uma, pretensamente isolada, corresponde a um tipo de ato ou deliberação societária ou negocial encadeado com a subsequente com o fito de reduzir ou suprimir tributo devido. Cada etapa dessa cadeia de operações estruturadas só faz sentido caso exista a etapa anterior e caso seja também deflagrada a operação posterior. Conforme Greco: (...)

32.2. A empresa-veículo (conduit company) é uma pessoa jurídica intermediária utilizada apenas para servir como canal de passagem de um patrimônio ou de dinheiro sem que tenha efetivamente outra função dentro do contexto. Muito comum é a utilização de Sociedade de Propósito Específico para tanto. Em regra, ela se apresenta na estruturação de operações e em que há a utilização das mais diversas pessoas jurídicas, em direção única, com o fito de suprimir ou reduzir tributo devido.

32.3. Já o deslocamento da base tributária ocorre mediante utilização de pessoas jurídicas distintas com o propósito de transferir receitas ou despesas entre uma e outra de forma artificial, sem substrato na realidade das atividades por elas desenvolvidas.

33. Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse comum a ensejar a responsabilização solidária. Cita-se mais um paradigmático julgado do CARF, que corrobora o aqui exposto: (...)

34. Ressalte-se, por fim, que para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo. Esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação em conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias. Contudo, deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direta e consciente da simulação.

[...]

Síntese conclusiva

40. De todo o exposto, conclui-se:

a) a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou;

b.1) a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo;

b.2) o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;

b.3) são atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo);

c.1) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica; os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador;

c.2) o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados;

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

c.4) deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária; não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular;

d.1) não é o objetivo do presente Parecer Normativo proceder a um conceito fechado dos ilícitos tributários a ensejar a responsabilização solidária nem citá-los de forma exaustiva; a sua configuração demanda análise criteriosa no caso concreto. Entretanto, pode-se dizer que os ilícitos tributários que acarretam uma sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são ilícitos passíveis de responsabilização solidária;

d.2) os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes; casos típicos de ilícitos tributários são as condutas de sonegação, fraude (strictu sensu) e conluio contidas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, bem como as condutas criminosas de que tratam os itens 27.3 e 27.4;

d.3) outro exemplo de responsabilização solidária é a ocorrência hipótese a que se refere o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, cujo fato gerador demanda pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa; caso a sua ocorrência surja em decorrência de cometimento de ilícito tributário, há claro interesse comum da pessoa que efetua o pagamento (substituto tributário), de quem recebe (contribuinte) e, de quem, eventualmente, intermedeia a operação (conluio);

e.1) atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real mediante abuso da personalidade jurídica;

e.2) o planejamento tributário abusivo ora tratado é o que envolve diversas pessoas jurídicas existentes com o único fito de reduzir ou suprimir tributo; a personalidade jurídica não cumpre a função social esperada da empresa;

e.3) para a responsabilização solidária há que restar comprovado o abuso da personalidade jurídica cuja existência é fictícia ou utilizada para uma sequência de transação com o fito de reduzir ou suprimir tributo; esse nexo causal entre a artificialidade da personalidade jurídica e a operação conjunta deve estar demonstrado, mesmo que mediante conjunto de provas indiciárias;

e.4) deve-se estabelecer que a pessoa jurídica ou física responsabilizada é partícipe direto e consciente da simulação;

f.1) restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluídos os ilícitos aqui tratados, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva;

f.2) na direta, ocorre a clássica hipótese de desconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios; para tanto, exige-se comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele vinculado (vide item 15);

f.3) na inversa, imputa-se a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada; ocorre quando a pessoa jurídica apenas existe para utilização da sua fictícia personalidade por sócios ou administradores para fins de cometimento de ato vinculado ao fato jurídico tributário, inclusive ilícito;

f.4) na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa).

[...](grifos nossos)

16.8 Com efeito, extrai-se do parecer, relativamente à responsabilidade tributária solidária do artigo 124, inciso I, do CTN, que: **(i)** o responsável deve ter vínculo – de fato ou de direito – com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou; **(ii)** o exigido “interesse comum” deve residir no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, não bastando o mero proveito econômico; **(iii)** ensejam a responsabilidade o cometimento de ato ilícito com abuso de personalidade jurídica envolvendo grupo econômico irregular, evasão fiscal ou planejamento tributário abusivo; e, **(iv)** o ato ilícito tem de ser praticado com dolo.

16.9 Ademais disso, o CTN trata da solidariedade de fato, a exemplo dos cônjuges, herdeiros ou condôminos, que possuem interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, mas também se aplica a hipóteses envolvendo fraude, onde duas ou mais pessoas jurídicas ou físicas têm interesse na obrigação tributária e cometem o ilícito atuando com dolo, aplicando-se à hipótese de confusão patrimonial.

16.10 Porém, como já dito, a expressão interesse comum é considerada vaga pela maior parte da doutrina, especialmente porque em inúmeras situações várias pessoas possuem interesse na realização do fato jurídico tributário, sendo que a lei tributária elege uma delas como sujeito passivo.

16.11 De todo modo, em fraudes complexas é certa sua existência, nos termos do referido inciso I, desde que comprovada pelo Fisco a participação dos responsáveis na realização do fato gerador do tributo ou nos atos que nele resultaram.

16.12 Neste sentido, o já citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018, considera que *“(...) o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta (...)”*.

16.13 No entanto, há necessidade de que a Autoridade Fiscal demonstre não apenas o interesse econômico dos responsáveis tributários, mas a participação deles, direta ou indireta, no fato gerador ou no ilícito relacionado.

16.14 No caso em apreço não restou comprovado o interesse econômico de EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), vez que o “Relatório Fiscal” de fls. 7380/7396 é demasiadamente genérico quanto trata deste assunto, senão vejamos – v. cf. fls. 7395:

5. A infração descrita no item II-C foi cometida pelo sujeito passivo em conjunto com a MAGA, cujo CNPJ foi baixado em 17/11/2017, mesma data de registro do distrato social na JUCESP. Foi um planejamento tributário abusivo e ilícito, com a finalidade única de sonegar tributos. O administrador da MAGA, EDUARDO SERGIO SPALDING (sócio-administrador de 30/09/2013 até o encerramento), que também assinou o contrato citado no subitem II-C-21, agiu com culpa e beneficiou-se dos resultados, recebendo dividendos da BIO ENERGIAS por meio da MAGA.

6. Outro beneficiado pela redução indevida dos tributos foi a BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA – CNPJ 10.826.587/0001-46, sócia da fiscalizada desde 30/06/2009 até a presente data. Com efeito, na medida em que os tributos foram indevidamente reduzidos com a criação da SCP, os dividendos pagos pela BIO ENERGIAS para a sua sócia BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA foram maiores.

7. Por esse motivo, e considerando o disposto no art. 124, inciso I, do CTN: “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”, devem também responder como devedores solidários EDUARDO SERGIO SPALDING e BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA.

16.15 Com efeito, verifica-se que o senhor EDUARDO SÉRGIO SPALDING foi responsabilizado unicamente por ter assinado o contrato de criação da SCP. Registre-se também que a Autoridade Fiscal ao caracterizar que o senhor EDUARDO agiu de forma culposa, não imputou-lhe a necessária conduta dolosa exigida pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04/2018.

16.16 Logo, a não caracterização do elemento doloso no cometimento da infração, por si só, afasta a responsabilidade solidária por interesse comum – aquela tipificada no artigo 124, inciso I, do CTN – de qualquer pessoa que tenha concorrido para o ilícito tributário, tendo em vista os requisitos para imputação sintetizados acima não estarem presentes.

16.17 Outrossim, a empresa BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. foi responsabilizada exclusivamente por ter recebido dividendos.

16.18 Ora, o fato de ter recebido valores da contribuinte não se constitui em interesse comum que autorize a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, pois, se assim o fosse, todo sócio sempre seria responsabilizado com base na mencionada norma pelo tributo lançado em face de sua empresa, bastando provar que recebeu lucros no mesmo período.

16.19 Assim sendo, não ficou comprovado/demonstrado “interesse comum” no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, vez que não basta a constatação do mero proveito econômico.

16.20 Ademais disso, verifica-se que a motivação da sujeição passiva, em essência, foi apenas o interesse econômico que o aludido parecer peremptoriamente afasta para o enquadramento da responsabilidade solidária imputada pelo artigo 124, inciso I, do CTN.

16.21 Neste sentido, seguem algumas decisões deste egrégio Conselho a respeito do tema:

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

Ano-calendário: 2016, 2017

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, por referir-se a fato ou a direito superveniente, ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ÁGIO. INCORPORAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

O ágio efetivamente pago em aquisição de participação societária perpetrada por partes independentes, pode, atendidos os requisitos formais, ser deduzido do lucro real, acaso haja posterior incorporação da sociedade adquirida fundada em legítimo propósito negocial. A origem dos recursos utilizados em tal aquisição - se próprios ou capitados junto a terceiros, parte relacionada ou não - em nada obsta a dedutibilidade, se nada houver que comprometa a higidez do negócio jurídico realizado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO OU INFRAÇÃO. ADMINISTRADOR. SÓCIO INTERPOSTO.

A responsabilidade tributária dos administradores prevista no art. 135, do CTN depende da confirmação dos seus poderes de gestão e da individualização dos atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. (**Acórdão nº 1401-006.900**, 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 14 de março de 2024)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Julgados administrativos e judiciais, ainda que proferidos por órgãos colegiados, mas sem um dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário. DOUTRINA. EFEITOS. Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade, quanto ao arcabouço normativo que lhe seja aplicável.

ARTIGO 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

A situação tratada no artigo 24 da LINDB não se dirige ao regramento do contencioso extrajudicial tributário. Tanto por não ser o julgamento administrativo uma modalidade de revisão de ofício - mas de controle de legalidade estrito sobre o objeto da lide instaurada - quanto pelo dispositivo legal em questão alcançar apenas a revisão de atos administrativos específicos - aqueles dos quais decorra um benefício ao particular plenamente constituído.

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade a decisão prolatada por autoridade competente que, sem inovar quanto ao núcleo dos fundamentos da acusação e chegando as mesmas conclusões desta, manteve a exigência fiscal. Nesse contexto, não há qualquer mácula processual no ato jurisdicional, mormente se contra ele o sujeito passivo pode exercer o contraditório e a ampla defesa, em plena consonância às normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

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

Ano-calendário: 2014, 2015

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. ÁGIO. DEDUÇÃO. AUSÊNCIA DE CORRELAÇÃO.

Não é pressuposto legal para a dedutibilidade do ágio pela pessoa jurídica que sua contraparte, pessoa física ou jurídica, tenha, relativamente à prévia compra e venda da correspondente participação societária, apurado ganho de capital e/ou efetuado a respectiva tributação. Mesmo porque pode haver ganho de capital sem ágio e vice-versa, afinal enquanto este toma como referência o patrimônio líquido, aquele tem como base o custo de aquisição.

ÁGIO. AQUISIÇÃO ALAVANCADA. EMPRESA DE PROPÓSITO ESPECÍFICO. CAPTAÇÃO DE RECURSOS. PROPÓSITO NEGOCIAL. OCORRÊNCIA.

A empresa criada com o propósito específico de operacionalizar a aquisição de participação societária e que, para isso, capta recursos no mercado financeiro, realiza o seu objetivo econômico, demonstrando o propósito comercial da sua criação.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. NÃO CONCORRÊNCIA.

Por decorrerem de distinta motivação, não concorrem, entre si, as multas de ofício - incidentes sobre tributos devidos em razão de irregularidades apuradas - e as denominadas multas isoladas - que derivam do não recolhimento de estimativas de tributos.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO. Não sendo possível colher dos autos elementos inequívocos da necessária conduta dolosa para a qualificação da penalidade imposta de ofício, deve-se reduzir a multa para o seu patamar base de 75%.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os débitos fiscais recolhidos em atraso estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base na taxa Selic.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 124, I, CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. POR INTERESSE COMUM. AUSÊNCIA DE DOLO.

A responsabilidade tributária prevista no artigo 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha dolosa entre o sujeito passivo e o solidariamente responsável da conduta tendente a omitir o fato gerador, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a existência de proveito econômico mútuo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014, 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos implica a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Assim, versando sobre idênticas ocorrências fáticas, aplicase ao lançamento da CSLL, o que restar decidido no lançamento do IRPJ, reflexo que se forma ante as mesmas razões de decidir delineadas quanto a um e outro, haja vista decorrerem de iguais elementos de convicção. (Acórdão nº 1201-006.262, 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão do dia 22 de fevereiro de 2024)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR AUTUADO.

A figuração do sócio-administrador na contratação dos serviços cujas receitas deixaram de ser oferecidas à tributação não caracteriza interesse comum na situação que constitui o fato gerador e não valida sua responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN, mormente se o responsabilizado deixou de ser sócio-administrador na maior parte do período autuado. A infração de lei que motivou a qualificação da penalidade permitiria, apenas, cogitar de imputação com fundamento no art. 135, III do CTN. (Acórdão nº 9101-007.181, CSRF/1ª TURMA, Sessão do dia 02 de outubro de 2024)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial que aponta como paradigma de divergência acórdão que examine situação fática distinta da analisada no aresto recorrido.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. EXCLUSÕES GLOSADAS E PARCIALMENTE MANTIDAS. AUSÊNCIA DE DECISÃO NO PARADIGMA. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência não evidencia decisão na parte em que a exigência foi mantida no acórdão recorrido. Os casos comparados referem lançamentos decorrentes da mesma operação realizada no grupo empresarial e o vício motivador do cancelamento, no recorrido, da outra parcela da exigência está referido nas duas decisões comparadas. Contudo, não é possível identificar, no paradigma, o motivo para cancelamento integral da exigência.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

Constatado erro no enquadramento legal e descrição de fatos, deve-se cancelar a exigência. Se a infração apontada pelo Fisco diz respeito a exclusões indevidas do Lucro Real, mas a real irregularidade cometida foi a contabilização de despesas indedutíveis, a parcela do crédito tributário correspondente deve ser cancelada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

SOLIDARIEDADE PASSIVA FUNDAMENTADA NO INTERESSE COMUM. DEMONSTRAÇÃO DO VÍNCULO COM O FATO GERADOR.

São solidariamente obrigados os sujeitos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Não restando comprovado que houve atuação de maneira concorrente dos arrolados, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, não há atraí-los para o polo passivo da obrigação tributária, vez que não se caracteriza o interesse jurídico comum necessário à aplicação do art. 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO INCISO III DO ART. 135 DO CTN. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO.

Se não se mostram presentes os elementos necessários à qualificação da multa de ofício, não há como prevalecer a atribuição de responsabilidade lastreada em hipótese que demanda a comprovação do dolo, como no caso do inciso III do art. 135 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE.

Somente se mantém a multa qualificada nas hipóteses em que, comprovado o dolo, resta caracterizada hipótese de sonegação, fraude ou conluio a que aludem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Acórdão nº 9101-006.999, CSRF/1ª TURMA, Sessão do dia 05 de junho de 2024)

16.22 Assim sendo, a sujeição passiva solidária do senhor EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e da pessoa jurídica BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, deve manter-se afastada.

DAS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)

17. A Autoridade Fiscal aduziu que – v. cf. Relatório Fiscal de fls. 7382/7383:

[...] II-A – RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC2014)

1. A diferença apontada entre NFe e ECF no AC de 2015 somou aproximadamente R\$ 16,7 milhões (R\$ 306,5 milhões de NFe e R\$ 289,8 milhões na ECF). Grande parte dessa diferença foi contabilizada em 12/2014 e figurou na ECF do AC 2014.

2. A planilha excel anexa à resposta ao TIFP relacionou as notas fiscais emitidas em 01/2015 e contabilizadas em 2014. **Todavia, quatro dessas notas fiscais não foram contabilizadas nem em 2014 e nem em 2015.** As quatro notas, cujas cópias foram apresentadas juntamente com a resposta ao TIF nº 002, foram emitidas em 03/01/2015 e, no campo Dados Adicionais / Informações Complementares, acusam tratar-se de suprimento em 12/2014. As notas são as seguintes:

Nota Fiscal	Valor
4257	339.421,72
4258	307.211,74
4259	179.087,83
4260	194.622,59
Soma	1.020.343,88

3. Nos TIF nº 002 e 003 intimamos o contribuinte a explicar o fato de as vendas relativas às notas fiscais nº 4257 a 4260 não figurarem na Escrituração Contábil Digital – ECD em 12/2014 e nem em 01/2015. Também no TIF nº 004 alertamos sobre essa não contabilização. Em nenhuma das três respostas e nem durante todo o procedimento fiscal a pessoa jurídica conseguiu esclarecer a situação.

4. **A receita de R\$ 1.020.343,88 referente às quatro notas fiscais não foi contabilizada (ECD) e também não foi informada na ECF, ou seja, não integrou o resultado tributável, nem de 2014 e nem de 2015.** Como elas referem-se a fornecimento de energia em 12/2014, vale dizer, foram auferidas nesse mês, lançamos de ofício os tributos devidos (IRPJ e CSLL) no AC de 2014.

[...] (grifos nossos)

18. Noutro giro, a Recorrente ressaltou que “(...) *Diferentemente do alardeado pelo agente fiscal, as notas fiscais 4257 a 4260, foram sim devidamente contabilizadas e oferecidas a tributação, só que por meio da SCP firmada entre a Impugnante e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA, não havendo, portanto, que se falar em omissão de receitas*” – v. cf. Impugnação de fl. 7473.

19. Ademais disso, juntou aos autos os registros contábeis e fiscais que atestam o reconhecimento contábil e fiscal das receitas associadas as mencionadas notas fiscais no âmbito da Sociedade em Conta de Participação (SCP) firmada com a MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA – v. cf. fls. 8426.

20. Assim sendo, verifica-se que nos razões contábeis juntados aos autos, que as Notas Fiscais nº 4.257 a 4.260 não foram escrituradas na conta “6110100001 - Revenda de Energia Elétrica – SCP”, mas que a receita nelas discriminadas, no valor de R\$ 1.020.343,88, foram lançadas sobre a rubrica “PROVISAO RECEITA VENDA DE ENERGIA SCP COMPETENCIA 12/2014 NFS EMITIDAS EM 01/2015”.

21. Com efeito, confira-se o seguinte trecho da conta “6110100001 - Revenda de Energia Elétrica – SCP”:

Nome:		BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA						
CNPJ:		09.571.846/0001-56						
Conta:		6110100001 - Revenda de Energia Elétrica - SCP						
Saldo inicial:			0,00					
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico	Número
31/01/2014	6110100001	Revenda de Energia Elétrica - SCP	C	16.237.478,50	16.237.478,50	C	Vlr. Ref. PROVISÃO DE VENDA DE ENERGIA SCP COMP. 01/2014	600
				(...)				
17/12/2014	6110100001	Revenda de Energia Elétrica - SCP	C	265.641,06	104.549.697,31	C	Venda de Energia Conv. - NFS Nº 4256 RIO GRANDE ENERGIA SA	11922
31/12/2014	6110100001	Revenda de Energia Elétrica - SCP	C	1.020.343,88	105.570.041,19	C	PROVISAO RECEITA VENDA DE ENERGIA SCP COMPETENCIA 12/2014 NFS EMITIDAS EM 01/2015	12360
31/12/2014	6110100001	Revenda de Energia Elétrica - SCP	D	105.570.041,19	0,00		Lançamento de Encerramento do Período de: 01/01/2014 a 31/12/2014	12487

22. Com efeito, o valor de R\$ 1.020.343,88 da “PROVISAO RECEITA VENDA DE ENERGIA SCP COMPETENCIA 12/2014 NFS EMITIDAS EM 01/2015” compõe o valor total de vendas de R\$ 6.079.917,55 no mês de dezembro de 2014, conforme planilha apresentada pela Recorrente denominada “Apuração dos Impostos Exercício 2014”, arquivo não paginável doc. 02, juntada à fl. 8.426, *in fine*:

ACÓRDÃO 1402-007.397 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10855.723496/2019-12

BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA
CNPJ: 09.571.846/0001-56SPED CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS
01/12/2014 A 31/12/2014

OPERAÇÕES DE SAÍDAS					
DATA EMISSÃO	MÊS COMP	Nº	SCP/OSTENSIVA	VALOR R\$	NOME CLIENTE
11/12/2014	DEZEMBRO	4192	OSTENSIVA	309.466,80	ELECTRA COMERCIALIZADORA
11/12/2014	DEZEMBRO	4193	OSTENSIVA	1.041.674,40	ELECTRA COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4195	OSTENSIVA	550.560,00	BRASIL COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4196	OSTENSIVA	55.163,88	BRENTTECH ENERGIA S.A.
16/12/2014	DEZEMBRO	4197	OSTENSIVA	530.211,60	CAPITAL ENERGIA
16/12/2014	DEZEMBRO	4198	OSTENSIVA	915.120,00	COMERC COMERCIALIZ
16/12/2014	DEZEMBRO	4199	OSTENSIVA	116.607,12	COPEN COMPANHIA DE PETROLEO
16/12/2014	DEZEMBRO	4200	OSTENSIVA	280.116,00	COWAT COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4201	OSTENSIVA	547.956,00	CPL COMERCIALIZADORA BRASIL
16/12/2014	DEZEMBRO	4202	OSTENSIVA	547.956,00	CPL COMERCIALIZADORA BRASIL
16/12/2014	DEZEMBRO	4203	OSTENSIVA	253.704,00	D. ENERGY COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4204	OSTENSIVA	538.656,00	DELTA COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4205	OSTENSIVA	367.371,58	ELEKTRO COMERCIALIZADORA DE ENERGIA
16/12/2014	DEZEMBRO	4206	OSTENSIVA	327.479,04	ENERGIA COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4207	OSTENSIVA	543.120,00	KROMA COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4208	OSTENSIVA	282.720,00	MFG COMERCIALIZADORA
16/12/2014	DEZEMBRO	4209	OSTENSIVA	364.560,00	NOBLE BRASIL AS
16/12/2014	DEZEMBRO	4210	OSTENSIVA	315.136,08	QUANTA GERACAO S.A.
16/12/2014	DEZEMBRO	4211	OSTENSIVA	148.800,00	SEAL TRADE
16/12/2014	DEZEMBRO	4212	OSTENSIVA	520.800,00	SEAL TRADE
16/12/2014	DEZEMBRO	4213	OSTENSIVA	2.197.627,20	TRACTEBEL
16/12/2014	DEZEMBRO	4214	OSTENSIVA	744.000,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	4215	OSTENSIVA	372.000,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	4216	OSTENSIVA	543.120,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	4217	OSTENSIVA	736.560,00	TRADENERGY
16/12/2014	DEZEMBRO	4218	OSTENSIVA	28.530,00	ALBEA
16/12/2014	DEZEMBRO	4219	OSTENSIVA	43.192,68	ALBEA
16/12/2014	DEZEMBRO	4220	OSTENSIVA	28.795,12	ALBEA
16/12/2014	DEZEMBRO	4221	OSTENSIVA	179.766,02	COPEN COMPANHIA DE PETROLEO
16/12/2014	DEZEMBRO	4222	OSTENSIVA	845.957,76	COPEN COMPANHIA DE PETROLEO
16/12/2014	DEZEMBRO	4223	SCP	746.202,24	COPEN COMPANHIA DE PETROLEO
16/12/2014	DEZEMBRO	4224	OSTENSIVA	66.070,92	IBS COMERCIALIZADORA LTDA
16/12/2014	DEZEMBRO	4225	OSTENSIVA	414.943,68	SEAL TRADE
17/12/2014	DEZEMBRO	4226	SCP	242.283,30	IAES SUL DISTRIBUIDORA
17/12/2014	DEZEMBRO	4227	SCP	120.458,51	AMPLA ENERGIA
17/12/2014	DEZEMBRO	4228	SCP	10.390,06	BANDERANTE ENERGIA S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4229	SCP	16.177,46	CAULIA - DISTRIBUIÇÃO DE NERGIA S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4230	SCP	21.410,69	CEB DISTRIBUIÇÃO S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4231	SCP	300.801,02	CEA ESTADUAL DE DISTRIBUIÇÃO DE EM
17/12/2014	DEZEMBRO	4232	SCP	12.463,13	CELESC DISTRIBUIÇÃO S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4233	SCP	169.041,24	CELG DISTRIBUIÇÃO S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4234	SCP	264.562,97	CENTRAIS ELÉTRICAS
17/12/2014	DEZEMBRO	4235	SCP	120.031,49	CIA ENERGETICA DO MARANHÃO - CEMAR
17/12/2014	DEZEMBRO	4236	SCP	155.963,63	CEANG DISTRIBUIÇÃO S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4237	SCP	39.693,58	COMPANHIA ENERGETICA DO PIAUI
17/12/2014	DEZEMBRO	4238	SCP	15.617,73	COMPANHIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA
17/12/2014	DEZEMBRO	4239	SCP	172.976,36	COMPANHIA ENERGETICA DO CEARÁ
17/12/2014	DEZEMBRO	4240	SCP	856.050,11	COPEL DISTRIBUIÇÃO S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4241	SCP	10.429,50	COMPANHIA JAGUARI DE NERGIA
17/12/2014	DEZEMBRO	4242	SCP	150.059,22	COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
17/12/2014	DEZEMBRO	4243	SCP	110.955,43	COMPANHIA PIRATINGA DE FORÇA E LUZ
17/12/2014	DEZEMBRO	4244	SCP	27.164,58	COMPANHIA LUZ E FORÇA SANTA CRUZ
17/12/2014	DEZEMBRO	4245	SCP	3.576,84	EMPRESA ELÉTRICA BRAGANTINA S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4246	SCP	501.859,48	ELEKTRO ELÉTRICIDADE E SERVIÇOS S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4247	SCP	152.473,34	ELETROPOLULO METROPOLITANA
17/12/2014	DEZEMBRO	4248	SCP	17.939,24	ENERGIA BOMBREMA- DISTR. DE ENERGIA
17/12/2014	DEZEMBRO	4249	SCP	4.391,06	ENERGISA MG
17/12/2014	DEZEMBRO	4250	SCP	99.071,76	ENERGISA PARAIBA
17/12/2014	DEZEMBRO	4251	SCP	33.621,81	ENERGISA SERGIPE
17/12/2014	DEZEMBRO	4252	SCP	63.264,08	EMPRESA ENERGETICA DE MATO GROSSO DO SUL
17/12/2014	DEZEMBRO	4253	SCP	131.329,20	ESPIRITO SANTO CENTRAIS ELÉTRICAS
17/12/2014	DEZEMBRO	4254	SCP	203.494,51	LIGHT SERVIÇOS DE ELÉTRICIDADE S.A.
17/12/2014	DEZEMBRO	4255	SCP	20.176,73	EMPRESA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENRGIA VALE
17/12/2014	DEZEMBRO	4256	SCP	265.641,06	RIO GRANDE ENERGIA S.A.
03/01/2015	DEZEMBRO	4257	SCP	339.421,72	MINERVA S.A.
03/01/2015	DEZEMBRO	4258	SCP	307.211,74	MINERVA S.A.
03/01/2015	DEZEMBRO	4259	SCP	179.087,83	MINERVA S.A.
03/01/2015	DEZEMBRO	4260	SCP	194.622,59	MINERVA S.A.
05/01/2015	DEZEMBRO	4261	OSTENSIVA	1.059.902,40	COMENERGY COMERCIALIZADORA
05/01/2015	DEZEMBRO	4262	OSTENSIVA	67.727,81	RBE GESTÃO ESTRATÉGICA DE ENERGIA
05/01/2015	DEZEMBRO	4263	OSTENSIVA	76.435,27	AUTOCOM COMPONENTES AUTOMOTIVOS
05/01/2015	DEZEMBRO	4264	OSTENSIVA	52.053,79	COMPONENT INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
05/01/2015	DEZEMBRO	4265	OSTENSIVA	28.174,51	IP INDUSTRIA FARMACEUTICA S.A.
05/01/2015	DEZEMBRO	4266	OSTENSIVA	115.052,61	CAPITAL E ENERGIA COMERCIALIZADORA S.A.
05/01/2015	DEZEMBRO	4267	OSTENSIVA	56.639,95	TERMOGABO S.A.
05/01/2015	DEZEMBRO	4268	OSTENSIVA	5.019.890,76	ENERGETICA SLAUE II S.A.
05/01/2015	DEZEMBRO	4269	OSTENSIVA	869.304,48	NOVA ENERGIA COMERCIALIZADORA LTDA
06/01/2015	DEZEMBRO	4270	OSTENSIVA	102.688,01	CECELIA S/A
06/01/2015	DEZEMBRO	4271	OSTENSIVA	6.500,65	CORNETA LTDA
06/01/2015	DEZEMBRO	4272	OSTENSIVA	51.692,91	TERMOTECNICA LTDA
06/01/2015	DEZEMBRO	4273	OSTENSIVA	89.062,92	TERMOTECNICA LTDA
06/01/2015	DEZEMBRO	4274	OSTENSIVA	430.932,24	MFG COMERCIALIZADORA
07/01/2015	DEZEMBRO	4275	OSTENSIVA	432.420,24	NOVA ENERGIA COMERCIALIZADORA LTDA
07/01/2015	DEZEMBRO	4276	OSTENSIVA	215.760,00	BIOSEV S.A.
07/01/2015	DEZEMBRO	4277	OSTENSIVA	88.788,05	RBE GESTÃO ESTRATÉGICA DE ENERGIA
08/01/2015	DEZEMBRO	4278	OSTENSIVA	75.137,20	SIMPLE ENERGY
08/01/2015	DEZEMBRO	4279	OSTENSIVA	432.643,44	MATRIX COMERCIALIZADORA DE NERGIA ELETR
08/01/2015	DEZEMBRO	4280	OSTENSIVA	253,46	(UPS SCS LOGISTICA (BRASIL) Ltda. (TROCA)
08/01/2015	DEZEMBRO	4281	OSTENSIVA	441,43	(UPS SCS LOGISTICA (BRASIL) Ltda. (TROCA)
08/01/2015	DEZEMBRO	4282	OSTENSIVA	857.846,88	DME ENERGETICA S.A. - DIMEI
08/01/2015	DEZEMBRO	4283	OSTENSIVA	1.280.564,72	CAPITAL E ENERGIA COMERCIALIZADORA S.A.
08/01/2015	DEZEMBRO	4284	OSTENSIVA	258.157,58	NOVA ENERGIA COMERCIALIZADORA LTDA
08/01/2015	DEZEMBRO	4285	OSTENSIVA	430.262,64	DIFERENCIAL COMERC. DE ENERGIA LTDA
08/01/2015	DEZEMBRO	4286	OSTENSIVA	172.105,06	ECEL - ELETTRON COMERCIO ENERGIA LTDA
08/01/2015	DEZEMBRO	4287	OSTENSIVA	601.846,90	ECEL - ELETTRON COMERCIO ENERGIA LTDA
08/01/2015	DEZEMBRO	4288	OSTENSIVA	410.529,10	CAPITAL E ENERGIA COMERCIALIZADORA S.A.
09/01/2015	DEZEMBRO	4289	OSTENSIVA	42.981,62	ECEL - ELETTRON COMERCIO ENERGIA LTDA
09/01/2015	DEZEMBRO	4290	OSTENSIVA	562.146,31	ECEL - ELETTRON COMERCIO ENERGIA LTDA
12/01/2015	DEZEMBRO	4291	OSTENSIVA	3.000.901,68	TRACTEBEL
14/01/2015	DEZEMBRO	4292	OSTENSIVA	403.174,20	LIQUIDACAO FINANCEIRA (mês de janeiro)
TOTAL GERAL DAS OPERAÇÕES - VENDAS				37.735.809,16	

RESUMO DAS OPERAÇÕES - VENDAS

VENDAS - SCP 6.079.917,55

VENDAS - OSTENSIVA 31.655.891,61

POSICÃO PLANILHA - MARCIO DA BÍO

VENDAS - SCP 6.079.917,55

VENDAS - OSTENSIVA 31.655.891,61

TOTAL DAS OPERAÇÕES - VENDAS 37.735.809,16

DIFERENÇAS APURADAS

OPERAÇÕES DE ENTRADAS					
DATA EMISSÃO	MÊS COMP	Nº	SCP/OSTENSIVA	VALOR R\$	NOME FORNECEDOR
08/01/2015	DEZEMBRO	69744	OSTENSIVA	2.343.630,00	BUNGE
26/12/2014	DEZEMBRO	6315	OSTENSIVA	2.399.400,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6316	OSTENSIVA	937.440,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6317	OSTENSIVA	1.056.480,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6318	OSTENSIVA	1.052.016,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6319	OSTENSIVA	496.480,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6320	OSTENSIVA	461.280,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6321	OSTENSIVA	328.104,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6322	OSTENSIVA	241.800,00	CAPITAL ENERGIA
26/12/2014	DEZEMBRO	6323	OSTENSIVA	140.616,00	CAPITAL ENERGIA
05/01/2015	DEZEMBRO	17869	OSTENSIVA	3.487.002,86	CESP
05/01/2015	DEZEMBRO	17869	SCP	3.569.598,85	CESP
05/01/2015	DEZEMBRO	358	OSTENSIVA	877.920,00	CLIME TRADING
05/01/2015	DEZEMBRO	362	OSTENSIVA	448.632,00	CLIME TRADING
05/01/2015	DEZEMBRO	363	OSTENSIVA	907.680,00	CLIME TRADING
02/01/2015	DEZEMBRO	21297	OSTENSIVA	436.728,00	COMERC
02/01/2015	DEZEMBRO	6284	OSTENSIVA	468.720,00	COMPASS
02/01/2015	DEZEMBRO	6285	OSTENSIVA	453.940,00	COMPASS
05/01/2015	DEZEMBRO	3302	OSTENSIVA	575.260,80	COPEN
05/01/2015	DEZEMBRO	3314	OSTENSIVA	483.600,00	COPEN
05/01/2015	DEZEMBRO	3315	OSTENSIVA	232.500,00	COPEN
05/01/2015	DEZEMBRO	779	OSTENSIVA	455.328,00	CONAT
02/01/2015	DEZEMBRO	8032	OSTENSIVA	1.101.105,12	DELTA
05/01/2015	DEZEMBRO	217	OSTENSIVA	508.896,00	D'ENERGGY
05/01/2015	DEZEMBRO	10616	OSTENSIVA	970.324,80	ELECTRA
05/01/2015	DEZEMBRO	10617	OSTENSIVA	1.776.672,00	ELECTRA
05/01/2015	DEZEMBRO	10618	OSTENSIVA	471.696,00	ELECTRA
06/01/2015	DEZEMBRO	1931	OSTENSIVA	435.984,00	ECEL
06/01/2015	DEZEMBRO	1933	OSTENSIVA	468.720,00	ECEL
06/01/2015	DEZEMBRO	523	OSTENSIVA	444.168,00	FEDERAL
30/12/2014	DEZEMBRO	395	OSTENSIVA	543.120,00	MATRIX
05/01/2015	DEZEMBRO	4523	OSTENSIVA	435.984,00	NOVA ENERGIA
16/12/2014	DEZEMBRO	8632	OSTENSIVA	900.240,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	8633	OSTENSIVA	461.280,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	8634	OSTENSIVA	468.720,00	TRADENER
16/12/2014	DEZEMBRO	8635	OSTENSIVA	520.800,00	TRADENER
18/12/2014	DEZEMBRO	3355	OSTENSIVA	885.360,00	TRADER
11/12/2014	DEZEMBRO	158	OSTENSIVA	1.389.047,28	VALE ENERGIA
11/12/2014	DEZEMBRO	162	OSTENSIVA	2.017.170,00	VALE ENERGIA
05/01/2015	DEZEMBRO	85497	OSTENSIVA	264.864,00	BIOSEV
22/12/2014	DEZEMBRO	1960	OSTENSIVA	608.112,00	CELESC
08/01/2015	DEZEMBRO	58361	OSTENSIVA	790.656,24	COPEL
05/01/2015	DEZEMBRO	770	OSTENSIVA	1.251.956,41	IBS
05/01/2015	DEZEMBRO	771	OSTENSIVA	199.688,32	IBS
06/01/2015	DEZEMBRO	461	OSTENSIVA	98.638,41	HEIDRICH
05/01/2015	DEZEMBRO	70	OSTENSIVA	130.591,64	RONDINHA
05/01/2015	DEZEMBRO	6026	OSTENSIVA	197.904,00	SEAL TRADE
11/12/2014	DEZEMBRO	4194	LIQUIDACAO	50.736,22	BIO ENERGIAS
TOTAL GERAL DAS OPERAÇÕES - COMPRAS				39.308.456,95	

RESUMO DAS OPERAÇÕES - COMPRAS

COMPRAS - SCP 3.569.598,85

COMPRAS - OSTENSIVA 35.738.858,10

POSICÃO PLANILHA - MARCIO DA BÍO

COMPRAS - SCP 3.569.598,85

COMPRAS - OSTENSIVA 35.738.858,10

TOTAL DAS OPERAÇÕES - COMPRAS 39.308.457,67

DIFERENÇAS APURADAS

COMPRAS - SCP 3.569.598,85

COMPRAS - OSTENSIVA 35.738.858,10

TOTAL DAS OPERAÇÕES - COMPRAS 39.308.457,67

24. Assim sendo, apesar de ter ocorrido a omissão dos lançamentos contábeis da Notas Fiscais emitidas em 01/2015 na ECD do ano-calendário de 2015, o valor total foi oferecido à tributação em dezembro de 2014, conforme ECF acima colacionada.

25. Portanto, entendo que deve ser mantida a exoneração da infração “*RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)*”, e nego provimento ao Recurso de Ofício.

26. **Passo a análise do Recurso Voluntário.**

27. O Recurso Voluntário único é tempestivo, conforme despacho de fl. 9414, bem assim preenchem os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele conheço.

28. Cuida-se o feito de Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, referente aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendários de 2014 e 2015, tendo em vista a constatação das seguintes infrações:

1. **RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)**, referentes a quatro notas fiscais (NF 4.257, 4.258, 4.259 e 4.260) vinculadas a receita obtida no período de apuração de dezembro de 2014 não contabilizadas na Escrituração Contábil Digital (ECD) e não informadas na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que somadas perfazem R\$ 1.020.343,88 e não consideradas no resultado tributável, no ano-calendário de 2014, nem no ano-calendário de 2015;
2. **POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015)**, referentes a 16 notas fiscais (NF 4.795 a 4.804 e NF 4.807 a 4.812) emitidas em janeiro de 2016 que somadas perfazem R\$ 2.718.547,17 e são vinculadas a receita obtida no período de apuração de dezembro de 2015; e,
3. **CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP / OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC-2014)**, pela prática de atos de planejamento tributário abusivo que, em dezembro de 2014, originou “(...) no LALUR uma exclusão de aproximadamente R\$ 50 milhões do lucro líquido na apuração do lucro real. Essa exclusão foi responsável pelo resultado negativo do AC de 2014 (prejuízo de R\$ 3 milhões). A exclusão refere-se a resultados apurados por SCP, que, por sua vez, foram oferecidos à tributação pelo lucro presumido. (...)”.

29. Cabe salientar que com relação a infração “*RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)*”, esta foi afastada pela DRJ/RJ (DRJ07) e mantido o afastamento neste voto.

30. O débito ainda foi acrescido de multa de ofício qualificada com a representação fiscal para fins penais, pois as condutas acima elencadas estariam tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, e artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 (dos crimes contra a ordem tributária). A BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA LTDA. (contribuinte) e os responsabilizados solidariamente teriam cometido condutas dolosas e tipificadas como crime contra a ordem tributária previstos no artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, objeto do processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais nº 10855.724591/2019-25.

31. Ademais, houve a concomitância da aplicação da multa isolada à medida que as “(...) três infrações acima descritas afetaram não apenas os resultados anuais, mas também os mensais dos anos de 2014 e 2015, posto que os valores respectivos integraram as bases de cálculo estimadas do IRPJ e da CSLL de vários meses. (...)” – v. cf. fls. 7393/7394. Bem como, em

decorrência da desconsideração da aludida SCP, a integralidade das receitas foi para a BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA LTDA., exigindo-se as multas isoladas de R\$ 5.300.138,23 e R\$ 1.912.369,75 por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada dos anos de 2014 e 2015.

32. Bem assim, houve a atribuição da sujeição passiva solidária às seguintes pessoas:

- a) dos administradores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS – CPF 112.216.788-17 (sócio administrador de 01/04/2013 a 14/09/2015) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR– CPF 261.878.528-26 (sócio administrador de 01/04/2013 até a presente data) com a empresa pelos créditos tributários constituídos pela omissão de receitas, postergação do reconhecimento de receitas e criação artificial de SCP, mediante conduta culposa com infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes, por força do artigo 135, inciso III, do CTN;
- b) do administrador da MAGA, EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador de 30/09/2013 até o encerramento), que também assinou o contrato que criou a SCP, agindo com culpa e beneficiou-se dos resultados, recebendo dividendos da BIO ENERGIAS por meio da MAGA, por força do artigo 124, inciso I, do CTN; e,
- c) da BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA – CNPJ 10.826.587/0001-46, sócia da fiscalizada desde 30/06/2009, na medida em que os tributos foram indevidamente reduzidos com a criação da SCP, os dividendos pagos pela BIO ENERGIAS para a sua sócia BIOENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. foram maiores, enquadrando-se também no artigo 124, inciso I, do CTN.

33. A DRJ/RJ (DRJ07) julgou parcialmente procedente as Impugnações, nos seguintes termos:

- i) por unanimidade, **reduzir** o valor exigido a título de IRPJ devido do ano-calendário de 2014 de R\$ 9.861.237,91 para R\$ 9.606.151,95;
- ii) por unanimidade, **reduzir** o valor exigido a título de CSLL devida do ano-calendário de 2014 de R\$ 3.170.137,53 para R\$ 3.078.306,60;
- iii) por unanimidade, **manter** o valor exigido a título de IRPJ devido do ano-calendário de 2015 de R\$ 634.023,55;
- iv) por unanimidade, **manter** o valor exigido a título de CSLL devida do ano-calendário de 2015 de R\$ 236.888,47;
- v) por maioria de votos, vencido o julgador José Eduardo Serra, **manter** a multa de ofício em 150%;
- vi) por unanimidade, **manter** as multas isoladas de R\$ 5.300.138,23e R\$ 1.793.925,52 por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases de cálculo estimadas;
- vii) por maioria de votos, vencido o julgador José Eduardo Serra, **manter** a atribuição de responsabilidade solidária de MÁRCIO FRANCISCO RAMOS e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR;

viii) por maioria de votos – vencido o julgador Alexandre Lugon Soares que apresentou declaração de voto –, **afastar** a atribuição de responsabilidade solidária de EDUARDO SÉRGIO SPALDING e BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA;

ix) por unanimidade, reconhecendo o lapso manifesto ocorrido, **retificar** o acórdão 107-006.219-9ª Turma da DRJ07 de 08 de março de 2021, **para incluir** o recurso de ofício nos termos do parágrafo abaixo.

34. Em sede de Recurso Voluntário único de fls. 9336/9392, os Recorrentes MASSA FALIDA DE BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA. (contribuinte), MARCIO FRANCISCO RAMOS (responsável solidário) e ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR (responsável solidário), reiteram os argumentos trazidos nas Impugnações, alegando, em síntese, que:

i. ***“Da impossibilidade de aplicação de responsabilidade tributária aos sócios administradores Armando e Márcio (art. 135, III) por ausência de provas de conduta dolosa”*** afirmam que:

“(…) Relativamente à inclusão dos Srs. Armando e Márcio, conforme o Termo de Verificação Fiscal às fls. 7.380/7.396, a I. Fiscalização limitou-se a afirmar que os administradores Marcio Francisco Ramos e Armando Vilela de Araújo Júnior deveriam responder solidariamente com a empresa pelos créditos tributários, figurando como sujeitos passivos responsáveis solidários em todos os autos de infração (...);”

“(…) A pessoa jurídica possui personalidade distinta dos seus sócios e administradores, atuando autonomamente nas relações econômicas e jurídicas. A obrigação tributária é relação obrigacional entre ente político (credor) e particular (devedor), sendo o sujeito passivo o contribuinte ou o responsável, conforme previsão legal expressa (...);”

“(…) A responsabilidade do art. 135, III, requer dois elementos: Elemento pessoal: sujeito que deu causa à infração, exercendo poder de decisão. Elemento fático: conduta com excesso de poderes ou infração normativa (...);”

“(…) Apenas quem praticou atos dolosos com excesso de poderes ou infração legal pode ser responsabilizado. O simples fato de ser sócio e exercer gerência não basta. Tampouco o fato de assinar contrato de SCP configura dolo (...);”

“(…) A única prova apresentada foi a assinatura do contrato de SCP. Os demais elementos alegados pela fiscalização são ilações retóricas, desprovidas de materialidade para configurar evasão ou sonegação (...);”

“(…) O agente fiscal deve comprovar a prática de infração legal ou contratual pelo sócio. A ausência de dolo impede o enquadramento no art. 135, III, do CTN (...);”

“(…) Jurisprudência do CARF, a exemplo do processo 10510.720874/2013-11, afastou a responsabilidade solidária de sócio administrador por ausência de prova de prática de ato com excesso de poderes ou infração legal (...);”

“(…) Os Srs. Armando e Márcio, ao assinarem o contrato da SCP, não agiram com dolo, pois não havia receitas ou resultados concretos à época, apenas

expectativas vinculadas a terceiros. Não podem ser responsabilizados por projeções comerciais incertas (...)”;

“(...) Diante da ausência de conduta dolosa, é indevida a aplicação do art. 135, III, do CTN aos sócios administradores, devendo ser reconhecida sua ilegitimidade passiva e declarada a nulidade da autuação em relação a eles (...)”;

ii. **“DA APURAÇÃO DECORRENTE DA POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (ITEM II-B)”,** afirmam que:

“(...) A autoridade fiscal, durante a fiscalização, acolheu a justificativa de que, no mercado de comercialização de energia, notas emitidas em um mês podem se referir a fornecimentos do mês anterior e, por isso, são contabilizadas como provisão de energia no mês do fornecimento (...)”;

“(...) Apesar disso, foi apontado que, especificamente para as notas emitidas em janeiro de 2016, relativas a fornecimentos realizados em dezembro de 2015, essa prática de provisão não foi observada, o que levou à conclusão de que a receita de R\$ 2.718.547,17 foi auferida em 12/2015 e não reconhecida no ano de competência, sendo oferecida à tributação apenas em 2016 (...)”;

“(...) Tal constatação deu origem ao lançamento de IRPJ/CSLL relativo ao ano-calendário de 2015, com aplicação de multa isolada de 50%, referente às estimativas mensais apuradas em dezembro de 2015, em virtude da infração (...)”;

“(...) A fiscalização reconheceu que a prática usual da empresa era emitir notas no mês subsequente e contabilizar as receitas como provisão de energia no mês da ocorrência, mas apontou que esse procedimento foi alterado no final de 2015 (...) Em razão dessa alteração, as notas fiscais emitidas em janeiro de 2016 não foram provisionadas em dezembro de 2015, o que motivou o lançamento da autuação (...)”;

“(...) O julgamento da DRJ concluiu que as notas fiscais foram devidamente emitidas e as receitas foram contabilizadas em 01/2016, mas entendeu como correto o lançamento, sob o argumento de que não houve recolhimento de IRPJ e CSLL em 2016 em razão de resultados negativos (...)”;

“(...) o procedimento foi alterado no final de 2015, passando-se a contabilizar as receitas com base na data de emissão das notas fiscais, o que justifica o reconhecimento da receita apenas em janeiro de 2016 (...)”;

“(...) a exigência de tributo decorrente de postergação de receita só pode ocorrer quando demonstrada diferença de efeitos entre o ano em que a receita deveria ter sido reconhecida e o ano efetivo do reconhecimento (...)”;

“(...) a fiscalização não realizou a obrigatória verificação do efeito de tributação sobre a receita postergada no ano de seu efetivo reconhecimento (2016), o que invalida o lançamento por falha na quantificação da hipótese de incidência tributária (...)”;

“(…) Invocam o art. 285 do Decreto 9.580/2018 e o Parecer Normativo CST nº 02/1996, os quais determinam que o lançamento por postergação deve considerar o valor líquido do tributo após compensações, e que apenas a diferença negativa de imposto ou contribuição deve ser exigida (…);

“(…) Trazem diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que anulam lançamentos por postergação quando não demonstrado o efetivo prejuízo ao erário (…);

“(…) requerem o cancelamento integral da exigência sob o fundamento de ausência de demonstração de prejuízo fiscal e de verificação do efeito tributário no ano de reconhecimento da receita (…);

iii. “DA VALIDADE E HIGIDEZ DA SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO FIRMADA ENTRE BIO ENERGIAS E MAGA – (ITEM II-C)”, afirmam que:

“(…) Na visão do I. Agente Autuante, a exclusão fiscal feita na apuração do lucro real do ano-calendário de 2014, no valor aproximado de R\$ 50 milhões, feita a título de resultado apurado em Sociedade em Conta de Participação firmada em 25.02.2013 (SCP BIO ENERGIAS) com a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA (baixada em 2017), e sua tributação nesta sociedade contratual pelo regime de lucro presumido, não seria válida por conta dos seguintes motivos (…);

“(…) Quanto à validade do contrato da SCP: O contrato foi assinado por Armando Vilela de Araújo Júnior e Márcio Francisco Ramos pela BIO ENERGIAS e por Eduardo Sérgio Spalding pela MAGA; Armando e Márcio tornaram-se sócios da BIO ENERGIAS apenas em 01.04.2013, conforme a quinta alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 121.211/13-7; Eduardo tornou-se administrador da MAGA somente em 30.09.2013, conforme a primeira alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 381.675/13-0 (…);

“(…) apesar da alegação de vício de representação, a alteração contratual foi registrada em 01.04.2013, com data do documento de 25.02.2013, em consonância com a celebração da SCP (…);

“(…) Houve ratificação tácita da manifestação de vontade do contrato de SCP (…) A inexistência de exigência legal de que instrumentos particulares de SCP sejam registrados em cartório ou possuam reconhecimento de firma (…);

“(…) A existência de duas versões do instrumento de SCP não desnatura o acordo de vontades firmado entre as partes (…) A SCP obteve em junho de 2015 seu cadastro de CNPJ junto à RFB, com aceitação do instrumento de constituição (…);

“(…) A alegação do I. Julgador de que a apresentação de duas versões do contrato comprovaria a invalidade da SCP é totalmente equivocada (…) A divisão de resultado da SCP ficou balizada em 80% para a BIO ENERGIAS e 20% para a MAGA, conforme petição protocolizada em 16.08.2019 (…);

“(…) Não havia à época dos fatos a exigência de registro em cartório, sendo que a RFB aceitou o contrato e concedeu o CNPJ à SCP (…);

“(…) A tentativa do Fisco é de criação de requisito inexistente à época para inviabilizar a operação da BIO ENERGIAS e exigir-lhe valores indevidos (…)”;

“(…) A acusação se baseia em formalismo sem substância concreta, em desconexas insinuações sem provas consistentes de dolo ou fraude (…)”;

iv. “DO FUNCIONAMENTO DO SEGUIMENTO DE COMERCIALIZAÇÃO DE ENERGIA NO ÂMBITO DO MERCADO LIVRE”, afirmam que:

“(…) O Mercado Livre de Energia é um ambiente competitivo de negociação de energia elétrica em que os participantes podem negociar livremente todas as condições comerciais como fornecedor, preço, quantidade de energia contratada, período de suprimento, pagamento, entre outras. Trata-se de ambiente de negociação no qual consumidores “livres” podem comprar energia alternativamente ao suprimento da concessionária local (…)”;

“(…) Nesse ambiente, o consumidor negocia o preço da sua energia diretamente com os agentes geradores e comercializadores. O cliente livre pode escolher seu fornecedor de energia, existindo também a realização de transações entre os demais agentes da cadeia de energia, inclusive entre comercializadoras ou de forma inversa, em caso de excedente de energia adquirida (…)”;

“(…) O mercado de energia no Brasil está dividido em ACR (Ambiente de Contratação Regulada), dos consumidores cativos, e ACL (Ambiente de Contratação Livre), dos consumidores livres. Os consumidores livres compram energia diretamente dos geradores ou comercializadores por meio de contratos bilaterais com condições livremente negociadas (…)”;

“(…) Cada unidade consumidora paga uma fatura referente ao serviço de distribuição para a concessionária local (tarifa regulada) e uma ou mais faturas referentes à compra da energia (preço negociado de contrato). A energia é uma mercadoria cujo preço possui alta volatilidade, acarretando riscos financeiros aos envolvidos, principalmente em razão de fatores climatológicos (…)”;

“(…) Os contratos de compra e venda de energia são obrigatoriamente registrados na CCEE (Câmara de Comercialização de Energia Elétrica), instituição pública de direito privado, sem fins lucrativos, regulada pela ANEEL (…)”;

“(…) A CCEE é responsável pelo registro, monitoramento e liquidação de todos os contratos, bem como pela medição de toda a energia gerada e consumida no Sistema Interligado Nacional. Ela contabiliza as operações de compra e venda, apura diferenças entre montantes contratados e efetivamente movimentados, registra os contratos e mede os montantes físicos movimentados (…)”;

“(…) Os Agentes da CCEE dividem-se nas Categorias de Geração, Distribuição, Comercialização, Consumidores Livres e Especiais. Os comercializadores, mesmo

sem usinas próprias, são os principais vendedores de energia, adquirindo energia de diferentes agentes por contratos bilaterais (...);

“(...) Esses comercializadores objetivam a gestão de riscos de volume e valor no ACL. São altamente fiscalizados, principalmente pela ANEEL, sendo suas normas regidas pela Resolução Normativa nº 678/2015, que exige capital social mínimo de R\$ 1.000.000,00 (...);

“(...) A contabilização corresponde à totalização de pagamentos e recebimentos por agente no mercado de curto prazo, envolvendo agregação de dados de medição e cálculo de diferença entre montantes medidos e contratados. O PLD (Preço de Liquidação das Diferenças) é o valor de referência para a liquidação de energia não contratada (...);

“(...) A liquidação financeira na CCEE ocorre de forma multilateral, sem indicação de parte e contraparte. Agentes credores recebem de todos os devedores e vice-versa. A liquidação é mensal, viabilizada por instituição financeira autorizada, sem emissão de notas fiscais pela CCEE (...);

“(...) Nos termos da Resolução Normativa nº 531/2012 da ANEEL, a cada ciclo de contabilização e liquidação financeira do MCP (Mercado de Curto Prazo), a CCEE calcula o valor da garantia financeira a ser aportada pelos agentes, com base nas exposições financeiras negativas apuradas (...);

“(...) Essa garantia pode ser constituída por moeda corrente, títulos públicos federais, carta de fiança, quotas de fundos de investimento extramercado, ou outros ativos aceitos pelo agente de custódia (...);

“(...) A ausência de aporte das garantias financeiras acarreta ajuste nos contratos de venda, multa de 2% sobre o valor não aportado e possibilidade de desligamento do agente, conforme Resolução Normativa ANEEL nº 545/2013 (...);

“(...) A volatilidade do mercado de energia e os riscos de liquidações financeiras no curto prazo evidenciam a necessidade de os agentes encontrarem parceiros comerciais aptos a prestar garantias financeiras, como no caso da Bio Energias e a MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA (...);

v. “DA CONCRETUDE JURÍDICO EMPRESARIAL DA MAGA COMERCIALIZADORA”, afirmam que:

“(...) Apesar de não ter sido apontado pela fiscalização como motivo para a descaracterização da SCP, importante destacar que a sócia participante (MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA) está longe do afamado rótulo de sociedade efêmera, tendo em vista sua constituição no início do ano de 2012 (06.02.2012) e seu desfazimento somente no final de 2017 (30.09.2017), ou seja, referida empresa manteve-se operante por mais de 5 anos, conforme atesta sua ficha

cadastral completa obtida perante a Junta Comercial de SP (Doc. 10 da Impugnação) (...);

“(...) É verdade que ela passou a ser de titularidade dos parceiros comerciais da empresa autuada (Noakes Ltd – CNPJ 15.132.666/0001-70 e Ownard Ltda – CNPJ 15.109.422/0001-77) estabelecidos no exterior para fins de SCP a partir de 25.02.2013, mas ainda assim, foram mais de quatro anos vinculados à consecução de seu objeto social (...);

“(...) Esta sociedade foi adquirida por parceiros comerciais estrangeiros da Bio Energia Comercializadora de Energia LTDA, apenas para fins e consecução da “SCP BIO ENERGIAS”, ou seja, a grosso modo, caracterizou-se como uma sociedade de propósito específico (SPE), não havendo qualquer irregularidade em tal intenção e uso (...);

“(...) Diferente da desconexa insinuação feita pela autoridade fiscal e acatada pelo v. acórdão recorrido, não existe qualquer exigência legal de que instrumentos particulares, o que inclui contratos de sociedades em conta de participação (sociedade meramente contratual), sejam registrados em cartório ou tenham que possuir reconhecimento de firma de seus signatários (...);

“(...) O fato de ter sido apresentado na fase fiscalizatória duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, apesar de caracterizar um aparente descontrole administrativo interno na gestão de documentos, não tem o condão de desnaturar o acordo de vontades firmado entre a Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA (...);

“(...) Tanto é verdade que a SCP BIO ENERGIAS obteve, em junho de 2015, em atendimento ao comando da IN RFB nº 1.470/2014, seu cadastro de CNPJ junto à RFB. Para fins de sua obtenção, a autuada teve que apresentar o mencionado instrumento de SCP, ora controvertido, o qual foi devidamente aceito e arquivado junto a este órgão (...);

“(...) Portanto, totalmente equivocada a alegação do I. Julgador, no v. acórdão ora recorrido, de que “a apresentação na fase fiscalizatória de duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, é prova cabal de que não existiu acordo de vontades entre as partes” (...);

“(...) O fato de o capital social integralizado ter sido baixo durante a existência empresarial da Maga e ter havido poucas movimentações financeiras nos anos de 2013 e 2014, pode até causar estranheza em um primeiro momento, mas analisando sua composição societária verifica-se que a mesma era formada por sociedades estrangeiras (Noakes Ltd e Orward Ltd), cuja intenção era de forma própria ou por meio de terceiros por ela indicados prestar eventuais garantias que se fizessem necessárias ao registro dos contratos de comercialização de energia firmados pela Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. e objeto da SCP (...);

“(...) A MAGA teve o papel de aperfeiçoar um elo em território nacional entre a empresa autuada e seus parceiros comerciais estabelecidos no exterior, que não tinham intenção de participar diretamente de todas as suas atividades comerciais como sócios tabulados no contrato social, predispondo-se tão somente a disponibilizar eventuais garantias ou intermediá-las quando necessárias à melhor consecução do instrumento da SCP firmado (...);”

“(...) A MAGA caracterizou-se do ponto de vista operacional como um veículo de representação no país de investidor estrangeiro, para, caso fosse necessário, prestar auxílio financeiro, por meio da prestação ou intermediação de garantias em favor da empresa autuada, visando a devida concretização dos contratos de compra e venda de energia objeto do acordo de vontades firmado em 25.02.2013 (...);”

“(...) A janela de oportunidade para os investidores personificados pela MAGA era participar de um risco em potencial e, em contrapartida, receber frutos das operações por eles garantidas no compromisso firmado com a Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. Se ao final da SCP o socorro financeiro não se fizesse necessário, ainda assim faria jus aos percentuais pactuados, tendo em vista seu papel de potencial garantidor privado (...);”

“(...) Tal configuração é muito usual no mercado de comercialização de energia, em face dos grandes valores transacionados, suas constantes oscilações e os demasiados custos para obtenção de garantias financeiras diretamente junto a instituições de primeira linha do sistema financeiro nacional (...);”

“(...) Trata-se de raciocínio relativamente semelhante ao explorado pelo segmento de seguros, no qual o equivalente ao prêmio é a participação no resultado dos contratos passíveis de cobertura de garantia pelo “parceiro garantidor” (...);”

“(...) Consideradas as questões levantadas neste tópico, resta claro o motivo pelo qual a MAGA não possuía funcionários. Inclusive, cabe ressaltar o esclarecimento prestado por seu antigo administrador às fls. 7.246 e 7.247, no sentido de que eventuais despesas administrativas (aluguel, IPTU, etc) eram custeadas pela empresa autuada para posterior abatimento dos dividendos que lhes fossem devidos no âmbito da SCP, o que denota sua função de veículo por parte dos seus parceiros comerciais estrangeiros (...);”

“(...) Apesar de a MAGA não ter aportado diretamente valores na SCP, no final de 2014, parte substancial dos dividendos a que já faria jus foram mantidos na sociedade, exatamente para dar lastro às operações ainda em curso (...);”

“(...) Tais valores lhes foram repassados somente a partir de abril de 2015 em várias parcelas (Doc. 11 da Impugnação), conforme comprovam apontamentos contábeis e financeiros da SCP (...);”

“(...) A sociedade firmada teve começo, meio e fim, da exata forma prevista em seu instrumento de constituição, exercendo com plenitude seu desiderato contratual (...);”

“(…) Assim, ao apontar que a MAGA não teria prestado qualquer apoio financeiro à consecução do objeto social da SCP, tal acusação mostra-se inverídica, já que abriu mão do recebimento imediato de valores que lhes pertenciam, em prol de um objetivo maior, qual seja honrar o compromisso por ela pactuado quando da constituição da SCP BIO ENERGIAS em 25.02.2013 (…)”;

vi. “DAS LEGÍTIMAS RAZÕES PARA A CRIAÇÃO DA SCP APRESENTADA NA FASE INVESTIGATIVA”, afirmam que:

“(…) Segundo a autoridade lançadora e o v. acórdão recorrido, não teria sido possível identificar, no contrato social da SCP BIO ENERGIAS, a real intenção da Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA. em firmar sociedade com a empresa MAGA, considerando que seus investimentos na operação eram inexistentes e sua participação restrita (…)”;

“(…) Tal entendimento, além de extrapolar os limites da discricionariedade administrativa, ignora por completo a complexidade das operações realizadas no segmento de comercialização de energia e a própria natureza da SCP firmada (…)”;

“(…) Conforme exhaustivamente esclarecido, os contratos de comercialização de energia, para serem devidamente registrados na CCEE, dependem da apresentação de garantias financeiras pela empresa vendedora (…)”;

“(…) A obtenção de tais garantias junto ao sistema financeiro nacional não é tarefa simples, pois exige altos custos e extensa burocracia, razão pela qual os agentes do mercado buscam, quando possível, investidores que possam prestar garantias próprias ou intermediar sua prestação (…)”;

“(…) Esse foi exatamente o papel atribuído à empresa MAGA na constituição da SCP: representar os investidores estrangeiros interessados em participar dos resultados das operações de comercialização da Bio Energias Comercializadora de Energia LTDA., mediante a assunção do risco de eventual inadimplemento por parte de seus clientes (…)”;

“(…) A formação da SCP permitiu à empresa autuada estruturar melhor seus projetos, atrair capital e viabilizar operações com menor custo financeiro e maior agilidade (…)”;

“(…) Esse modelo, inclusive, é bastante comum no setor, conforme demonstram documentos acostados aos autos e depoimentos de testemunhas colhidos no âmbito da investigação (…)”;

“(…) A criação da SCP teve, portanto, finalidade legítima e plenamente justificada, conforme previsto no art. 991 e seguintes do Código Civil (…)”;

“(…) A desconsideração de sua existência, com base apenas em suposições e juízos de valor, ofende o princípio da legalidade e desrespeita a autonomia privada das partes contratantes (…)”;

vii. “DA ALEGAÇÃO DE PRÉVIA ALOCAÇÃO DOS CONTRATOS OBJETO DA SCP COM BASE EM SUA RENTABILIDADE”, afirmam que:

“(…) O v. acórdão recorrido confirmou a tese da fiscalização de que os contratos de comercialização de energia celebrados com os clientes TIM e FCA teriam sido, desde o início, direcionados à SCP com a MAGA, por se tratarem dos contratos “mais lucrativos” (...);

“(…) Tal entendimento se baseia em premissas equivocadas e na indevida valoração subjetiva de cláusulas contratuais, sem qualquer elemento concreto que comprove a alegada simulação ou direcionamento prévio das operações (...);

“(…) Conforme demonstrado pela autuada, os contratos com TIM e FCA, à época da assinatura da SCP, já estavam em fase avançada de negociação, e seu direcionamento à SCP deu-se por conveniência operacional e estratégia de negócios, sobretudo em razão da necessidade de garantias para viabilizar os registros junto à CCEE (...);

“(…) A decisão por incluir referidos contratos no escopo da SCP foi legítima, empresarialmente justificada e plenamente respaldada na autonomia da vontade dos contratantes (...);

“(…) Ainda que tais contratos tenham gerado maior rentabilidade à sociedade, tal fato não implica, por si só, em irregularidade ou direcionamento com intuito de burlar o Fisco, sendo absolutamente comum que investidores busquem parcerias com base em operações promissoras (...);

“(…) Ressalte-se que a rentabilidade efetiva dos contratos não era totalmente previsível no momento de sua celebração, dada a oscilação natural do mercado de energia, o que reforça a tese de que não houve direcionamento prévio ou manipulação (...);

“(…) A imputação de vício à SCP com base na rentabilidade posterior dos contratos representa tentativa de deslegitimar operação lícita com fundamento exclusivamente em suposições, o que contraria a legalidade e a presunção de boa-fé dos contribuintes (...);

viii. “DO RESPEITO A LIVRE INICIATIVA DA EMPRESA AUTUADA PARA A CONSECUÇÃO DE SUAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS”, afirmam que:

“(…) A autoridade fiscal e o v. acórdão recorrido, ao desconsiderarem a constituição da SCP firmada entre a Recorrente e a empresa MAGA, e a alocação dos contratos de comercialização de energia, acabaram por violar frontalmente a liberdade de organização empresarial garantida pela Constituição Federal (...);

“(…) A Carta Magna assegura, em seu art. 170, a liberdade de iniciativa como um dos fundamentos da ordem econômica, cabendo ao Estado apenas a função de regular, e não de intervir ou invalidar escolhas legítimas dos contribuintes que atuam de boa-fé (...);

“(…) Não cabe à fiscalização ou ao julgador administrativo substituir o juízo empresarial pelas partes envolvidas na constituição da SCP e na condução das

atividades empresariais, salvo diante de prova inequívoca de fraude, simulação ou abuso, o que não se verificou no presente caso (...);

“(...) A constituição da SCP com a MAGA, bem como a escolha dos contratos a ela vinculados, foram decisões tomadas no exercício regular da autonomia privada, fundadas em critérios técnicos, econômicos e operacionais próprios da atividade de comercialização de energia (...);

“(...) A descon sideração das escolhas empresariais legítimas e válidas, com base em presunções e valorações subjetivas, representa indevida intervenção estatal na atividade econômica, em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade e da livre iniciativa (...);

“(...) A Recorrente atuou nos limites da legalidade, observando os preceitos normativos aplicáveis e promovendo a formalização de seus atos perante os órgãos competentes, não se podendo, com base em ilações, imputar-lhe desvio de finalidade ou simulação (...);

“(...) A prevalência da liberdade de iniciativa e da autonomia contratual deve ser assegurada como garantia fundamental do contribuinte, cabendo ao Fisco o ônus da prova quanto à ocorrência de infrações ou vícios que autorizem qualquer medida desconstituente, o que não restou demonstrado nos autos (...);

ix. **“DA IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA DE 150%”**, afirmam que:

“(...) no caso concreto, não se encontram presentes os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação exigidos pelo art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, bem como pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (...);

“(...) a penalidade aplicada pela autoridade fiscal constitui sanção grave, de caráter excepcional, cuja exigência deve observar critérios rigorosos e estar fundamentada em provas inequívocas da prática de conduta dolosa, o que não ocorreu (...);

“(...) a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de que a aplicação da multa qualificada demanda a demonstração do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 14 (...);

“(...) a aplicação da penalidade agravada somente seria admissível em hipóteses específicas, como as previstas nos dispositivos mencionados, sendo certo que a simples existência de SCP ou a adoção do Lucro Presumido, por si sós, não configuram conduta fraudulenta (...);

“(...) todas as operações foram registradas contabilmente e realizadas com respaldo contratual, dentro da legalidade e sem ocultação de fatos à fiscalização, afastando-se, assim, qualquer hipótese de má-fé ou dissimulação (...);

“(...) não se pode presumir a ocorrência de dolo ou fraude com base na divergência de interpretação entre contribuinte e Fisco quanto à legalidade de atos societários e ao enquadramento no regime tributário (...);

“(...) a penalidade qualificada não pode ser aplicada como forma de punir o planejamento tributário adotado, ainda que este venha a ser desconsiderado, sendo necessária a comprovação de desvio de finalidade ou intuito doloso, o que não se verificou no presente caso (...)”;

- x. **“DA INAPLICABILIDADE DAS MULTAS ISOLADAS DE IRPJ E CSSL POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS”,** afirmam que:

“(...) a jurisprudência do Egrégio CARF, de forma reiterada e pacífica, já firmou entendimento no sentido de que a multa isolada de 50% não é cabível quando, no ajuste anual do IRPJ e da CSSL, apurado com base no lucro real, há saldo de tributo a pagar superior ao total das estimativas mensais, ou quando a totalidade do tributo devido já se encontra quitada (...)”;

“(...) a exigência das multas isoladas em questão mostra-se indevida na hipótese de lançamento por homologação, por inexistir inadimplemento das estimativas e sim mera divergência entre os valores recolhidos ao longo do ano-calendário e o montante apurado no ajuste anual (...)”;

“(...) nos termos da jurisprudência do CARF e dos princípios constitucionais do não confisco, da legalidade e da razoabilidade, as multas isoladas de 50% não podem ser exigidas quando há o pagamento integral do tributo apurado no ajuste anual, sendo incabível punir o contribuinte que não incorreu em omissão de receita ou qualquer conduta fraudulenta (...)”;

“(...) requereu o cancelamento das exigências de multa isolada de IRPJ e CSSL, por ausência de respaldo legal e por contrariar entendimento consolidado do CARF (...)”;

35. Ademais disso, houve a juntada aos autos da sentença de fls. 9403/9408, que decretou a falência da contribuinte, bem assim da decisão de fls. 9409/9413, que determinou ao administrador judicial que promovesse o cumprimento das obrigações que lhe foram atribuídas.

36. *Ab initio*, importante esclarecer que nos termos do disposto no Decreto nº 70.235/1972 (PAF), a impugnação e o recurso tempestivamente apresentados contra o auto de infração suspendem a exigibilidade do crédito tributário até o término do processo administrativo fiscal. Assim sendo, não é necessário o requerimento de nova suspensão do feito, vez que o processo já encontra-se suspenso pela interposição tempestiva do Recurso Voluntário.

DAS RESPONSABILIDADES SOLIDÁRIAS – ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN

37. O artigo 135, inciso III, do CTN, determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, *in verbis*:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

38. Assim, para a caracterização da responsabilidade solidária fundamentada na norma supramencionada, é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do diretor, gerente ou representante, que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

39. Desta forma, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal de cada administrador.

40. Em outras palavras, não há que se falar em sujeição passiva solidária apenas por ser sócio administrador de uma empresa. Há que se apontar o ato *ultra vires societatis* ou a infração a lei praticado por ele, para que possa responder nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

41. Da leitura do trecho do “*Relatório Fiscal*” de fls. 7380/7396 abaixo transcrito, não há descrição de nenhum ato praticado pelos responsáveis com excesso de poder ou contrário à lei, senão vejamos – v. cf. fls. 7395/7394:

III – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

1. O contribuinte cometeu infrações à legislação tributária, cujas peculiaridades revelam que os administradores da empresa, além de não dispensarem o cuidado e a diligência necessários, agiram com culpa no desempenho de suas funções. Foram infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes.

2. Conforme acima descrito no item II – INFRAÇÕES, os administradores da sociedade, responsáveis diretos pelos atos por ela praticados, omitiram receitas, postergaram o reconhecimento de receitas e criaram artificialmente uma SCP. Como exemplo da conduta culposa dos administradores, citamos a assinatura do contrato de criação da SCP explicado no subitem II-C-21 supra.

3. Vejamos as disposições legais sobre a solidarização: Código Civil, art. 1.011: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” Código Civil, art. 1.016: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, art. 135, inciso III, “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: ...III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

4. Diante do exposto, devem os administradores MARCIO FRANCISCO RAMOS – CPF 112.216.788-17 (sócio-administrador de 01/04/2013 a 14/09/2015) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR – CPF 261.878.528-26 (sócio-administrador de 01/04/2013 até a presente data) responderem solidariamente com a empresa pelos créditos tributários ora constituídos. Os sócios figuram, portanto, em todos os autos de infração como sujeitos passivos responsáveis solidários.

42. Com efeito, restou evidenciado que a Autoridade Fiscal não indicou de forma pormenorizada e individual a conduta adotada pelos sócios MÁRCIO FRANCISCO RAMOS e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, mas tão somente condutas culposas, que não ensejam a sujeição passiva solidária.

43. Outrossim, o simples fato de ser sócio administrador da empresa não pode levar, de per si, à conclusão de que as infrações tenham sido resultado de atos por eles praticados, vez que não foi revelado nos autos.

44. Ademais disso, a falta ou a inadequação na declaração e no pagamento de impostos pode oferecer vantagens tanto aos sócios, na partilha de lucros e dividendos, quanto à própria empresa, que tem a possibilidade de incorporar o valor não pago ao seu capital social.

45. De outro lado, sem dúvida, quando existem dois ou mais representantes que atuam como administradores da empresa, como no caso em apreço, a Autoridade Tributária deve ter um cuidado maior ao identificar a conduta de cada um, apresentando de forma clara qual ato infracional resultou na aplicação da norma legal. Embora possam ter agido em conjunto, isso não implica que em todos os atos tenham realmente feito isto.

46. Ora, se ambos os sócios poderiam exercer a administração da sociedade no ano de 2014, de forma conjunta ou separadamente, caberia a fiscalização a individualização da conduta do sócio administrador que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não foi o que ocorreu no caso dos autos.

47. Assim sendo, como trata-se de uma responsabilidade pessoal e subjetiva, é necessário comprovar a intenção dolosa e não culposa do responsável pelo ilícito tributário, reunindo atos, fatos e provas concretas, em vez de uma acusação genérica que coloca o representante, gerente ou diretor como parte passiva do lançamento, tão somente por essa qualidade.

48. Nesse sentido, confira-se alguns precedentes deste egrégio CARF:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (Acórdão nº 1402-002.958. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 13 de março de 2018)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração

foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal. (Acórdão nº 2201-005.559. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 08 de outubro de 2019)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária. (Acórdão nº 9303-011.196. CSRF / 3ª Turma. Sessão do dia 09 de fevereiro de 2021)

49. Portanto, também afasto a aplicação da responsabilidade solidária do artigo 135, inciso III, do CTN, aos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória.

DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

50. A contribuinte afirmou, em síntese, que:

“(...) no caso concreto, não se encontram presentes os elementos caracterizadores do dolo, fraude ou simulação exigidos pelo art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, bem como pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 (...)”;

“(...) a penalidade aplicada pela autoridade fiscal constitui sanção grave, de caráter excepcional, cuja exigência deve observar critérios rigorosos e estar fundamentada em provas inequívocas da prática de conduta dolosa, o que não ocorreu (...)”;

“(...) a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é pacífica no sentido de que a aplicação da multa qualificada demanda a demonstração do evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, conforme Súmula CARF nº 14 (...)”;

“(...) a aplicação da penalidade agravada somente seria admissível em hipóteses específicas, como as previstas nos dispositivos mencionados, sendo certo que a simples existência de SCP ou a adoção do Lucro Presumido, por si sós, não configuram conduta fraudulenta (...)”;

“(...) todas as operações foram registradas contabilmente e realizadas com respaldo contratual, dentro da legalidade e sem ocultação de fatos à fiscalização, afastando-se, assim, qualquer hipótese de má-fé ou dissimulação (...)”;

“(...) não se pode presumir a ocorrência de dolo ou fraude com base na divergência de interpretação entre contribuinte e Fisco quanto à legalidade de atos societários e ao enquadramento no regime tributário (...)”;

“(...) a penalidade qualificada não pode ser aplicada como forma de punir o planejamento tributário adotado, ainda que este venha a ser desconsiderado, sendo necessária a comprovação de desvio de finalidade ou intuito doloso, o que não se verificou no presente caso (...)”.

51. Em resumo, entendeu a Recorrente que não cometeu fraude, simulação ou conluio, nos termos da legislação, vez que tratam-se de hipóteses taxativas que, de acordo com a doutrina e jurisprudência citadas, somente em casos específicos autorizariam a qualificação da multa.

52. De outro lado, de acordo com o “Relatório Fiscal” de fls. 7395/7396 “(...) A pessoa jurídica cometeu três infrações que reduziram o seu lucro e os tributos sobre ele incidentes. Deixou de contabilizar receitas e oferecê-las à tributação, bem como postergou o reconhecimento de receitas, deixando de tributá-las no período em que efetivamente auferidas. Além disso, criou artificialmente, de maneira simulada, uma SCP com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária (...)”, concluindo que “(...) Os atos praticados pelo sujeito passivo impediram o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do tributo devido. A conduta dolosa, em tese, está tipificada como crime tributário, previsto nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07. (...)”.

53. O supracitado artigo determina:

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

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

[...]

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

54. Com efeito, a norma legal traz três situações distintas para aplicação da multa:

1. A hipótese do inciso I do *caput*, para o caso da falta de recolhimento ou mesmo a falta de declaração ou a declaração inexata, sendo esta a regra geral;
2. A qualificação da multa de ofício, nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, primeira hipótese excepcional;
3. O agravamento da multa de ofício, em 50%, nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do § 2º do artigo 44, sendo a segunda hipótese excepcional.

55. Referida distinção encontra-se fundamentada na variedade de contextos passíveis de serem verificados quando da realização de um procedimento de fiscalização.

56. A primeira situação, considerada a regra geral, refere-se ao caso em que a fiscalização realiza seu procedimento sem qualquer alteração que justifique um aumento da multa de ofício, apenas constatando fatos geradores que não foram declarados pelo contribuinte ou identificando uma declaração imprecisa que o exclua da hipótese de incidência.

57. Nesse cenário, a fiscalização aplica a multa na sua porcentagem básica (75%), sem a necessidade de apresentar qualquer argumento ou justificativa como requisito para sua validade, vez que essa aplicação resulta do próprio dever de ofício que acompanha o crédito tributário constituído.

58. Por outro lado, essa situação não se aplica às hipóteses descritas nos §§ 1º e 2º do mesmo artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Nesses casos, há a inclusão de um elemento adicional que justifica a aplicação da penalidade, tornando-a vinculada a uma motivação específica.

59. No que diz respeito à qualificadora mencionada no § 1º do artigo 44, a Autoridade Fiscal deve comprovar a existência de uma das situações descritas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, como sonegação, conluio ou fraude, *in fine*:

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

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

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

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

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

60. Portanto, a aplicação de uma penalidade mais severa, por meio do aumento da multa de ofício, só é adequada em circunstâncias específicas, onde fica evidente o comportamento irregular do contribuinte, seja em relação a sonegação, conluio ou fraude, condições que, por sua vez, exigem uma fundamentação mais rigorosa da fiscalização, tendo em vista que resultam em uma sanção punitiva mais severa, com o objetivo de penalizar o infrator que age desta maneira, ultrapassando a conduta do mero inadimplente, e desestimulando futuras ações semelhantes.

61. A caracterização da fraude atribuída pela fiscalização como motivo para a qualificação da multa estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 requer a demonstração e comprovação de uma ação (seja comissiva ou omissiva) que vise impedir ou atrasar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou que busque excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a diminuir o valor do imposto a ser pago ou evitar ou adiar seu pagamento.

62. No caso em análise, não ficou demonstrada uma ação dolosa específica da contribuinte que pudesse ser enquadrada nas situações de fraude, conluio ou sonegação. As inconsistências contábeis apontadas pela Autoridade Fiscal, sem evidências de qualquer artifício

adotado pela Recorrente como fundamento para os registros contábeis considerados incorretos, não provam, por si só, a intenção dolosa de fraudar a contabilidade e prejudicar a arrecadação.

63. Mesmo que se reconhecesse a validade da autuação em razão das supostas inconsistências contábeis apresentadas pela fiscalização, entendo que a situação se enquadra apenas no disposto no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

64. Isto porque eventuais erros contábeis que resultem na falta de pagamento de tributos, e que não provenham comprovadamente de fraude, conluio ou sonegação, devem ser tratados como casos de declaração inexata, justificando a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

65. Por fim, as Súmulas CARF nºs 14 e 25, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)², estabelecem que a qualificação da multa de ofício depende da necessária comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, que não ocorreu no caso em apreço, *in verbis*:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

66. Desta forma, entendo que deve ser excluída a qualificadora da multa de ofício prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, mantendo-se a multa no percentual de 75%, que dispõe o inciso I da referida norma legal, ante a inexistência da comprovação de conduta dolosa.

67. Portanto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

DA CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA COM A MULTA DE OFÍCIO

² **DECRETO Nº 70.235/1972**

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) [...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (NOVO RICARF)

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

68. Conforme noticiam os Autos de Infração de fls. 7397 e 7414, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente aos anos-calendários de 2014 e 2015 redundou, além da multa de ofício pela insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de multa isolada sobre as estimativas mensais. Confira-se:

SP SOROCABA DRF
MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 7397

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 10855-723.496/2019-12

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Unidade	DRF - SOROCABA	Número do Procedimento Fiscal	0811000.2018.00460
Local de Lavratura	DRF SOROCABA	Data	08/11/2019 14:11
SUJEITO PASSIVO			
Razão Empresarial	BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA	CNPJ	09.571.846/0001-56
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
		Complemento	BLOCO A (11) 35953600
			31 CONJ
Bairro	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551060
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Razão	MÁRCIO FRANCISCO RAMOS	CPF	112.216.788-17
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R PICINGUABA	Número	139
		Complemento	
Bairro	VILA SANTA ISABEL	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	03432-000
Razão	ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR	CPF	261.878.528-26
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto		
Logradouro	R GAIVOTA	Número	398
		Complemento	APTO 51
Bairro	MOEMA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04522-030
Razão Empresarial	BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA.	CNPJ	10.826.587/0001-46
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária de Fato		
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
		Complemento	ANDAR 3
			31 CONJ
Bairro	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04551-060
Razão	EDUARDO SERGIO SPALDING	CPF	630.410.145-72
Tipo de Responsabilidade Tributária	Responsabilidade Solidária de Fato		
Logradouro	R MADRE ANA DE SAO JOSE	Número	37
		Complemento	
Bairro	SANTO AMARO	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		CEP	04735-020
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cal. Receita Def	2917
		Valor	10.495.261,46
JUROS DE MORA (Calculados até 11/2019)		Valor	4.811.573,97
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	15.742.892,18
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		Cal. Receita Def	1632
		Valor	5.300.138,23
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	36.349.865,84



Fl. 7414

 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
 PROCESSO: 10855-723.496/2019-12

 Auto de Infração
 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA			
Unidade	DRF - SOROCABA		
Local de Lavratura	DRF SOROCABA		
Data	08/11/2019	Hora	14:12
SUJEITO PASSIVO			
Razão Social	BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA DE ENERGIA LTDA		
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
Bairro	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
CPF	09.571.846/0001-56	Complemento	BLOCO A (11) 35953600
	31		CONJ
CPF	04551060		
DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS			
Razão Social	MÁRCIO FRANCISCO RAMOS		
Logradouro		Número	139
Bairro	VILA SANTA ISABEL	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
CPF	112.216.788-17	Complemento	
Razão Social	ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR		
Logradouro		Número	398
Bairro	MOEMA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
CPF	261.878.528-26	Complemento	APTO 51
Razão Social	BIO ENERGIAS PARTICIPACOES LTDA.		
Logradouro	RUA FUNCHAL	Número	263
Bairro	VILA OLIMPIA	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
CPF	10.826.587/0001-46	Complemento	ANDAR 3
	31		CONJ
CPF	04551-060		
Razão Social	EDUARDO SERGIO SPALDING		
Logradouro	R MADRE ANA DE SAO JOSE	Número	37
Bairro	SANTO AMARO	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
CPF	630.410.145-72	Complemento	(11) 37460165
			04735-020
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cálculo	2973	3.407.026,00
JUROS DE MORA (Cálculo até 11/2019)			1.558.024,73
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			5.110.538,99
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)		1649	1.912.369,75
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			11.987.959,47

69. Nessa perspectiva, o aduzido pela Recorrente comporta provimento, nos termos da Súmula CARF nº 105, assim enunciada:

Súmula CARF nº 105

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

70. De fato, ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2017, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento. (Acórdão nº 9101-005.080, CSRF/1ª Turma, Sessão do dia 1º de setembro de 2020)

71. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que adoto como razão de decidir:

[...]

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inoccorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

[...]

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consunção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fatos geradores* colhidos no lançamento de ofício.

[...]

72. Neste mesmo sentido é pacífica a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ no sentido de que a multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção, conforme **AgInt no AREsp nº 1.603.525/RJ**, rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe do dia 25/11/2020, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. 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.

I - Na origem, trata-se de ação objetivando a anulação de três lançamentos tributários, em virtude da existência de excesso do montante cobrado.

II - Após sentença que julgou parcialmente procedente o pleito elaborado na exordial, foram interpostas apelações pelo contribuinte e pela Fazenda Nacional, recursos que tiveram, respectivamente, seu provimento parcialmente concedido e negado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, ficando consignado o entendimento de que é ilegal a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada, previstas no art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

III - Conquanto a parte insista que a única hipótese em que se poderá cobrar a multa isolada é se não for possível cobrar a multa de ofício, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao afirmar que é ilegal a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/1996. Nesse sentido: REsp 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/3/2015, DJe 24/3/2015 e AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2015, DJe 28/9/2015.**

IV - Agravo interno improvido.

73. Portanto, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DAS OUTRAS ALEGAÇÕES DE DEFESA

74. Todas as outras matérias já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/RJ (DRJ07), bem assim a decisão proferida encontra-se motivada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pelos Recorrentes.

75. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pelos Recorrentes nas Impugnações (e que foram basicamente os mesmos trazidos no Recurso Voluntário único), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **107-010.356, 3ª TURMA DA DRJ/REC**, sessão de 23 de julho de 2021, de relatoria do Julgador Eduardo Franco da Costa Fernandes), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do art. 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999³ c/c art. 114, § 12, inciso I, do Novo

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023⁴:

[...] **B) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015)**

A Fiscalização, detectou que não houve o provisionamento das vendas de energia no mês de 12/2015 e por sua vez o contribuinte, na resposta ao TIF nº 004, limitou-se a dizer *“que a partir de janeiro 2016 a empresa passou a efetuar seus registros contábeis baseando-se na data de emissão da nota fiscal, e que por essa razão, após esta data, não houve provisão de venda de energia.”*

As notas são as seguintes:

Nota Fiscal	Emissão	Valor
4795	05/01/2016	275.280,00
4796	06/01/2016	135.408,00
4797	06/01/2016	1.264.800,00
4798	06/01/2016	122.760,00
4799	06/01/2016	122.016,00
4800	06/01/2016	99.359,72
4801	06/01/2016	49.418,11
4802	06/01/2016	141.203,31
4803	06/01/2016	29.720,02
4804	06/01/2016	38.632,11
4807	07/01/2016	131.777,28
4808	08/01/2016	68.730,94
4809	08/01/2016	43.152,00
4810	08/01/2016	52.710,91
4811	08/01/2016	7.545,76
4812	11/01/2016	136.033,01
Soma		2.718.547,17

Na impugnação, os Impugnantes reiteram a alegação da mudança do critério de contabilização da NF no ano-calendário de 2016, deixando de provisionar em Dezembro/2015 as NF emitidas em Janeiro/2016.

Outrossim, alegou que só poderia ser tributada *“pela diferença de efeitos entre o ano-calendário no qual deveria ter havido o reconhecimento da receita pelo regime de competência para fins de tributação e aquele no qual efetivamente ocorreu. É o que expressamente prevê o art. 285, do Decreto 9.580/2018 (antigo artigo 283 do RIR/99)”*

Em sede de diligência, a Fiscalização reafirmou a atuação (**destacamos**):

3. As receitas auferidas em 12/2015, referentes às dezesseis notas fiscais, de nº 4.795 a 4.804 e 4.807 a 4.812, embora tenham sido contabilizadas em 01/2016, não geraram recolhimentos de IRPJ e nem de CSLL no ano-calendário de 2016, posto que a pessoa jurídica apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL em 2016. Em vista disso, o lançamento de ofício efetuado pela fiscalização, pela totalidade dos valores em 2015, está correto, nos termos do art. 273 do RIR/99. Juntamos ao processo a consulta ao sistema “SAPLI” para demonstrar que a pessoa jurídica apurou resultados negativos em 2016.

⁴ Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§ 12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Os Impugnantes repetiram as alegações iniciais: “...as receitas relativas às referidas notas foram reconhecidas no ano calendário de 2016, deveria a fiscalização dar continuidade a auditoria e cotejar o efeito tributário que recaiu sobre a receita postergada no ano de seu efetivo reconhecimento, para a exata aplicação do comando do §1º do art.285 do RIR/18.”

PASSO A ME PRONUNCIAR

Não está em litígio que houve postergação do recolhimento de IRPJ/CSLL, pois tanto o contribuinte, como a Fiscalização apontam que:

- i) as Notas Fiscais nº 4795 a 4804 e 4807 a 4812, acima listadas, emitidas em Janeiro/2016, referem-se ao período de competência de Dezembro/2015;
- ii) essas NF só foram contabilizadas na receita de vendas de Janeiro/2016.

Por outro lado, a Fiscalização juntou ao processo a consulta ao sistema “SAPLI” e demonstrou que a pessoa jurídica apurou resultados negativos em 2016.

Logo, as receitas da venda de energia elétrica contabilizadas em todos os meses do ano-calendário de 2016 não geraram recolhimentos de IRPJ e nem de CSLL nesse ano-calendário.

Entendo, então que está correto o lançamento pela totalidade dos valores das dezesseis notas fiscais, de nº 4.795 a 4.804 e 4.807 a 4.812 nos termos do art. 273 do RIR/99.

VOTO, então, por manter a infração do item B – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015).

C) CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP / OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC-2014).

A Fiscalização acusa o contribuinte da prática de atos de planejamento tributário abusivo – mediante a criação da Sociedade em Conta de Participação BIO ENERGIAS – que, em Dezembro/2014, originou “no LALUR uma exclusão de aproximadamente R\$ 50 milhões do lucro líquido na apuração do lucro real. Essa exclusão foi responsável pelo resultado negativo do AC de 2014 (prejuízo de R\$ 3 milhões). A exclusão refere-se a resultados apurados por SCP, que, por sua vez, foram oferecidos à tributação pelo lucro presumido.”

Na ótica da Fiscalização (**destaques meus**):

20. **Os dois contratos** de constituição da SCP apresentados pela fiscalizada (o primeiro em 14/05/2019 e o segundo em 16/08/2019) **não são hábeis e nem idôneos para comprovar a real criação da SCP na data de 25/02/2013**, pois carecem de formalidades legais que lhes confiram força probatória. Eles não foram registrados em cartório e não têm firmas reconhecidas que possam acusar a data de confecção, ou seja, **podem ter sido confeccionados em qualquer data**. A apresentação de nova versão em 16/08/2019 contendo percentuais de distribuição de lucros diferentes, após o TIF nº 010 questionar a distribuição irregular de lucros, é suficiente para, no mínimo, gerar dúvidas sobre sua confiabilidade. O sócio da MAGA, respondendo ao seu TIF nº 002, apresentou em 20/06/2019 um contrato de criação da SCP que é igual ao primeiro apresentado pela fiscalizada. Ora, **se existia uma segunda versão que substituiu a primeira, porque o sócio da MAGA exibiu a versão substituída?**

21. Os dois contratos são datados de 25/02/2013 e foram assinados por Armando Vilela de Araújo Júnior e Márcio Francisco Ramos, pela BIOENERGIAS; e Eduardo Sérgio Spalding, pela MAGA. Armando e Márcio tornaram-se sócios da BIO ENERGIAS em 01/04/2013, conforme a quinta alteração de contrato social registrada na JUCESP sob nº 121.211/13-7. Eduardo tornou-se administrador da MAGA em 30/09/2013, conforme a primeira alteração de

contrato social registrada na JUCESP sob nº 381.675/13-0. Nenhum dos três, portanto, tinha poderes para representar BIO ENERGIAS e MAGA em 25/02/2013.

22. A SCP foi criada sem efetuar qualquer aporte financeiro na BIOENERGIAS, trazendo uma sócia (MAGA) sem nenhuma condição de honrar o compromisso assumido e sem nenhuma experiência no ramo de comercialização de energia. Ela ficou com os contratos mais rentáveis e deixou os menos rentáveis para a sócia ostensiva. Assim, qual seria a razão de ordem comercial, econômica ou financeira da criação da SCP, considerando que a sócia participante MAGA participou dos resultados sem nenhuma colaboração?

23. A criação da SCP, esvaziada de quaisquer fins comerciais, econômicos e financeiros, foi um planejamento tributário abusivo e ilícito que buscou apenas a redução da carga tributária, pela utilização dos benefícios da tributação pelo lucro presumido. O lucro da SCP foi de R\$ 50.113.368,73, o que, pelo lucro real, resultaria em um IRPJ de R\$ 12.504.342,18, enquanto, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou 2.086.600,57. A CSLL, pelo lucro real, resultaria em R\$ 4.510.203,19, e, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou R\$ 1.139.724,31. Somando o IRPJ com a CSLL, o valor devido, pelo lucro real, equivale a R\$ 17.014.545,37, enquanto a soma, pelo lucro presumido, resultou em R\$ 3.226.324,88. O fiscalizado, portanto, declarou 18,96% do que deveria. Eis a real finalidade da criação da SCP.

Os Impugnantes defendem a criação da SCP alegando que os riscos inerentes à atividade de comercialização de energia elétrica, no âmbito mercado livre, justificam a divisão tanto dos lucros como dos eventuais prejuízos com os sócios ocultos da SCP BIO ENERGIA (**destaques meus**):

i) *“Apesar de não ter sido apontado pela fiscalização como motivo para a descaracterização da SCP, importante destacar a sócia participante (MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA) está longe do afamado rótulo de sociedade efêmera, tendo em vista sua constituição no início do ano de 2012 (06.02.2012) e seu desfazimento somente no final de 2017 (30.09.2017), ou seja, referida empresa manteve-se operante por **mais de 5 anos**, conforme atesta sua ficha cadastral completa obtida perante a Junta Comercial de SP (Doc. 10)”;*

ii) *“O fato de ter sido apresentado na fase fiscalizatória duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, apesar de caracterizar um aparente descontrole administrativo interno na gestão de documentos, não tem o condão de desnaturar o acordo de vontades firmado entre a Impugnante e a empresa MAGA COMERCIALIZADORA DE ENERGIA ELÉTRICA”;*

iii) *“Tanto é verdade que a SCP BIO ENERGIAS, obteve em junho de 2015, em atendimento ao comando da IN RFB nº 1.470/2014, seu cadastro de CNPJ junto a RFB. Para fins de sua obtenção, que se deu anos antes do início da fiscalização atrelada a presente autuação, a Impugnante teve que apresentar o mencionado instrumento de SCP, ora controvertido pela fiscalização, o qual foi devidamente aceito e arquivado junto a este órgão”;*

iv) *“Importantíssimo também ressaltar aqui, que apesar de a MAGA não ter aportado diretamente valores na SCP, no final de 2014 parte substancial dos dividendos a que já faria jus foram mantidos na sociedade, exatamente para dar lastro as operações ainda em curso”;*

v) *Como amplamente esclarecido na fase fiscalizatória, destacado no instrumento de SCP firmado em 25.02.2013 e citado no Termo de Verificação Fiscal, o fato que levou a comunhão de interesses entre a Impugnante e seus parceiros comerciais no exterior personificados por meio da Maga, foi a edição e publicação da Resolução Normativa nº 531, de 21.12.2012, da*

Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, que potencializou os riscos de parte dos contratos firmados pela Bioenergias.

PASSO A ME PRONUNCIAR

Entendo que as razões para a constituição da SCP Bio Energias seriam válidas em razão dos riscos inerentes à atividade de comercialização de energia elétrica, no âmbito mercado livre, mas conforme apontado pela Fiscalização, apenas as operações lucrativas foram alocadas à SCP:

*22. A SCP foi criada sem efetuar qualquer aporte financeiro na BIOENERGIAS, trazendo uma sócia (MAGA) sem nenhuma condição de honrar o compromisso assumido e sem nenhuma experiência no ramo de comercialização de energia. **Ela ficou com os contratos mais rentáveis e deixou os menos rentáveis para a sócia ostensiva.** Assim, qual seria a razão de ordem comercial, econômica ou financeira da criação da SCP, considerando que a sócia participante MAGA participou dos resultados sem nenhuma colaboração?*

*23. **A criação da SCP, esvaziada de quaisquer fins comerciais, econômicos e financeiros, foi um planejamento tributário abusivo e ilícito que buscou apenas a redução da carga tributária, pela utilização dos benefícios da tributação pelo lucro presumido.** O lucro da SCP foi de R\$ 50.113.368,73, o que, pelo lucro real, resultaria em um IRPJ de R\$ 12.504.342,18, enquanto, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou 2.086.600,57. A CSLL, pelo lucro real, resultaria em R\$ 4.510.203,19, e, pelo lucro presumido, o contribuinte apurou R\$ 1.139.724,31. Somando o IRPJ com a CSLL, o valor devido, pelo lucro real, equivale a R\$ 17.014.545,37, enquanto a soma, pelo lucro presumido, resultou em R\$ 3.226.324,88. O fiscalizado, portanto, declarou 18,96% do que deveria. Eis a real finalidade da criação da SCP.*

(...)

26. Em face do exposto, cabe ao Fisco se opor aos atos abusivos praticados pela fiscalizada, desqualificando a forma utilizada (criação da SCP) e requalificando-a de acordo com a situação concretamente verificada. Os resultados apurados pela SCP e excluídos do lucro líquido, na apuração do lucro real, não deveriam ter sido excluídos. Desconsideramos então essa exclusão e lançamos de ofício o valor correspondente.

Por outro lado, **apesar de existir registro no CNPJ** apontando que a SCP Bio Energias teria sido constituída em 25/02/2013, **esse registro deve ser anulado**, pois foi realizado por pessoas físicas que não dispunham de poderes para essa finalidade.

Com efeito, **segundo a legislação que rege o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins (destacamos):**

LEI Nº 8.934, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1994

Dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins

CAPÍTULO III

Dos Atos Pertinentes ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins

SEÇÃO I

Da Compreensão dos Atos

Art. 32. O registro compreende:

I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;

II - O arquivamento:

a) dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;

(...)

SEÇÃO III**Da Ordem dos Serviços****SUBSEÇÃO I****Da Apresentação dos Atos e Arquivamento**

Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.

Verifico que os Srs. Armando Vilela de Araújo JÚNIOR e Márcio Francisco Ramos foram nomeados Administradores da BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA em sua 5ª alteração contratual que apesar de datada de 25/02/2013, só foi arquivada na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) em 01/04/2013.

Como a 5ª alteração contratual da BIO ENERGIAS COMERCIALIZADORA não foi apresentada dentro dos 30 dias previstos pelo art. 36 da Lei nº 8.934/1994, essa alteração contratual só passou a ser eficaz na data do seu arquivamento na JUCESP: 01/04/2013.

Logo, os Srs. Armando Vilela de Araújo JÚNIOR e Márcio Francisco Ramos não tinham poderes para firmar a SCP Bio Energias como representantes da Bio Energias Comercializadora.

Igualmente o Sr. SPALDING não tinha poderes para firmar a SCP Bio Energias, em 25/02/2013, como representante da MAGA. Confira-se, o que foi alegado em sua Impugnação:

68. Ao tratar da capacidade de representação do Impugnante como signatário da MAGA na assinatura do contrato de SCP, a autoridade fiscal confunde fatos na medida em que relata a data de arquivamento da 12 alteração contratual (30.09.2013), sem mencionar que o documento arquivado é datado de 25.02.2013, em consonância com a data de celebração da SCP.

Novamente, pela aplicação do art. 36 da Lei nº 8.934/1994, concluímos que o Sr. SPALDING passou a ter poderes para representar a MAGA a partir de 30/09/2013.

Além do mais, a cronologia dos fatos indica que o registro da aludida SCP foi realizada a posterior dos lucros auferidos no ano-calendário de 2014, pois tal como reconhecem os próprios Impugnantes:

i) a partir de 03/06/2014 passou a ser exigida a inscrição no CNPJ pelas SCPs (data de publicação da IN RFB nº 1.470/2014);

ii) a SCP BIO ENERGIAS, só obteve em junho de 2015 seu cadastro de CNPJ junto a RFB.

Relembro a afirmação da Fiscalização que: **“Os dois contratos de constituição da SCP apresentados pela fiscalizada (o primeiro em 14/05/2019 e o segundo em 16/08/2019) não são hábeis e nem idôneos para comprovar a real criação da SCP na data de 25/02/2013, pois carecem de formalidades legais que lhes confiram força probatória. Eles não foram registrados em cartório e não têm firmas**

*reconhecidas que possam acusar a data de confecção, ou seja, **podem ter sido confeccionados em qualquer data.***

Logo, a apresentação na fase fiscalizatória de duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, é prova complementar para invalidar a data de criação que consta no cadastro do CNPJ.

VOTO, então, por manter a infração do item C) CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP/OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC-2014).

[...]

Auto de Infração de IRPJ

Em razão da exoneração da infração do item A) RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014, deve ser reduzido o total das INFRAÇÕES SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS do Auto de Infração de IRPJ, listadas à fl. 7.410 do p.p.:

INFRAÇÕES SUJEITAS À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Fato Gerador	Infração	Fiscalização Valor Tributável	Julgamento Valor Tributável
31/01/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	8.357.270,59	8.357.270,59
28/02/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	15.804.054,51	15.804.054,51
31/03/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	7.910.730,26	7.910.730,26
30/04/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.809.922,15	1.809.922,15
31/05/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.992.321,51	1.992.321,51
30/06/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.809.291,53	1.809.291,53
31/07/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.181.421,26	2.181.421,26
31/08/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.600.478,75	2.600.478,75
30/09/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.794.572,38	1.794.572,38
31/10/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.016.870,17	2.016.870,17
30/11/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.036.923,48	2.036.923,48
31/12/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.799.512,14	1.799.512,14
31/12/2014	RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS	1.020.343,88	0,00
	Soma	51.133.712,61	50.113.368,73

Recalcula-se, então, o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO REAL do ano-calendário de 2014, às fls. 7.404/7.405:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO REAL		
Ano-calendário de 2014	Fiscalização	Julgamento
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado	3.246.358,67	3.246.358,67
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
VALOR TRIBUTÁVEL (1)	51.133.712,61	50.113.368,73
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
(1) Valor Tributável	51.133.712,61	50.113.368,73
(-) Prejuízo do Período Compensado	3.246.358,67	3.246.358,67
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	0,00	0,00
Valor Tributável após Compensação	47.887.353,94	46.867.010,06
CÁLCULO DO IMPOSTO		
Base de Cálculo	47.887.353,94	46.867.010,06
Alíquota	15,00%	15,00%
Imposto Apurado	7.183.103,09	7.030.051,51
CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL		
(+) Lucro Real Declarado após Compensação de Prejuízo (DIPJ)	0,00	0,00
(+) Valor Apurado	47.887.353,94	46.867.010,06
(-) Parcela Não Sujeita ao Adicional	240.000,00	240.000,00
(=) Base de Cálculo do Adicional	47.647.353,94	46.627.010,06
(x) Alíquota	10,00%	10,00%
(=) Adicional Total	4.764.735,39	4.662.701,01
(-) Adicional Declarado (DIPJ)	0,00	0,00
(=) Imposto Adicional Devido	4.764.735,39	4.662.701,01
IMPOSTO DEVIDO ANTES DAS DEDUÇÕES		
Imposto	7.183.103,09	7.030.051,51
Imposto Adicional	4.764.735,39	4.662.701,01
Total	11.947.838,48	11.692.752,52
IMPOSTO DEVIDO APÓS AS DEDUÇÕES		
Imposto Antes das Deduções	11.947.838,48	11.692.752,52
Deduções	2.086.600,57	2.086.600,57
Imposto Devido	9.861.237,91	9.606.151,95

Por outro lado, mantida a infração B) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015), mantêm-se o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA LUCRO REAL do ano-calendário de 2015, às fls. 7.406/7.407, isto é mantido o Imposto Devido de R\$ 634.023,55.

Auto de Infração de CSLL

Em razão da exoneração da infração do item A) RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014), deve ser reduzido o total das INFRAÇÕES SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA do Auto de Infração de CSLL, listadas à fl. 7.425 do p.p.:

INFRAÇÕES SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA			
Fato Gerador	Infração	Fiscalização	Julgamento
		Valor Tributável	Valor Tributável
31/01/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	8.357.270,59	8.357.270,59
28/02/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	15.804.054,51	15.804.054,51
31/03/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	7.910.730,26	7.910.730,26
30/04/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.809.922,15	1.809.922,15
31/05/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.992.321,51	1.992.321,51
30/06/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.809.291,53	1.809.291,53
31/07/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.181.421,26	2.181.421,26
31/08/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.600.478,75	2.600.478,75
30/09/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.794.572,38	1.794.572,38
31/10/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.016.870,17	2.016.870,17
30/11/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	2.036.923,48	2.036.923,48
31/12/2014	OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO / CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP	1.799.512,14	1.799.512,14
31/12/2014	RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS	1.020.343,88	0,00
	Soma	51.133.712,61	50.113.368,73

Recalcula-se, então, o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO LUCRO REAL do ano-calendário de 2014, às fls. 7.421/7.422:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO LUCRO REAL		
Ano-calendário de 2014	Fiscalização	Julgamento
Base de Cálculo das Atividades em Geral	-3.246.358,67	-3.246.358,67
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
VALOR TRIBUTÁVEL (1)	51.133.712,61	50.113.368,73
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS		
(1) Valor Tributável	51.133.712,61	50.113.368,73
(-) Base Negativa do Período Compensada	3.246.358,67	3.246.358,67
(-) Base Negativa de Períodos Anteriores Compensada	0,00	0,00
Valor Tributável após Compensação	47.887.353,94	46.867.010,06
CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO		
Valor Tributável	47.887.353,94	46.867.010,06
Alíquota	9,00%	9,00%
Contribuição Apurada	4.309.861,84	4.218.030,91
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA ANTES DAS DEDUÇÕES		
Contribuição	4.309.861,84	4.218.030,91
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA APÓS DEDUÇÕES		
Contribuição Antes das Deduções	4.309.861,84	4.218.030,91
Deduções	1.139.724,31	1.139.724,31
Contribuição Devida	3.170.137,53	3.078.306,60

Por outro lado, mantida a infração B) POSTERGAÇÃO DE RECEITAS (AC-2015), mantêm-se o DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO LUCRO REAL do ano-calendário de 2015, à fl. 7.422, isto é mantida a Contribuição Devida de R\$ 236.888,47.

[...] (grifos nossos)

Dispositivo

76. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício, nos termos do artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023, e no mérito **NEGO PROVIMENTO**, a fim de **(i)** manter o afastamento da sujeição passiva solidária do senhor EDUARDO SÉRGIO SPALDING (sócio administrador da empresa MAGA) e da pessoa jurídica BIO ENERGIAS PARTICIPAÇÕES LTDA. (sócia da contribuinte), nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN, e **(ii)** manter a exoneração da infração “RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS (AC-2014)”.

77. Quanto ao Recurso Voluntário conheço e a ele **DOU PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de **(i)** manter os lançamentos remanescentes; **(ii)** afastar a responsabilidade solidária dos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS (sócio administrador da contribuinte) e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte), nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória; **(iii)** excluir a qualificadora da multa de ofício prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, mantendo-a no percentual originário de 75%, que dispõe o inciso I do referida norma legal, ante a inexistência da comprovação de conduta dolosa; e, **(iv)** cancelar a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

Embora muito bem fundamentado o voto do Ilustre Relator, Alessandro Bruno Macêdo Pinto, dirijo de seu entendimento sobre os seguintes pontos:

- i) Desqualificação da multa de ofício reduzindo-a a 75%;
- ii) Exclusão da responsabilidade solidária de ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR (sócio administrador da contribuinte)
- iii) Exoneração da multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais em razão da concomitância com a multa de ofício.

Tendo em vista que estas divergências foram as que prevaleceram neste colegiado, seja por maioria, em relação aos itens i) e ii), seja por voto de qualidade, item iii), e sendo designado a redigir o voto vencedor, passo a fazê-lo.

Desqualificação da multa de ofício

Sobre esse ponto, assim fundamentou o I. Relator original o seu entendimento:

61.A caracterização da fraude atribuída pela fiscalização como motivo para a qualificação da multa estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 requer a demonstração e comprovação de uma ação (seja comissiva ou omissiva) que vise impedir ou atrasar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou que busque excluir ou alterar suas características essenciais, de modo a diminuir o valor do imposto a ser pago ou evitar ou adiar seu pagamento.

62.No caso em análise, não ficou demonstrada uma ação dolosa específica da contribuinte que pudesse ser enquadrada nas situações de fraude, conluio ou sonegação. As inconsistências contábeis apontadas pela Autoridade Fiscal, sem evidências de qualquer artifício adotado pela Recorrente como fundamento para os registros contábeis considerados incorretos, não provam, por si só, a intenção dolosa de fraudar a contabilidade e prejudicar a arrecadação.

63.Mesmo que se reconhecesse a validade da autuação em razão das supostas inconsistências contábeis apresentadas pela fiscalização, entendo que a situação se enquadra apenas no disposto no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996.

64.Isto porque eventuais erros contábeis que resultem na falta de pagamento de tributos, e que não provenham comprovadamente de fraude, conluio ou sonegação, devem ser tratados como casos de declaração inexata, justificando a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%.

65. Por fim, as Súmulas CARF nºs 14 e 25, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), estabelecem que a qualificação da multa de ofício depende da necessária comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, que não ocorreu no caso em apreço, in verbis:

Súmula CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

66. Desta forma, entendo que deve ser excluída a qualificadora da multa de ofício prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, mantendo-se a multa no percentual de 75%, que dispõe o inciso I da referida norma legal, ante a inexistência da comprovação de conduta dolosa.

67. Portanto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Pela análise do voto acima colacionado, o I. Relator afirma, sumariamente, que pelos fatos narrados pela fiscalização não houve a comprovação da fraude, simulação ou conluio perpetrada pela recorrente autuada. As inconsistências contábeis apontadas pela fiscalização não teriam o condão de comprovar tais condutas. Complementa seu entendimento citando as Súmulas CARF nº 14 e 25, que afirmam que tanto a simples omissão de receita e a sua presunção unicamente não são ensejadoras da qualificação da multa nos termos do art 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, combinado como os arts 71 a 73 da Lei 4.502/64.

Muito embora o voto esteja muito bem fundamentado, ousou divergir deste posicionamento.

A fiscalização trouxe a seguinte justificativa para qualificação da multa de ofício:

1. A pessoa jurídica cometeu três infrações que reduziram o seu lucro e os tributos sobre ele incidentes. Deixou de contabilizar receitas e oferecê-las à tributação, bem como postergou o reconhecimento de receitas, deixando de tributá-las no período em que efetivamente auferidas. Além disso, criou artificialmente, de maneira simulada, uma SCP com a finalidade exclusiva de reduzir a carga tributária.

2. Os atos praticados pelo sujeito passivo impediram o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal e modificaram suas características, resultando na redução do montante do tributo devido. A conduta dolosa, em tese, está tipificada como crime tributário, previsto nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ensejando, desta forma, a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96 com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/07.

Observa-se que a qualificação da multa ocorreu em razão de a autuada ter cometido três infrações. A primeira foi ter deixado de contabilizar receitas e oferecê-las à tributação, a segunda a postergação do reconhecimento de receitas e, por último, a criação simulada de uma SCP com o intuito de obter redução de sua carga tributária.

A primeira acusação refere-se a não contabilização de 4 notas fiscais no valor total de R\$ 1.020.343,88. A segunda infração decorreu de a autuada ter contabilizado em 2016 Notas Fiscais, correspondente a receitas auferidas em 2015, ano calendário da autuação, no valor total de R\$ 2.718.547,17. E por último foi constatada a criação simulada da SCP BIO ENERGIA.

A criação simulada da SCP em questão resultou em uma redução da carga tributária da autuada. Isto porque, ao efetuar a exclusão do lucro real dos supostos rendimentos da SCP criada simuladamente, reduziu sua carga tributária ao permitir a utilização da sistemática de cálculo do IRPJ e da CSLL pelo lucro presumido.

Portanto, não houve apenas uma omissão de receitas ou presunção de omissão, o Relatório Fiscal deixa claro que houve uma conduta dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária. Isto porque ao criar a SCP de forma simulada as autoridades fazendárias de início permitiram uma redução da carga tributária por meio das entregas de suas declarações pela sistemática do lucro presumido. Este ardil somente foi identificado em procedimento fiscal, que se não tivesse ocorrido a autuada teria alcançado seu intento de redução indevida dos tributos devidos de IRPJ e CSLL.

Destaca-se que o relator original concorda que a criação da SCP ocorreu de forma irregular, conforme podemos observar no trecho de seu voto abaixo colacionado:

Além do mais, a cronologia dos fatos indica que o registro da aludida SCP foi realizada a posterior dos lucros auferidos no ano-calendário de 2014, pois tal como reconhecem os próprios Impugnantes:

i) a partir de 03/06/2014 passou a ser exigida a inscrição no CNPJ pelas SCPs (data de publicação da IN RFB nº 1.470/2014); ii) a SCP BIO ENERGIAS, só obteve em junho de 2015 seu cadastro de CNPJ junto a RFB.

Relembro a afirmação da Fiscalização que: “Os dois contratos de constituição da SCP apresentados pela fiscalizada (o primeiro em 14/05/2019 e o segundo em 16/08/2019) não são hábeis e nem idôneos para comprovar a real criação da SCP na data de 25/02/2013, pois carecem de formalidades legais que lhes confirmem força probatória. Eles não foram registrados em cartório e não têm firmas

reconhecidas que possam acusar a data de confecção, ou seja, podem ter sido confeccionados em qualquer data.” Logo, a apresentação na fase fiscalizatória de duas versões do instrumento de SCP, apontando percentuais de distribuição de resultados distintos, é prova complementar para invalidar a data de criação que consta no cadastro do CNPJ.

VOTO, então, por manter a infração do item C) CRIAÇÃO IRREGULAR DE SCP/OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO (AC-2014).

Ora, uma vez constatada a criação irregular da SCP, é de concluir que sua criação somente teve o objetivo de redução da carga tributária da autuada, uma vez que societariamente identificou-se que ela não existia de fato.

Portanto, a qualificação da multa não foi motivada pela omissão de receitas ou sua presunção, mas pela redução intencional de carga tributária ao se criar de forma irregular a SCP BIO ENERGIAS.

Sendo assim, por todo o exposto, encaminho meu voto para manter a qualificação da multa com o fundamento no art 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, c/c os arts 71 a 73 da Lei 4.502/64, com redução do percentual de 150% para 100%, a teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Exclusão da responsabilidade solidária de ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR

Esta matéria foi assim muito bem fundamentada, como é de praxe, pelo Relator original:

37.O artigo 135, inciso III, do CTN, determina que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, in verbis:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

38.Assim, para a caracterização da responsabilidade solidária fundamentada na norma supramencionada, é preciso a demonstração inequívoca e individualizada da conduta do diretor, gerente ou representante, que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos.

39.Desta forma, não admite-se a responsabilização genérica pela simples função de gestão que exerce na empresa, sendo exigido da Autoridade Fiscal que aponte e prove a conduta dolosa pessoal de cada administrador.

40.Em outras palavras, não há que se falar em sujeição passiva solidária apenas por ser sócio administrador de uma empresa. Há que se apontar o ato ultra vires societatis ou a infração a lei praticado por ele, para que possa responder nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN.

41.Da leitura do trecho do “Relatório Fiscal” de fls. 7380/7396 abaixo transcrito, não há descrição de nenhum ato praticado pelos responsáveis com excesso de poder ou contrário à lei, senão vejamos – v. cf. fls. 7395/7394:

42.Com efeito, restou evidenciado que a Autoridade Fiscal não indicou de forma pormenorizada e individual a conduta adotada pelos sócios MÁRCIO FRANCISCO RAMOS e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, mas tão somente condutas culposas, que não ensejam a sujeição passiva solidária.

43.Outrossim, o simples fato de ser sócio administrador da empresa não pode levar, de per si, à conclusão de que as infrações tenham sido resultado de atos por eles praticados, vez que não foi revelado nos autos.

44.Ademais disso, a falta ou a inadequação na declaração e no pagamento de impostos pode oferecer vantagens tanto aos sócios, na partilha de lucros e dividendos, quanto à própria empresa, que tem a possibilidade de incorporar o valor não pago ao seu capital social.

45.De outro lado, sem dúvida, quando existem dois ou mais representantes que atuam como administradores da empresa, como no caso em apreço, a Autoridade Tributária deve ter um cuidado maior ao identificar a conduta de cada um, apresentando de forma clara qual ato infracional resultou na aplicação da norma legal. Embora possam ter agido em conjunto, isso não implica que em todos os atos tenham realmente feito isto.

46.Ora, se ambos os sócios poderiam exercer a administração da sociedade no ano de 2014, de forma conjunta ou separadamente, caberia a fiscalização a individualização da conduta do sócio administrador que agiu com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos. Contudo, não foi o que ocorreu no caso dos autos.

47.Assim sendo, como trata-se de uma responsabilidade pessoal e subjetiva, é necessário comprovar a intenção dolosa e não culposa do responsável pelo ilícito tributário, reunindo atos, fatos e provas concretas, em vez de uma acusação genérica que coloca o representante, gerente ou diretor como parte passiva do lançamento, tão somente por essa qualidade.

48.Nesse sentido, confira-se alguns precedentes deste egrégio CARF:

RESPONSABILIDADE. SÓCIO ADMINISTRADOR. DEMONSTRAÇÃO ESPECÍFICA DA CONDUTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do sócio administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto, preciso e individualizado da conduta infracional para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. A mera constatação da função de administração em instrumento societário e a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não é capaz de atribuir responsabilidade ao sócio administrador. (Acórdão nº 1402-002.958. 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão do dia 13 de março de 2018)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para atribuição de responsabilidade pessoal. A responsabilidade tributária pessoal tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito tenha praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. A expressão infração à lei diz respeito à lei comercial ou civil e não à lei tributária. Os diretores, gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes de atos praticados fora dos limites de suas respectivas competências, isto é, quando manifestamente excedem os limites da sua função e praticam atos não abrangidos pelas finalidades da empresa. Não restando comprovado que os atos de administração foram praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, deve-se afastar a responsabilidade tributária pessoal. (Acórdão nº 2201-005.559. 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão do dia 08 de outubro de 2019)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 135, INCISO III, DO CTN.

A responsabilidade do art. 135 do CTN deve ser atribuída aos sócios-administradores, sócios de fato e mandatários da sociedade, se restar comprovado que tais pessoas exorbitaram as suas atribuições estatutárias ou limites legais, e que dos atos assim praticados tenham resultado obrigações tributárias. Inexistindo referida comprovação, não há que se atribuir a responsabilidade solidária. (Acórdão nº 9303-011.196. CSRF / 3ª Turma. Sessão do dia 09 de fevereiro de 2021)

49. Portanto, também afasto a aplicação da responsabilidade solidária do artigo 135, inciso III, do CTN, aos senhores MÁRCIO FRANCISCO RAMOS e ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, em virtude da insuficiência argumentativa e probatória.

A exclusão do Sr. MÁRCIO FRANCISCO RAMOS, foi mantida por unanimidade de votos desta Turma, no entanto, o mesmo não aconteceu com o também sócio administrador ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, que foi mantida sua sujeição passiva nos tributos lançados por maioria de votos, razão pelo qual fui designado a redigir também o voto vencedor nesta matéria.

A fiscalização responsabilizou o sócio administrador a época dos fatos, ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, com o fulcro no art 135, Inciso II do CTN, como já apontado pelo I. Relator original. Além disso o recorrente teria sido um dos responsáveis pela assinatura do contrato social da SCP criada de forma irregular, conforme já amplamente demonstrada neste voto e no do voto do Relator original.

A acusação fiscal está abaixo transcrita:

III – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

1. O contribuinte cometeu infrações à legislação tributária, cujas peculiaridades revelam que os administradores da empresa, além de não dispensarem o cuidado e a diligência necessários, agiram com culpa nº desempenho de suas funções. Foram infrações à lei e ao contrato social cometidas com excesso de poderes.
2. Conforme acima descrito no item II – INFRAÇÕES, os administradores da sociedade, responsáveis diretos pelos atos por ela praticados, omitiram receitas, postergaram o reconhecimento de receitas e criaram artificialmente uma SCP. Como exemplo da conduta culposa dos administradores, citamos a assinatura do contrato de criação da SCP explicado no subitem II-C-21 supra.
3. Vejamos as disposições legais sobre a solidarização: Código Civil, art. 1.011: “O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.” Código Civil, art. 1.016: “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, art. 135, inciso III, “São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:...III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”
4. Diante do exposto, devem os administradores MARCIO FRANCISCO RAMOS – CPF 112.216.788-17 (sócio-administrador de 01/04/2013 a 14/09/2015) e ARMANDO VILELA DE ARAUJO JUNIOR – CPF 261.878.528-26 (sócio-administrador de 01/04/2013 até a presente data) responderem solidariamente com a empresa pelos créditos tributários ora constituídos. Os sócios figuram, portanto, em todos os autos de infração como sujeitos passivos responsáveis solidários.

Sobre a responsabilização de sócio administrador de empresa autuada, trago o voto do I. Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, também Presidente desta Turma, do Acórdão nº 1402-007.160, adotando-o como meu, por comungar de seu entendimento:

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA – ARTIGO 135, III, DO CTN

Foi imputada sujeição passiva solidária a DILSON HANSCH tendo como suporte legal o artigo 135, III, do CTN, verbis.

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

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

Como já está razoavelmente pacificado nos dias atuais, a responsabilização tributária ocorre em regra, mas não necessariamente, em dois momentos: a) no lançamento tributário (caso dos autos); ou, b) no redirecionamento da execução fiscal.

Concretamente, a imputação fez-se na conclusão do procedimento fiscal e teve como supedâneo o artigo retro transcrito.

Neste cenário, o tema não é novo, ao contrário é recorrente nos julgamentos do CARF (e de outros Tribunais Administrativos e no Judiciário) e comporta inúmeras facetas e nuances, especialmente pela subjetividade dos termos “interesse comum” (presente no artigo 124, I) e “excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatutos” (artigo 135, in fine) .

Antes de tratar diretamente da matéria, registro que sempre entendi que tais responsabilizações assumidas de forma recorrente pelo Fisco não podem subtrair, afastar, retirar ou diminuir a responsabilização DIRETA do contribuinte, ou seja, daquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (CTN, artigo 121, Parágrafo único, inciso I), exprima-se, aquele que deve, na forma de cada legislação e cada tributo, adimplir o crédito tributário. É assim que o CTN acomete tal imposição ao discriminar cada um dos tributos que compõe o rol tributário nacional.

De toda forma, parece-me claro que a narrativa dos fatos mostra a presença, à frente dos negócios da recorrente, de seu administrador DE FATO, DILSON HANSCH, verdadeiro mentor de todos os atos que culminaram com os lançamentos tributários havidos, mais não fosse, porque pessoa jurídica é ente abstrato que, embora legalmente exista para todos os efeitos, por racional óbvio depende da vontade de quem a administra para externar e implementar suas ações.

Concretamente, a condição de administrador de fato do Sr. Dílson Hansch restou plenamente demonstrada pela autoridade fiscal, assim como responsável pela gestão da pessoa jurídica, atuando diretamente nos negócios realizados e na operacionalização financeira da mesma.

Certo que, consoante posição consolidada no STJ, o simples inadimplemento de obrigação tributária não justifica a responsabilização pelo dispositivo referido (Súmula STJ nº 430), porém, na sempre bem vinda lição de Marco Aurélio Greco,

o entendimento do STF é no sentido de que, quando houver abuso, fraude, sonegação e condutas dolosas, a responsabilização do administrador da sociedade é devida:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139).

Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). (...)

Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário n.º 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa: (...)

Óbvio - não é preciso repetir — que quando houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas de ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto (...)

Exatamente com estampado nos autos, pelo fica mantida a responsabilização solidária com fulcro no artigo 135, III, do CTN.

Sendo assim encaminho meu voto sobre esta matéria no sentido de manter a responsabilização do sócio administrador ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR.

Lançamento da multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais em concomitância com a multa de ofício.

A última discordância com o voto do Relator original, vencedora por voto de qualidade, foi a exoneração da multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais em razão da concomitância com a multa de ofício.

Sobre esta matéria, copio voto do Acórdão nº 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, relatada, pela, então Conselheira da CSRF Adriana Gomes Rêgo, adotando-o como meu por possuir o mesmo entendimento:

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que

devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

[...]

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base impositiva ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de recolhimento de tributo, o que importaria o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na

apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no anocalendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

[...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

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

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

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

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

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

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

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.

Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

Dáí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.

Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não

poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar

como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092

[...]

ANEXO I

I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:

[...]

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

[...]

PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012

[...]

ANEXO ÚNICO

[...]

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

[...]

17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

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

[...]

22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei 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.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

[...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

Acórdão nº 9101-001.261:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 9101-001.203:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Acórdão nº 9101-001.238:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTOS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

[...]

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.

[...]

Acórdão nº 1803-001.263:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

[...]

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque,

embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale Idestacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativoconstitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.” (Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do

exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de “pagamento de tributo”, dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma

opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.

1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).

2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do ano-calendário. Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normas penais, ou seja, situações em que

duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.

Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal *stricto sensu*. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, *idem*). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o *in dubio pro reo* do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e aplicação do direito*, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.

A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre *cúmulo material*.

Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o *cúmulo material* de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de

Trânsito Brasileiro), segundo o qual “quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades”. Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: “Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas”. E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: “As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo”. [16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse “mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996”.

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que “nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas”, está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse “a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”. Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em “identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias”.

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre “no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido”.

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que “serão aplicadas as seguintes multas”. Ademais, quando o legislador estipula na alínea “b” do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido

apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

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

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de

conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

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

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

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

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de

ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omissivo acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R\$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R\$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: 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.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportam-se à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.

Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R\$ 62.534,89 (= R\$ 94.130,67 - R\$ 31.595,78),

correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

[...]

O valor tributável é o mesmo (R\$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.

Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R\$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R\$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R\$ 3.826.453,79 (R\$ 8.902.754,18 – R\$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Abaixo, segue a discriminação dos valores:

Base estimada remanescente: R\$ 3.826.453,79

Estimativa remanescente (R\$ 3.826.453,79 x 25%): R\$ 956.613,45

Multa isolada mantida (R\$ 956.613,45 x 50%): R\$ 478.306,72

Multa isolada excluída (R\$ 1.109.844,27 – R\$ 478.306,72): R\$ 631.537,55

[...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base impositiva da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Dirijo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal¹¹ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, sem quaisquer ressalvas no voto acima colacionado, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por:

- i) Manter a qualificação da multa de ofício, nos termos do art 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, c/c os arts 71 a 73 da Lei 4.502/64, com redução do percentual de 150% para 100%, a teor do artigo 14, da Lei nº 14.689/23 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.
- ii) Manter no polo passivo da obrigação tributária lançada o sócio administrador a época dos fatos geradores ARMANDO VILELA DE ARAÚJO JÚNIOR, com o supedâneo no art 135, Inciso III, do CTN.
- iii) Manter o lançamento referente à multa isolada por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, por entender que inexistente a sua incompatibilidade com o lançamento em concomitância com a multa de ofício.

Com relação às demais matérias apreciadas pelo voto do Relator original, expresso minha concordância.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda