MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10120.748093/2020-04**
ACÓRDÃO	1402-007.738 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SINAGRO PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A (ATUAL SINOVA INOVACOES AGRICOLAS)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

AUSÊNCIA DE RECEITA NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÃO EM CONTRAPARTIDA DE PAGAMENTO DE EMPRÉSTIMO POR ACIONISTA. APORTE DE CAPITAL. EMISSÃO DE AÇÕES SEM VALOR NOMINAL. PREÇO DE EMISSÃO SUPERIOR AO VALOR PATRIMONIAL.

O pagamento de empréstimo por meio de emissão de ação não significa hipótese de incidência tributária. Em uma sociedade, cujas ações ordinárias não possuem valor nominal, se o preço de emissão de novas ações superar o valor patrimonial das ações existentes, os acionistas originais "absorverão" parte do excedente, na proporção de suas ações em face do novo capital social, não havendo que se falar em receita tributável, vez que não há ganho de nenhuma das partes. Aporte de capital não é doação se correr operação bilateral, com aprovação societária e recebimento de ações em contrapartida. Por outro lado, não há perdão de dívida na operação quando os acionistas e as sociedades convertem créditos em capital social. Auto de infração deve ser cancelado, exonerando totalmente o crédito tributário lançado.

INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. EFEITO SPILLOVER.

Nas sociedades anônimas cujas ações ordinárias não possuem valor nominal, a fixação do preço de emissão de novas ações acima do valor patrimonial das existentes gera o denominado efeito spillover. Sendo os subscritores das novas ações os próprios controladores da companhia, o alegado benefício indireto é absorvido por eles mesmos, mantendo-se a neutralidade patrimonial e a simetria financeira (reajuste do custo de aquisição e equivalência patrimonial), o que afasta a ocorrência de acréscimo patrimonial tributável na pessoa jurídica ou nos acionistas.

DOCUMENTO VALIDADO

APORTE DE CAPITAL NÃO SE CONFUNDE COM DOAÇÃO.

O aporte de recursos para a integralização de capital social é negócio jurídico bilateral, oneroso e eminentemente societário, mediante o qual o subscritor transfere recursos e recebe ações em contrapartida.

CONVERSÃO DE CRÉDITOS EM CAPITAL SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE PERDÃO DE DÍVIDA. A extinção de obrigações da companhia mediante a conversão de créditos detidos por acionistas/credores em capital social, com a respectiva emissão de ações e correspondência de valores, constitui operação onerosa de capitalização. Inexiste perdão de dívida (remissão) quando o credor converte seu direito de crédito em participação societária, transferindo o valor econômico para o patrimônio líquido da sociedade e recebendo em contrapartida a valorização de sua participação.

LIMITES À ATIVIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS JURÍDICOS.

A existência de múltiplos caminhos societários e legítimos para a consecução de idêntico resultado econômico, sem repercussão tributária, evidencia o livre exercício da autonomia de vontade e da liberdade de organização empresarial (planejamento societário). Não cabe à autoridade fiscal desconstituir negócio jurídico válido, lícito e eficaz sob o aspecto societário para reenquadrá-lo juridicamente a fim de exigir exação tributária sobre base de cálculo inexistente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário apresentado para exonerar integralmente o crédito tributário lançado. Vencido o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda (Relator), que negava provimento. Designado a redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Relator e Presidente substituto

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni– Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda (Presidente substituto), Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o Pis/Pasep (Pis), no ano-calendário 2017, decorrentes de omissão de receitas, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (TVF), além da multa por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada. Os créditos tributários foram lançados com acréscimo de juros e multa de 75% quando aplicável:

Por bem relatar os fatos copio o Relatório do Acórdão n° 101-005.606, prolatado pela 9ª Turma da DRJ01, acrescentado posteriormente com os fatos que se sucederam:

> Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, Sinagro Produtos Agropecuários S.A., em face do auto de infração de:
>
> a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (a fls. 4 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R$ 13.079.664,01, referente ao fato gerador anual de 2017 (lucro real anual), sendo assim descrito o fato apurado:
>
> "OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - PERDÃO DE DÍVIDA Omissão de outras receitas operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.
>
> (...)RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - DOAÇÃO EM ESPÉCIE Omissão de receitas não operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.
>
> (...)MULTA OU JUROS ISOLADOS DJ DRJ01 DF Fl. 1136 INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.".
>
> b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (a fls. 14 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R$ 6.199.528,01, referente ao fato gerador anual de 2017 (base ajustada anual), sendo assim descrito o fato apurado:
>
> "RECEITAS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - DOAÇÃO EM ESPÉCIE Omissão de receitas não operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)RECEITAS INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - PERDÃO DE DÍVIDA Omissão de outras receitas operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)MULTA OU JUROS ISOLADOS INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal.".

c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (a fls. 30 e segs.)pelo qual foi constituído crédito no montante de R$ 16.276.768,15, referente a fatos geradores de 2017 (incidência não-cumulativa), sendo assim descrito o fato apurado:

"INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - DOAÇÃO EM ESPÉCIE Omissão de receitas não operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - PERDÃO DE DÍVIDA Omissão de outras receitas operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo."

d) Contribuição para o PIS/Pasep - PIS (a fls. 23 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R$ 3.533.772,00, referente a fatos geradores de 2017 (incidência nãocumulativa), sendo assim descrito o fato apurado:

"INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS - DOAÇÃO EM ESPÉCIE Omissão de receitas não operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

(...)INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS - PERDÃO DE DÍVIDA Omissão de outras receitas operacionais conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal em anexo.".

Cientificada do lançamento em 01/08/2020 (Termo a fls. 1077), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 1080 e segs., em 31/08/2020 (Termo a fls. 1079), subscrita por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 1114. Na sua peça defesa, a impugnante alega o seguinte:

"IV – PRELIMINARMENTE 29. A exigência de tributos e a imposição de penalidades, por força do princípio da legalidade, dependem da ocorrência concreta, no mundo dos fatos, de eventos (atos ou situações) que se subsumam integralmente às respectivas hipóteses de incidência - de tributos e de infrações – descritas pelo ordenamento.

38. Daí porque se impõe a averiguação exaustiva e imparcial desses eventos, para a verificação de sua efetiva subsunção à descrição normativa correspondente.

DOCUMENTO VALIDADO

39. Deveras, no exercício dessa atividade, a mera interferência valorativa do agente público, encarregado de levá-la a cabo, é absolutamente vedada. Tratase, portanto, de atividade administrativa plenamente vinculada.

40. E na medida que à autoridade administrativa é vedada a atuação por meio apenas da apreciação subjetiva, no exercício da atividade de fiscalização (verificação do cumprimento das obrigações tributárias e/ou aplicação de penalidades por seu descumprimento), conclui-se pela subordinação do processo administrativo tributário ao princípio da verdade material.

41. É, portanto, o princípio da verdade real ou material aquele que orienta a atividade administrativa concernente à fiscalização e controle do cumprimento das obrigações tributárias e deveres instrumentais correlatos. E mais: sempre em total atendimento aos preceitos legais que orientam a atuação fiscal, como conduta infra legal e ainda às leis tipo que estabelecem as hipóteses tributárias.

42. O extraordinário rigor do sistema constitucional tributário (princípio da estrita legalidade) seria inócuo se a mera interferência valorativa por parte das autoridades fiscais pudesse ser admitida no transcorrer do processo administrativo, desconsiderando a verdade material para simplesmente imputar penalidade à pessoa que não descumpriu as regras que regem o sistema tributário.

43. Ao consagrar o princípio da verdade material ao processo administrativo tributário, a intenção do legislador era a de garantir que o título executivo decorrente desse processo, em caso de manutenção da autuação, refletisse a realidade.

44. Significa dizer que no campo tributário, o uso de presunções fica restrito às hipóteses expressamente autorizadas pela legislação. Ainda nesse caso, cabe à autoridade autuante demonstrar que as provas e argumentos apresentados pelo contribuinte durante a fiscalização não se prestam a afastar tais presunções. Em outros termos, não são admitidas presunções absolutas no Direito Tributário, mas tão somente aquelas relativas (i.e., que permitem prova em contrário).

45. Não é encontrada no AIIM nenhuma menção a qualquer das hipóteses em que a legislação autoriza o uso de presunções. Da mesma forma, nenhum dos dispositivos utilizados para fundamentar o AIIM ora guerreado se presta a esse fim. Não obstante o exposto, o uso de presunções absolutas e relativas foi reiteradamente utilizado para fundamentar o auto de infração ora combatido.

46. As únicas provas anexadas aos autos se prestam a demonstrar que a Impugnante realizou os aumentos de capital nos termos da legislação comercial.

47. Ora, caros julgadores, significa dizer que o agente fazendário simplesmente presumiu que a Impugnante teria recebido perdões de dívida e doações em razão das cifras envolvidas, mas sem mencionar o como isto deveria ser feito sem a desconsideração dos atos praticados.

DOCUMENTO VALIDADO

48. Novamente se está diante de um caso em que o agente fazendário, ignorando a legislação vigente, atribuiu determinada "característica" à relação comercial auditada, sem apresentar provas que fundamentassem a sua conclusão. Assim é que, em razão do uso indevido de presunções, o direito à ampla defesa da Impugnante foi cerceado.

49. Nesse particular, pede vênia a Impugnante para transcrever a importante lição de Ives Gandra da Silva Martins extraída do artigo "Presunções e Fraude – Os princípios da tipicidade cerrada e da estrita legalidade em face das presunções em matéria tributária – Inconstitucionalidade das presunções absolutas – Fraude tributária impossível pela técnica das "praesumptiones júris et de jure", publicado na Revista de Direito Tributário no 32, abril-junho de 1.985, pg. 103:

(...)50. Também por esse motivo o auto de infração ora combatido é carente de fundamentação, devendo a sua nulidade ser imediatamente declarada.

51. Afastada a premissa das autoridades fiscais de que o a Impugnante teria cometido infrações à legislação tributária, é de rigor que a presente Impugnação seja acatada, sob pena de se exigir valores com base em presunção simples e ausência de justificativa sólida para a exação. Neste sentido, observe- se o que ensina o eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins:

(...)52. É exatamente o que ocorreu na hipótese em tela, na qual a fiscalização, em lugar de buscar investigar o que verdadeiramente ocorreu, isto é, a verdade material e a substância das operações, apegou-se a meras conjecturas presuntivas, para tentar, em vão, justificar a imputação de infração à legislação tributária à Impugnante.

53. Não se trata de uma aplicação de presunção ou ficção com base em lei, mas de uma presunção realizada pela própria autoridade fiscalizadora, sem suporte em previsão legal! Essa conduta afronta diversos princípios tributários, como demonstram os Professores Ricardo Lobo Torres e Luís Eduardo Schoueri:

(...)54. Proceder dessa maneira arbitrária equivale a impor à Impugnante uma carga fiscal indevida, com base em elementos ficcionais ou presuntivos. De fato, conforme amplamente demonstrado, o AI ora questionado baseou-se meramente em presunções simples, vez que as autoridades fiscais sequer desceram ao nível de investigação necessário para infirmar suas suposições. Por essa razão, deve o AIIM ser anulado!

V – MÉRITO A LEGITIMIDADE DAS OPERAÇÕES DE APORTE DE CAPITAL 55. Na hipótese de não ser decretada a nulidade do lançamento e da autuação impugnada, o que aqui se admite apenas em exercício de argumentação, a pretensão creditícia fazendária deverá ser cancelada pelos motivos de mérito que passam a ser abordados pela Impugnante.

56. Isto porque o aporte de capital em contrapartida à emissão de novas ações, da forma como implementada pela Impugnante, é ato jurídico perfeito e acabado, que somente poderia ser anulado no caso de vício na operação, e desde que esta

DOCUMENTO VALIDADO

desqualificação seja decretada por um juiz de direito competente para a demanda.

57. Vale dizer, a pretensão do Fisco de desconstituir o ato jurídico perfeito da forma que melhor lhe aprouver não merece guarida em nosso sistema jurídico, tendo em vista o respeito à segurança jurídica de atos e negócios feitos em consonância com a lei, como é o caso. Trata-se, por sinal, de princípio constitucional insculpido no artigo 5º, XXXVI da Constituição.

58. Nem se cogite, aqui, que no caso em tela o Sr. Auditor Fiscal responsável pelo lançamento estaria autorizado a desconstituir e requalificar atos ou negócios jurídicos com base no artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), na medida que em nenhum momento o referido dispositivo legal foi invocado no TVF ora combatido.

59. Tampouco o poderia, na medida que o artigo 116, parágrafo único não é autoaplicável para a Administração, estando pendente de regulamentação por lei ordinária, até hoje não introduzida em nosso sistema.

60. Igualmente, tampouco estamos diante de alegação de fraude, abuso de direito ou simulação, na medida que tais argumentos também não foram trazidos à peça fiscal pelo Sr. Auditor Fiscal.

61. Tanto é assim, que o Sr. Auditor Fiscal reconheceu a legitimidade dos aportes realizados e lançou os tributos acompanhado de multa de ofício de 75%, ou seja, sem o agravamento de multa previsto no artigo 44, II, parágrafo 1º da Lei 9.430/96.

62. Sem amparo em fatos concretos, restou ao Sr. Auditor Fiscal conjeturar que houve desproporcionalidade no valor de emissão das ações, de maneira a requalificar as operações societárias implementadas.

63. Esta conclusão, no entanto, desconsidera todos os argumentos negociais apresentados pela ora Impugnante durante o procedimento de fiscalização, bem como as regras societárias vigentes.

64. Conforme demonstraremos a seguir, esta presunção parte de uma premissa ilegítima de que os valores de emissão das ações são “desproporcionais” em relação ao número de ações em contrapartida.

65. Nos próximos tópicos restará comprovado que a lei societária autoriza esta prática e que as operações implementadas são legítimas.

A. Legitimidade do Aumento de Capital 66. Com efeito, o aumento de capital será legítimo quando atender ao interesse da companhia e abusivo quando a decisão de aumentar o capital violar o Artigo 117, § 1º, da Lei 6.404/76 (a Lei das S/As ou LSA), transcrito logo abaixo:

(...)67. O capital social deve ser o valor necessário para o sucesso do empreendimento, levando em consideração a combinação de recursos próprios e de terceiros necessária para a consecução da finalidade social.

DOCUMENTO VALIDADO

68. O aumento de capital poderá ser considerado ilegítimo se aumentar desnecessariamente o estoque de recursos da companhia. Será abusivo se a decisão do aumento de capital representar abuso da maioria, em detrimento dos acionistas minoritários.

69. De acordo com Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira1, "há na determinação do preço de emissão necessariamente exercício de poder discricionário do órgão competente para, caso a caso, fixá-lo tendo em conta o interesse dos acionistas. (...). O interesse social requer o aumento de capital mediante subscrição de novas ações quando (...) ocorrerem modificações nas condições da operação que obrigam ou recomendam a redução do grau de endividamento".

70. As Emissões de ações questionadas pelo Sr. Auditor Fiscal ocorreram para reduzir o grau de endividamento da Impugnante, bem como evitaram contencioso em razão da quebra de Declarações e Garantias. Nesse sentido, atendem ao interesse social da companhia e são legítimas. A fixação do preço das Emissões envolve, como detalhado abaixo, exercício de poder discricionário do órgão competente.

B. A Discricionariedade na Determinação do Preço de Emissão 71. Adicionalmente, há que se levar em conta a forma de atribuição do preço de emissão das ações em Sociedades Anônimas.

72. Neste sentido, conforme ensinado por Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira2, "há na determinação do preço de emissão necessariamente exercício de poder discricionário". Tal entendimento é ratificado por Fábio Konder Comparato, que desenvolveu extensa análise sobre o tema3. De acordo com o renomado jurista, o Artigo 170, § 1º da LSA é uma norma de procedimento, que cria um poder discricionário para a determinação do preço de emissão. Tal poder não é arbitrário, vez que não confere liberdade irrestrita para o seu titular. O poder discricionário em questão deve ser exercido de acordo com "uma latitude de apreciação, ou um perímetro decisório".

73. De acordo com a exposição de motivos da LSA, o objetivo do Artigo 170, § 1º é de proteger os acionistas minoritários contra a diluição injustificada de sua participação, considerando situações nas quais a proteção conferida pelo direito de preferência previsto no Artigo 171 é insuficiente (p. ex., se os acionistas minoritários não tiverem condições de acompanhar preço de emissão exorbitante fixado pela maioria justamente para frustrar o exercício do direito de preferência). Nesse sentido, a discricionariedade na fixação do preço de emissão seria limitada quando resultasse em diluição injustificada da participação de acionistas minoritários.

74. Em outras palavras, a diluição, seja ela via conversão de dívida ou subscrição de novas ações, não é um ato irrestrito, observando as limitações da legislação societária. Assim, não cabe às autoridades fazendárias aplicar a lógica reversa imputando aos acionistas a obrigatoriedade de diluição dos demais sócios.

DOCUMENTO VALIDADO

75. Para referência, segue abaixo aludido texto da exposição de motivos da LSA:

(...)76. Portanto, a fixação do preço das Emissões não excedeu o poder discricionário conferido pela LSA para a fixação do preço de emissão, vez que as Emissões ocorreram sem diluição dos acionistas minoritários. Pelo contrário, as Emissões foram estruturadas de modo a preservar as participações societárias dos acionistas (inclusive, dos acionistas minoritários).

B. Os critérios enumerados para fixação do preço de emissão 77. O artigo 170, § 1º da Lei das S/A estabelece que o preço de emissão deve ser fixado "tendo em vista" os parâmetros enumerados nos incisos I, II e III, in verbis:

(...)78. Nos dizeres de Comparato4, a expressão "tendo em vista" não indica uma determinação precisa de referidos parâmetros, mas sim, fatores que devem ser levados em consideração, ou tidos em conta na determinação do preço de emissão.

79. Tais parâmetros não são obrigatórios, mas fatores que deverão ser considerados, na medida em que forem pertinentes. Fosse a intenção do legislador estabelecer normas vinculantes, não facultaria a adoção de critérios tão díspares quanto aos previstos no Artigo 170, § 1º, que podem atribuir valores substancialmente diferentes para o preço de emissão das ações de uma mesma companhia. A perspectiva de rentabilidade da companhia, o valor do patrimônio líquido por ação e a cotação das ações em bolsa são critérios que, via de regra, levam a avaliações substancialmente distintas.

80. Nesse sentido, a determinação do preço de emissão deverá considerar aquele dentre os parâmetros previstos no Artigo 170, § 1º que seja o mais adequado considerando as circunstâncias da companhia em questão. Contudo, outros parâmetros poderão ser adotados, na medida que sejam mais adequados e, claro, não resultem em diluição injustificada da participação dos acionistas minoritários.

(...)82. Portanto, o preço das Emissões não precisaria ser determinado de acordo com os critérios enumerados nos incisos I, II e III do § 1º do Artigo 170, na medida que estes são meras sugestões propostas pela lei. Outros critérios podem ser utilizados, desde que justificados economicamente, nos termos do § 7º do Artigo 170, tais como, a necessidade de não diluir outros acionistas.

C. O aumento de capital formalizado de acordo com a LSA tem presunção de legalidade.

83. Na mesma linha, também de acordo com Comparato5, na medida que os procedimentos necessários para formalizar o aumento de capital tenham sido cumpridos, presumir-se-á a legalidade do aumento de capital, cabendo aos demais o ônus de provar que o aumento foi abusivo.

84. Portanto, uma vez que as Emissões foram formalizadas de acordo com a LSA, caberia aos demais envolvidos questionar as Emissões e provar que sua ilegalidade – o que não é sequer aplicável ao caso, pois as Emissões ocorreram

DOCUMENTO VALIDADO

sem diluição (justificada ou injustificada) dos acionistas minoritários, as Emissões foram aprovadas por unanimidade (inclusive, pelos acionistas minoritários), os direitos dos credores da sociedade foi preservado, bem como a ausência de qualquer prejuízo ao Erário. Assim sendo, não há razão para questionar o aumento de capital que se revestiu de todas as formalidades e motivações econômicas necessárias para ser feito da forma que foi.

D. Legalidade e manutenção do ato societário que traduz aumento de capital, ainda que o aumento de capital seja ilegítimo ou abusivo 85. Ainda que considerado abusivo ou ilegítimo um aumento de capital (muito embora não se trate do caso em tela, pois as Emissões foram feitas estritamente de acordo com a legislação societária e aprovada unanimemente por todos os acionistas), a validade e existência de ato jurídico estrutural de aumento de capital é mantida, de forma inquestionável, para todos os fins de direito, ensejando, entretanto, o direito de perdas e danos aos acionistas que se sentiram prejudicados pelo referido aumento, notadamente, minoritários.

86. Para Comparato6: "a nulidade ou a invalidação da deliberação da assembleia geral só existe quando a norma violada é taxativa, ou de ordem pública; não quando confere ao agente uma latitude de apreciação e de ação, porque a lei acionária, em matéria de abuso de poder, comina na sanção de perdas e danos e não na invalidade do ato abusivo." 87. Na mesma linha, Fabio Ulhoa Coelho7 assevera: "A inobservância desses critérios legais (artigo 170 da LSA) não importa a nulidade da deliberação, nem compromete a validade da subscrição que se seguir, a consequência será a responsabilização civil dos acionistas que aprovaram o preço irregular na assembleia geral, (...), os quais deverão indenizar os prejuízos sofridos pela sociedade anônima, pelo subscritor ou pelo acionista cuja participação tenha sido injustificadamente diluída." 88. Tal posição se encontra também refletida na seguinte jurisprudência:

(...)

89. Em virtude dos argumentos supra, as Emissões, bem como seus efeitos, são inquestionáveis, uma vez que são legítimas, não são abusivas, e sequer ensejaram prejuízos aos acionistas, credores ou fisco. Em razão disso, a manutenção das Emissões e de seus efeitos é uma consequência natural, incontornável e justamente esperada pelas partes que as deliberaram.

E. Intervenção Mínima do Estado nas Relações entre Particulares.

90. Por fim, o livre exercício de qualquer atividade econômica é garantia constitucional balizada no parágrafo único do art. 170 da Constituição Federal de 1988: "Art. 170 É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei." 91. O referido dispositivo constitucional foi recentemente regulamentado pela Lei Liberdade Econômica, a qual, em seu artigo 2º, traz uma série de princípios norteadores, dentre os quais: (i) a liberdade como uma garantia no exercício de atividades econômicas; (ii) a boa-fé do particular perante

DOCUMENTO VALIDADO

o poder público; (iii) a intervenção subsidiária e excepcional do Estado sobre o exercício de atividades econômicas; e (iv) o reconhecimento da vulnerabilidade do particular perante o Estado.

92. A mesma Lei da Liberdade Econômica, em seu artigo 3º, inciso VIII, reforça ainda mais o uso legítimo da autonomia privada em tais atividades:

(...)93. No mesmo sentido, a Lei da Liberdade Econômica alterou a redação do artigo 421 do Código Civil, incluindo o seguinte parágrafo único: "Art. 421. A liberdade contratual será exercida nos limites da função social do contrato. Parágrafo Único. Nas relações contratuais privadas, prevalecerão o princípio da intervenção mínima e a excepcionalidade da revisão contratual".

94. Em face do acima exposto, na ausência de qualquer violação à ordem pública ou à forma prescrita em lei, quando das Emissões, não se criou margem para questionamento de sua legalidade, muito menos a sua desconsideração ou desfazimento.

95. Em consonância com os artigos de lei supracitados, e respeitados a motivação e os princípios que balizaram o legislador a promulga-los, quais sejam, a liberdade econômica e a intervenção mínima do Estado em relações comerciais paritárias, como é aquela entre os acionistas de uma mesma empresa, não há porque desrespeitar e desconstituir a livre e legítima vontade das partes envolvidas quando da realização das Emissões. O fato de se tratar de um negócio jurídico entre empresas do mesmo grupo econômico, a presunção de boa-fé e a ausência de danos a terceiros deve ser levada em conta na interpretação de qualquer outra autoridade estatal, respeitando os limites da autonomia privada das partes. Considerando também que todos os atos foram praticados em observância às normas societárias e sem prejuízo ao interesse de terceiros.

F. Da impossibilidade de configuração da doação e do perdão de dívida 96. De forma preliminar aos elementos fiscais que norteiam a inaplicabilidade da alegação fiscal, é importante destacar que dois princípios basilares do direito tributário merecem menção.

97. O primeiro deles é o que ficou convencionado como "essência sobre a forma", por tal princípio depreende-se que não importa sob qual forma se dá uma determinada operação, mas sim deve ser verificada a essência da transação em questão.

98. Assim, na hipótese em que duas partes convencionam a compra e venda de um bem previamente estabelecido, mas adotam forma distinta a esta visando uma economia fiscal, a tributação aplicável seria da própria compra e venda e, caso contrário, haveriam elementos para desconstituir a operação em função da sua essência. Todavia, não é o que ocorre no presente caso, haja vista a própria fiscalização não ter questionado em nenhuma oportunidade a perfeição dos atos praticados pela Impugnante.

DOCUMENTO VALIDADO

99. Conforme demonstrado, não houve qualquer intenção das partes em perdoar dívidas ou doar valores à Impugnante. Vale dizer também, como já abordado, que a operação de conversão de dívida em capital possuía diversos fundamentos econômicos, societários e jurídicos à época, tendo como objetivo exatamente a forma implementada, não podendo assim ser desconsiderada por haver instituto que resultaria em maior carga tributária.

100. Especificamente em relação à potencial caracterização como doação, em nenhuma hipótese um acionista de uma companhia, podendo incrementar o capital da sociedade via dívida ou contribuição ao capital, cederia valores à sociedade sob a forma de doação, prevalecendo assim a essência da contribuição ao capital sem a consequente distorção dos percentuais de participação. De fato, não há qualquer justificativa econômica que levaria o acionista à doação de valores em detrimento a um aumento de capital.

101. O segundo elemento e que, em certa medida se relaciona com aquele descrito acima, é o fato de que o Direito Tributário deve ser compreendido como uma ciência de sobreposição. Ou seja, o direito tributário não cria e nem altera a realidade posta.

102. Assim, cumpre ao direito civil determinar se um dado negócio jurídico consiste ou não em uma conversão de capital, em uma subscrição de novas ações, em uma doação ou em um perdão de dívida.

103. Neste sentido, a melhor doutrina civilista aponta no sentido que a doação é um contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere uma determinada quantia ou vantagem a outra que o aceita. É um contrato típico (arts. 538 ao 564 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil), unilateral e gratuito.

104. Dado o fato que a operação de capitalização/emissão de ações exige uma série de elementos bilaterais (e.g.: quórum mínimo para a aprovação da emissão das ações pelos demais acionistas) e que não é verificado o requisito da gratuidade, haja vista o recebimento de uma ação no valor de face capitalizado, não há que se falar em doação.

105. Já o perdão/remissão de dívida (arts, 385 ao 388 do Código Civil), embora não se configure como uma forma de contrato típico e seja um negócio bilateral8 também não pode ser considerado na situação em tela, uma vez que também consiste em ato gratuito, maculado pelo recebimento da ação em valor de face integral.

106. Frise-se que, em uma eventual venda, o custo de aquisição da ação será pautado pela integralidade do valor capitalizado, o que reforça a ideia de que o preço de emissão não foi alterado para evitar qualquer incidência fiscal.

G. Da ilegalidade da descaracterização efetuada pelo Sr. Auditor Fiscal

DOCUMENTO VALIDADO

107. Diante dos argumentos acima apresentados, resta claro que o Sr. Auditor Fiscal não poderia descaracterizar os aportes de capital da forma que realizados por suposta desproporcionalidade no valor das emissões de ação.

108. Conforme restou amplamente demonstrado, os aportes de capital atenderam aos interesses sociais da Impugnante, dentro da discricionariedade conferida pela LSA. Destaca-se que, tampouco, houve excesso no poder de discricionariedade conferido aos acionistas, tendo em vista que o critério de avaliação utilizado encontra propósito negocial, qual seja, evitar a diluição dos acionistas minoritários, fortemente impactados pela quebra de Declarações e Garantias e má gestão anterior dos acionistas controladores.

109. Por se tratar de operação legítima sob a perspectiva societária, a requalificação proposta pela Autoridade Fiscal dos aportes como receita não deve prosperar. Logo, como consequência prática desta conclusão, se faz necessário que esta DRJ cancele as cobranças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS decorrentes desta requalificação, bem como de multas e juros exigidos sobre os referidos valores.

VI – OUTROS ARGUMENTOS DE MÉRITO A. Da Natureza Financeira Dos Contratos De Mútuos 110. Subsidiariamente, a Impugnante passa a tratar de outro equívoco de mérito indicado no TVF. Na remota hipótese de o auto não ser objeto de cancelamento integral pelas razões acima expostas, ele deve ser reformado no tocante à alíquota de PIS/COFINS aplicada sobre os valores supostamente "perdoados".

111. Como bem observa o Sr. Auditor Fiscal, os valores convertidos em capital têm origem em contratos de mútuos existentes entre os acionistas e a companhia. No ato de sua conversão o fiscal não apenas considera como ineficaz o ato, como aplica alíquota de Receita Operacional típica da entidade (i.e.: 9,25%, regime não cumulativo), acerca deste ponto, a Impugnante pede vênia para, mais uma vez, colacionar trecho do Termo:

(...)112. Ora I. Julgador, nada mais absurdo que (des)caracterizar a natureza do mútuo em função da taxa de juros aplicada. Vale lembrar que, nos termos da legislação civil, a fixação das taxas de juros é direito das partes, havendo apenas disposição acerca do seu limite máximo.

113. Assim, o contrato em questão mantém a sua natureza financeira, uma vez que a sua origem tinha como objetivo principal financiar a atividade da companhia à época.

114. Em sendo assim, a eventual tributação da receita de suposto perdão de dívida deveria ser tributada à alíquota combina de 4,65%, consoante determina o Decreto 8.426/2015.

115. As alegações trazidas pelo Agente Fiscal apenas demonstram que, na mais completa ausência de norma que descaracterize o contrato, o Agente entendeu prevalecer uma alíquota majorada, sem qualquer fundamentação legal para tanto.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

B. Da Impossibilidade De Aplicação Concomitante Das Multas E Ofício E Isoladas Por Não Recolhimento Das Estimativas Mensais

116. Subsidiariamente, a Impugnante passa a alegar os motivos pelos quais as multas isoladas por estimativas aplicadas não merecem prosperar. A multa aplicada, no percentual superior a 50% sobre o valor do imposto cobrado, apresenta nítido caráter confiscatório, o que é vedado expressamente pelo art. 150, IV, da Constituição Federal. Com efeito, dispõe o referido artigo a impossibilidade de os entes públicos utilizarem tributo com efeito de confisco, nos seguintes termos:

(...)117. Em consonância com o preceito constitucional, se o tributo não corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público, estaremos diante da confiscatoriedade, por meio da qual se aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência, em prejuízo da proporcionalidade e da razoabilidade que devem nortear os atos administrativos.

118. Desta forma, tem-se que, no caso em comento, a multa de imposta pela autoridade fiscal sobre o valor cobrado, afronta os princípios da razoabilidade e da impossibilidade de se manejar a tributação de maneira confiscatória, impondo ônus indevido sobre o patrimônio do contribuinte.

119. Note-se que a jurisprudência firmada, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal, corrobora as considerações tecidas e reconhece a presença do efeito confiscatório em situações relativas à exigência de tributo, assim como na aplicação de penalidades, com a violação do artigo 150, IV, da Constituição Federal, consoante se denota da decisão proferida pelo Colendo Pleno do Supremo Tribunal Federal na concessão de Medida Cautelar na ADIN 1.075-DF, Rel. Ministro Celso de Mello, em 17.06.1998, nos seguintes termos:

(...)120. Portanto, a multa imposta sem qualquer fundamento legal, em montante manifestamente confiscatório, deve ser afastada por essa i. Delegacia de Julgamento.

121. Assim, diante das supostas infrações apuradas no TVF, a I. Autoridade Atuante houve por bem em cobrar multa em razão da insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL em estimativas mensais aplicando a multa isolada prevista no artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei no. 9.430/969.

122. Contudo, a aplicação da referida multa não se coaduna quando cumulada à penalidade de ofício. Dita interpretação é amplamente acatada, sendo inclusive matéria sumulada pelo CARF:

(...)

123. A este respeito, merecem menção alguns dos acórdãos basilares da referida súmula.

(...)

125. Portanto, à luz das considerações expostas, deve ser excluída do lançamento a multa isolada exigida, cancelando-se a autuação neste ponto.

C. Impossibilidade De Cobrar Juros Sobre A Multa De Ofício 126. Não pode a Impugnante deixar de salientar também que, após a lavratura dos autos de infração ora guerreados, o fisco não pode exigir juros de mora sobre as multas de ofício e isoladas lançadas, eis que não há base legal para tanto. Nesse particular, o CTN tratou da incidência de juros de mora no art. 161, transcrito abaixo novamente para pronta referência:

(...)132. Portanto, pleiteia a Impugnante que esse órgão julgador reconheça a impossibilidade de o fisco exigir juros sobre as multas de ofício caso alguma parcela dos autos de infração seja mantida, por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o art. 61 da Lei no 9.430/96 refere-se somente a tributos e contribuições (e não às multas).

VII – PEDIDO 133. Diante de todo o exposto, pleiteia a Impugnante que a presente defesa seja recebida e julgada afastando a pretensão creditícia das autoridades fazendárias na medida em que esta decorre de incorreta interpretação da legislação vigente e é eivada de nulidades em razão da utilização de presunções, vedada pela legislação tributária.

134. No mérito, pleiteia a Impugnante que seja reconhecida a regularidade das transações efetuadas, seja pela clara existência de propósito negocial nos aportes de capital realizados, seja pela ausência de imputação de patologia tributária que justificasse a desconsideração dos atos jurídicos perfeitos em comento ou até mesmo pelos inúmeros argumentos de direito trazidos à baila para indicar a legitimidade e regularidade das operações societárias realizadas.

135. Como consequência, requer a Impugnante que seja cancelado o lançamento das omissões de receita e, consequentemente, canceladas as cobranças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre tais valores, bem como multas e juros correspondentes.

136. Subsidiariamente, na hipótese do não afastamento total do AIIM, requer-se pelo reconhecimento da natureza financeira dos contratos de mútuo, fazendo com que a alíquota aplicável de PIS/COFINS cominada seja reduzida de 9,25% para 4,65%.

137. Por fim, e na ainda mais remota hipótese do AIIM em questão ser mantido, requer-se o afastamento da multa isolada sobre o não recolhimento de estimativas mensais por impossibilidade de cumulação entre multa de ofício e isolada, bem como a impossibilidade de cobrança de juros sobre multa a partir da lavratura do auto.

138. Protesta provar o acima exposto por todos meios de prova, especialmente mediante a juntada de documentos, especialmente quanto a versão traduzida do documento de quebra de garantias aqui apresentado.

DOCUMENTO VALIDADO

> 139. Por fim, considerando a questão do sigilo em relação a antigos acionistas, que não são parte desta cobrança, requer-se que seja mantido sigilo sobre os seus respectivos nomes nas decisões públicas que vierem a ser proferidas.".
>
> A fls. 1132, consta despacho da Unidade Preparadora (CONTOF-ECOA-DEVAT-BSBDF), no qual é informado o seguinte:
>
> "O recurso contido entre as fls.1078/1125 foi protocolizado em 31/08/2020 e assinado mediante uso de certificado digital, o que atesta a legitimidade do requerente. A manifestação é tempestiva, visto que a ciência do(a) lançamento/decisão ocorreu em 01/08/2020 e com a suspensão de prazos instituída pela Portaria RFB no 543 /2020 e suas alterações, o decurso do prazo recursal de 30 dias ocorrerá apenas em 30/09/2020. Posto isso, encaminhe-se ao órgão julgador para apreciação.".
>
> É o relatório.

A 9ª Turma da DRJ01 julgou improcedente a impugnação apresentada pela autuada contra o auto de infração, Acórdão n° 101-005.606, prolatando as seguintes ementas:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2017 OMISSÃO DE RECEITAS.
>
> RECEITA DE INSUBSISTÊNCIA PASSIVA. REALIZAÇÃO. FATO GERADOR.
>
> Considera-se realizada a receita de insubsistência passiva quando da extinção de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior, por isso, o lançamento contábil extinguindo dívida de um contrato de empréstimo, concedido pelo sócios, no mesmo valor em que foi aumentada a conta Capital Social por meio da integralização de ações, aumentando dessa forma Patrimônio Líquido, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior, configura a realização da receita de Insubsistência Passiva e deve ser oferecido à tributação.
>
> SUPERVENIÊNCIA ATIVA. RECEITA REALIZADA OMITIDA.
>
> A contabilização de integralização em espécie sem contrapartida fática ao subscritor e do consequente aumento do ativo, sem contrapartida em redução de disponibilidade ou realizável (ativo) ou aumento de Passivo, mas sim a aumento de conta integrante do Patrimônio Líquido, o que permitiu o registro de aumento do Capital Social da empresa no mesmo valor, caracteriza a realização da receita (tributável) da Superveniência Ativa.
>
> LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS E COFINS.ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2017 OMISSÃO DE RECEITAS.
>
> RECEITA DE INSUBSISTÊNCIA PASSIVA. REALIZAÇÃO. FATO GERADOR.
>
> Considera-se realizada a receita de insubsistência passiva quando da extinção de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior, por isso, o lançamento contábil extinguindo

DOCUMENTO VALIDADO

> dívida de um contrato de empréstimo, concedido pelo sócios, no mesmo valor em que foi aumentada a conta Capital Social por meio da integralização de ações, aumentando dessa forma Patrimônio Líquido, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior, configura a realização da receita de Insubsistência Passiva e deve ser oferecido à tributação.
>
> SUPERVENIÊNCIA ATIVA. RECEITA REALIZADA OMITIDA.
>
> A contabilização de integralização em espécie sem contrapartida fática ao subscritor e do consequente aumento do ativo, sem contrapartida em redução de disponibilidade ou realizável (ativo) ou aumento de Passivo, mas sim a aumento de conta integrante do Patrimônio Líquido, o que permitiu o registro de aumento do Capital Social da empresa no mesmo valor, caracteriza a realização da receita (tributável) da Superveniência Ativa.
>
> LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS E COFINS.
>
> A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 25/01/2021 (fl 1.174) e apresentou recurso voluntário (fls. 1.177/1.220) em 22/02/2021, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 1.175, alegando em síntese que:

- Nulidade do auto de infração em virtude de ter sido baseados em suposições

- As operações societárias foram realizadas dentro da legalidade

- Legitimidade do ganho de capital

- Há discricionaridade na determinação do preço de emissão das ações

- Cita o critério para fixação do preço da emissão de ações

- Aumento de capital foi realizado de acordo com a Lei das S/A

- O aumento de capital foi mantido

- Deve haver intervenção mínima do estado nas relações entre particulares

- Impossibilidade de requalificação do negócio jurídico sem a imputação de nulidade, simulação ou fraude

- Não há semelhança da operação autuada com o perdão da dívida

- Com relação ao PIS e COFINS, a alíquota deve ser alterada em virtude de os valores convertidos em capital têm origem em contratos de mútuos existentes entre os acionistas e a companhia.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- Não pode haver concomitância entre as multas de ofício e isoladas por não recolhimento das estimativas mensais.

- Impossibilidade de cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

Em sessão realizada no dia 10 de dezembro de 2024, Acórdão n° 1402-007.190, esta turma determinou um julgamento complementar de primeira instância no intuito de apreciar o item de mérito relativo à natureza financeira dos contratos de mútuo trazidos na impugnação que não foram julgados.

Neste novo julgamento não houve alterações no lançamento do crédito tributário lançado.

Cientificada deste novo Acórdão em 25/08/2025, a interessada traz novo recurso voluntário em 22/09/2025, trazendo suas alegações em relação a este tema.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Dos fatos

O auto de infração foi lavrado em virtude de a fiscalização ter identificado significativo aumento de capital da autuada que teria ocorrido por meio de perdão de dívida e por doações.

Os fatos que levaram à fiscalização a essa conclusão constam no TVF de fls 39/66 e está resumidamente descrito abaixo

1 – Foi identificado por parte da fiscalização um aumento muito grande nos preços por ação no aumento de capital da empresa autuada demonstrado no quadro abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO

Data Contabilização Aumento de Capital	29/06/16	30/09/17	30/09/17	30/09/17	21/07/17	26/05/17	30/09/17
AGE	21/03/16	27/11/16	28/11/16	29/11/16	30/11/16	10/05/17	11/05/17
Capital	155.528.098,00	156.879.427,00	162.185.427,00	205.528.098,00	255.528.098,00	266.328.098,00	277.983.638,00
Aumento de Capital	41.666.666,00	1.351.329,00	5.306.000,00	43.342.671,00	50.000.000,00	10.800.000,00	11.655.540,00
Ações ON	151.435.719	151.435.720	151.435.721	151.435.721	151.435.721	178.159.671	178.159.671
Ações PN				1	2	2	3
Preço por Ação no Aumento de Capital	1,00	1.351.329,00	5.306.000,00	43.342.671,00	50.000.000,00	0,40	11.655.540,00
Preço por Ação Médio	1,03	1,04	1,07	1,36	1,69	1,49	1,56
FIP	60,00%	60,00%	60,00%	60,00%	60,00%	51,00%	51,00%
UPL Holanda	40,00%	40,00%	40,00%	40,00%	40,00%	49,00%	49,00%
3SB Produtos Agrícolas							
Global Capital Fund Ltd							
	100,00%					100,00%	
Ações							
FIP	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432
UPL Holanda	60.574.287	60.574.287	60.574.287	60.574.287	60.574.287	87.298.237	87.298.237
MAV		1	1	1	1	1	1
AOG			1	1	1	1	1
3SB Produtos Agrícolas				1	2	2	3
Total	151.435.719	151.435.720	151.435.721	151.435.722	151.435.723	178.159.673	178.159.674

2 – Feita essa constatação a autoridade fiscal levantou as integralizações de capital, objetos da autuação, que estão demonstradas no seguinte quadro:

Data - AGE	Subscritor	Ação	Valor (R$)	Integralização
27/11/2016 (a)	Marcos Antônio Vimercati	ON (1)	1.351.329,00	Capitalização de créditos
28/11/2016 (b)	Ademir Ortiz de Goes	ON (1)	5.306.000,00	Capitalização de créditos
29/11/2016 (c)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	43.342.671,00	Capitalização de créditos
30/11/2016 (d)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	50.000.000,00	Capitalização de créditos
11/05/2017 (e)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	11.655.540,00	Moeda corrente

3 – Em relação aos três primeiros itens os lançamentos contábeis ocorreram da seguinte forma:

> 3.1 – Lançamento a débito na conta de bancos no valor de R$ 50.000.000, como contrapartida empréstimos de pessoas relacionadas no mesmo valor, no dia 29/06/2015
>
> 3.2 – Efetivação, em 30/09/2017, da integralização do capital com o lançamento a crédito lançamento em empréstimos de pessoas relacionadas, tendo como contrapartida a conta capital social subscrito nos valores de R$ 43.342.671,00, R$ 5.306.000,00 e R$ 1.351.329,00, relativos aos três primeiros itens da tabela.

3 – Com relação ao item “d”, embora a Assembleia tenha registrado que a subscrição do capital tenha sido por meio da capitalização de créditos, a fiscalização observou que o lançamento contábil teve como contrapartida a débito na conta “Banco Contas Correntes”., identificando que pela contabilidade a integralização se deu em moeda nacional.

4 – No item “e” ocorreu o contrário, a AGE informa que a integralização seria por moeda nacional, mas no lançamento contábil a contrapartida se deu a débito na conta “Duplicatas a Receber”.

5 – Três meses antes do lançamento contábil acima mencionado, foi efetuado, no mesmo montante, um depósito na conta bancária da recorrente.

6 – As datas das Assembleias não coincidiam com os lançamentos contábeis que foram efetuados entre 4 a 10 meses após a realização das respectivas AGE.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

7 – Após intimar a recorrente para justificar as operações acima a fiscalização chegou as seguintes conclusões:

7.1 – Tendo em vista o lapso temporal ocorrido entre o registro contábil e as AGE e considerando as datas de protocolo das Atas das AGE na Junta Comercial, a eficácia das Assembleias iniciou-se conforme abaixo

Assembleia	Data de eficácia
Item “a”	17/05/2017
Item “b”	03/07/2017
Item “c”	17/08/2017
Item “d”	17/08/2017
Item “e”	11/05/2017

7.2 – Foi emitida 1 (uma) única ação num universo de mais de 151 milhões de ações (eventos “a” até “d”) e de mais de 178 milhões de ações (evento “e”).

7.3 – Até a data da Assembleia do Item “d”, o Patrimônio Líquido da empresa apresentava saldo devedor no valor de R$ 83.497.383,84.

7.4 – Os valores vultosos de dívida de credores (“a” a “c”) e de transferências em moeda corrente (“d” e “e”) foram convertidos em apenas 5 (cinco) ações, não havendo de fato contrapartida para os subscritores das novas ações.

Desta forma, a fiscalização entendeu que que na subscrição de capital, decorrente da capitalização de créditos, ocorreu a anulação de um passivo sem que houvesse uma supressão simultânea de um ativo, incorrendo numa remissão desta obrigação, que deve ser considerada como receita.

Igual entendimento foi aplicado à subscrição em espécie sem a contrapartida fática do subscritor, que foi considerada como receita não operacional, conforme entendimento expresso no PN CST nº 113/1978.

Da preliminar de nulidade

A recorrente alega em preliminar que o auto de infração deve ser considerado nulo, entendendo que *“não é encontrada no AIIM nenhuma menção a qualquer das hipóteses em que a legislação autoriza o uso de presunções. Da mesma forma, nenhum dos dispositivos utilizados para fundamentar o AIIM ora guerreado se presta a esse fim”*. Esta alegação estaria baseada no fato de que a fiscalização teria presumido “*que a Recorrente teria recebido perdões de dívida e doações em razão das cifras envolvidas, mas sem mencionar o como isto deveria ser feito sem a desconsideração dos atos praticados*”.

DOCUMENTO VALIDADO

Sobre este tema temos que os arts. 59 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, estatuem o seguinte, *in verbis*:

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, o art. 59, II do Decreto nº 70.235, de 1972, trata de nulidade de despachos e decisões, o que não é o caso dos autos de infração, que se enquadra no art. 59, I.

Ainda de acordo com o art. 59, I, supra, só se pode cogitar de declaração de nulidade do auto de infração – que se insere na categoria de ato ou termo –, quando esse for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I). Por sua vez, a nulidade por preterição do direito de defesa, como se infere do art. 59, II, transcrito, somente pode ser declarada quando o cerceamento está relacionado aos despachos e às decisões, ou seja, somente pode ocorrer em uma fase posterior à lavratura do auto de infração.

Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, a teor do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972.

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

No art. 10 do mesmo Decreto 70.235 são estatuídos os requisitos para a lavratura do auto de infração, o qual deverá ser lavrado por agente competente e conter, obrigatoriamente, os elementos arrolados em seus incisos I a VI, como se pode verificar em seu texto, transcrito abaixo:

> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do autuado;
>
> II - o local, a data e a hora da lavratura;
>
> III - a descrição do fato;
>
> IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
>
> V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
>
> VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

DOCUMENTO VALIDADO

Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que só a inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração ou a incompetência do autuante são causas suficientes para invalidar a autuação e, conseqüentemente, o lançamento nela consignado. Como isso não ocorreu no presente caso, descabe a anulação ou cancelamento dos autos em análise.

As alegações quanto a impossibilidade de presunção, ou se ela ocorreu, são questões de mérito e serão apreciadas no decorrer deste voto.

Do mérito

Conforme já explanado a questão se encerra na questão se seria válido o aumento do capital social da recorrente por meio de transferências unitárias de ação pagas seja com a remissão de um passivo ou por transferência valores monetários, conforme discriminados na descrição dos fatos.

Entendeu, a fiscalização, que não houve contrapartida por parte da recorrente ao entregar apenas uma ação em troca dos valores já mencionados. Dentre seus argumentos destaco o trecho do TVF abaixo colacionado.

> Ora, percebe-se então que valores vultosos de dívida de credores (“a” a “c”) e de transferências em moeda corrente (“d” e “e”) foram convertidos em 5 (cinco) ações irrisórias de valor patrimonial negativo. Portanto, não houve de fato contrapartida para os subscritores das novas ações. Num rápido exercício matemático, utilizando-se a métrica do valor patrimonial por ação (VPA), verifica-se que o investimento subscrito tornar-se-ia recuperável caso o patrimônio líquido da empresa alcançasse a inimaginável cifra da ordem de trilhões (integralizações “a” e “b”) e quatrilhões de reais (eventos “c” a “e”), considerando-se as ações existentes à época das subscrições. É nítido o ganho expressivo obtido pela fiscalizada, que viu sua dívida de 50 milhões de reais “desaparecer” e ainda recebeu mais 61,6 milhões sem ônus algum.
>
> Os argumentos do contribuinte de que tais condições de subscrição se deram por conta de um acordo prévio de acionistas e por serem pessoas ligadas à empresa não podem se opor ao fisco. Irrelevante se os subscritores eram ou não acionistas prévios e/ou pessoas ligadas, bem como se havia um contrato prevendo a diluição mínima do sócio recém ingressado UPL. Fato é que a empresa é uma entidade autônoma, e que teve ganhos substancias com as operações em tela que provocaram significativo acréscimo patrimonial.
>
> Deve-se ter em mente que quando ocorre a anulação de um passivo sem que ocorra a supressão simultânea de um ativo, de valor igual ou maior, sucede um aumento do patrimônio. Assim, a remissão desta obrigação deve ser tratada como receita, o que reflete de forma positiva no lucro líquido. Ao se pactuar um mútuo há uma transferência financeira do credor para o devedor, que resulta num lançamento contábil pelo devedor de natureza qualitativa, ou seja, sem acréscimo patrimonial, visto que há um incremento simultâneo do ativo (bens e direitos) e

DOCUMENTO VALIDADO

> do passivo (obrigações). Já a remissão da obrigação, por sua vez, resulta em um aumento patrimonial do devedor, pois a consequência é o fim do passivo. Assim, é incontestável o acréscimo patrimonial cuja consequência é o surgimento do fato gerador da obrigação tributária.
>
> Considerando que o acréscimo patrimonial provém de uma receita, foi realizado um fato que repercutirá na base de cálculo tributos federais, pois ocorreu incremento do lucro líquido, ou diminuição do prejuízo contábil. Este fenômeno se chama de "insubsistência do passivo" ou desaparecimento de uma obrigação do passivo, que é um fato que altera positivamente o patrimônio.
>
> Raciocínio análogo deve ser aplicado no tocante à integralização em espécie sem contrapartida fática ao subscritor. Ocorrendo o surgimento de um ativo que provoca um acréscimo patrimonial, a chamada "superveniência ativa", tal fato também deve ser tratado como receita e refletir positivamente no lucro líquido, bem como no cômputo das receitas a serem tributadas pelo PIS e COFINS. No caso em tela, tais integralizações("d" e "e") devem ser tratadas como doações recebidas de pessoa jurídica e consequentemente devem integrar o resultado não operacional da empresa, conforme entendimento expresso no PN CST nº 113/1978

Desta forma, a autoridade fiscal considerou omissão de receita operacional os valores referentes à liquidação do passivo nas três primeiras operações, concluindo pela ocorrência de uma insubsistência do passivo, tendo em vista a ocorrência de uma remissão de uma obrigação sem uma contrapartida da recorrente.

Nas demais operações, em que os valores das ações foram pagos em valores monetários, concluiu que houve omissão de receita não operacional por entender que ocorreu superveniência ativa e em razão do estabelecido no art 443 do RIR/99, vigente a época dos fatos, regulamentado no PN CST nº 113/1978, em especial seu item 6.1.

Abaixo, destaca-se os citados atos normativos:

RIR/99:

> Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público

PN CST nº 113/1978

> 6.1. Ante o exposto, o tratamento a ser dado às Doações recebidas por pessoas jurídicas, para os fins de tributação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1978, face ao que dispõe o art. 67, item I, letra b do Decreto-lei nº 1.598/77, pode ser assim resumido:
>
> I - As Doações integram o "resultado não operacional" da pessoa jurídica;

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cumpre esclarecer que não foi contestado a tributação da insubsistência passiva, nem da superveniência ativa, mas sua caracterização nas operações de aumento de capital por parte da fiscalização.

Neste sentido, assim julgou a DRJ, com o voto vencedor colacionado abaixo:

> No mérito, peço vênia para divergir do Ilustre Relator, pois entendo que a autoridade administrativa tributária, no caso, possui a prerrogativa de reclassificar atos ou negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo tal poder da própria essência da atividade de fiscalização tributária (arts. 118, 142 e 149, todos do CTN), que deve buscar a realidade fática, com prevalência da substância sobre a forma.
>
> Cabe informar que tal prerrogativa encontra respaldo na legislação tributária. São transcritos, a seguir, alguns dispositivos normativos que autorizam esse procedimento.
>
> Código Tributário Nacional (CTN):
>
> > Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
> >
> > I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
> >
> > II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.
> >
> > (...)
> >
> > Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
> >
> > (...)
> >
> > Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> >
> > I - quando a lei assim o determine;
> >
> > (...)
> >
> > VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
> >
> > VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (grifos nossos)
>
> Note-se que, quando o legislador estabeleceu o dever de a autoridade fiscal efetuar o lançamento (art. 142 do CTN), teve como objetivo a identificação do

DOCUMENTO VALIDADO

verdadeiro fato gerador, a fim de determinar a efetiva matéria tributável, prevalecendo a essência sobre a forma. Assim, sempre que possível, a autoridade deve buscar a realidade material (fática), em detrimento dos aspectos formais dos negócios e atos jurídicos praticados, restando evidente a possibilidade de o Auditor-Fiscal reclassificar estes últimos e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, não merece amparo a alegação da Impugnante de que a Fiscalização não poderia reclassificar as operações de integralização do capital, descritas no quadro abaixo:

Data - AGE	Subscritor	Ação	Valor (R$)	Integralização
27/11/2016 (a)	Marcos Antônio Vimercati	ON(1)	1.351.329,00	Capitalização de créditos
28/11/2016 (b)	Ademir Ortiz de Goes	ON(1)	5.306.000,00	Capitalização de créditos
29/11/2016 (c)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN(1)	43.342.671,00	Capitalização de créditos
30/11/2016 (d)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN(1)	50.000.000.00	Moeda corrente
11/05/2017 (e)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN(1)	11.655.540.00	Moeda corrente

No caso, a acusação fiscal descreveu o fato gerador como uma omissão de receita operacional decorrente de perdão de dívida (itens da integralização por meio da capitalização de créditos) e doações em espécie (itens da integralização em moeda corrente). Isso ocorreu porque a integralização do capital social originou-se de fatos contábeis provenientes de desaparecimento de uma obrigação do passivo e de integralização em espécie sem contrapartida fática do subscritor.

Para tanto, a Fiscalização mencionou o seguinte:

> "[...] Considerando que o acréscimo patrimonial provém de uma receita, foi realizado um fato que repercutirá na base de cálculo tributos federais, pois ocorreu incremento do lucro líquido, ou diminuição do prejuízo contábil. Este fenômeno se chama de "insubsistência do passivo" ou desaparecimento de uma obrigação do passivo, que é um fato que altera positivamente o patrimônio. (g.n.)
>
> Raciocínio análogo deve ser aplicado no tocante à integralização em espécie sem contrapartida fática ao subscritor. Ocorrendo o surgimento de um ativo que provoca um acréscimo patrimonial, a chamada "superveniência ativa", tal fato também deve ser tratado como receita e refletir positivamente no lucro líquido, bem como no cômputo das receitas a serem tributadas pelo PIS e COFINS. No caso em tela, tais integralizações ("d" e "e") devem ser tratadas como doações recebidas de pessoa jurídica e consequentemente devem integrar o resultado não operacional da empresa, conforme entendimento expresso no PN CST nº 113/1978, verbis: (...)Portanto, considerando-se a completa falta de razoabilidade das citadas integralizações e os expressivos ganhos obtidos pela fiscalizada em termos de acréscimo patrimonial, tais eventos de integralização de capital devem ser tratados, do ponto de vista tributário da empresa, como receitas decorrentes de perdão de dívida e doação em espécie, sujeitando-se ao pagamento dos tributos devidos conforme detalhado no tópico seguinte. [...]" (g.n.)

DOCUMENTO VALIDADO

Logo, estamos diante de eventos de integralização de capital oriundos da insubsistência do passivo (integralização por meio de créditos, empréstimos contraídos pela empresa) e da superveniência ativa (integralização em espécie).

A respeito da classificação contábil das contas Superveniências Ativas e Passivas e Insubsistências Ativas e Passivas, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) enviou consulta ao Ministério da Fazenda aos cuidados do Sr. Isaltino Alves da Cruz, Coordenador-Geral de Contabilidade do Tesouro Nacional, que emitiu parecer. O CFC aceitou na íntegra o parecer, por meio da Nota Técnica 314/2004, da qual se extrai as definições que interessam à situação em estudo:

> "a. variações ativas são provenientes do aumento de valores do ativo e da diminuição de valores do passivo e as variações passivas decorrem da diminuição dos valores do ativo ou do acréscimo dos valores do passivo;
>
> b. A aplicação dos substantivos superveniência e insubsistência tem o objetivo de destacar, da gestão patrimonial, os componentes das variações patrimoniais de natureza eventual, esporádica, dos normais, e que todos alteram a situação líquida patrimonial da entidade;
>
> c. A superveniência consiste em aumento e a insubsistência em diminuição da situação líquida patrimonial;
>
> d. A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa, porque acresce a situação líquida patrimonial.
>
> e. Insubsistência do passivo é denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial; (g.n.)
>
> f. A insubsistência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;
>
> g. A superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;
>
> h. Dentro das superveniências e insubsistências podem existir tanto fenômenos operacionais quanto não operacionais;
>
> i. As superveniências e insubsistências detêm as mesmas naturezas de registro contábil, devedora ou credora, em qualquer que seja o segmento de atividades econômicas, social ou administrativa."

Assim, Superveniência Ativa (integralização em espécie): a palavra "Ativa" não significa do ativo e sim, aumento, algo que passa a existir, num sentido positivo para a entidade, aumento do Ativo, o que aumenta o Patrimônio Líquido (PL); a Superveniência Ativa é conta de Receita de natureza credora; Exs: recebimentos de valores provenientes de prêmios, loterias, herança ou legado, recebimento de doação de um bem; ganho na equivalência patrimonial; reconhecimento da receita por valoração dos estoques dos produtos que encerram características especiais, como crescimento do gado, estufas de plantas, reservas florestais etc. na atividade rural.

DOCUMENTO VALIDADO

E Insubsistência do passivo = Insubsistência Ativa (integralização por meio de créditos, empréstimos contraídos pela empresa): a palavra "Ativa" não significa do Ativo, e sim, efeito positivo, algo de deixa de existir, numa condição positiva para a empresa, diminuição do passivo, que resulta em aumento do PL; significa algo que deixa de existir trazendo um efeito positivo. Exs: perdão de dívida, reversão de contingências passivas; um lançamento em contrário é caso, na atividade rural, de rebanho que perece (morre) que terá o valor lançado contra a conta do ativo (a crédito) em que se achava registrado o animal, encerrando-se a conta, contra (a débito) a conta de receita insubsistências ativas do período.

Vamos à análise individualizada de cada fato, dividido em dois grupos.

1º GRUPO (PERDÃO DE DÍVIDA): RECEITA NÃO INCLUÍDA NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO, INSUBSISTÊNCIA ATIVA.

Conforme a definição apresentada, trata-se de diminuição do Passivo, que resulta em aumento do PL, devido a fato de natureza eventual, diferente daqueles que ocorrem normalmente na empresa, constituindo-se em receita, que deve ser oferecida à tributação.

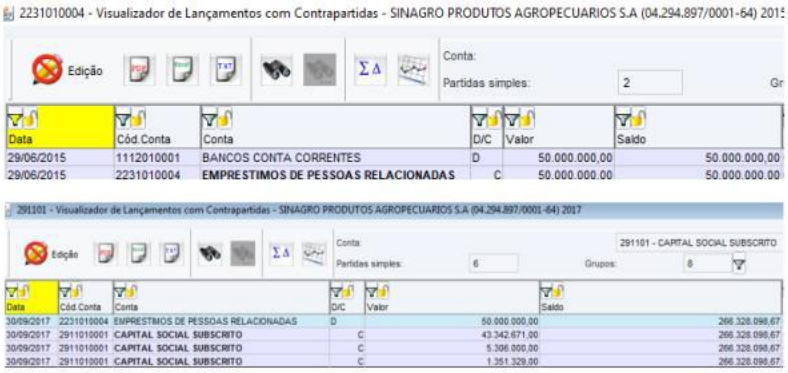
Conforme descrito no TVF (fls. 54/55), o contribuinte registrou aumento do Capital Social no valor de R$50.000.000,00 (somatório de R$1.351.329,00 + 5.306.000,00 + 43.342.671,00), informando que a capitalização era proveniente de uma dívida dos credores: Marcos Antônio Vimercati; Ademir Ortiz de Goes; e 3SB Produtos Agrícolas SA.

Intimado a esclarecer o porquê da emissão de somente 1 (uma) ação em cada uma das integralizações ocorridas, gerando um valor integralizado por ação absurdamente alto quando comparado às demais integralizações, o contribuinte informou que (em resposta ao Doc. 4):

“1 – Em relação aos itens “a”, “b” e “c”, foi firmado em 29/06/2015 um contrato de empréstimo entre a companhia e os senhores Marcos Vimercarti e Ademir de Góes no valor R$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) dos quais R$ 44.694.000,00 (quarenta e quatro milhões, seiscentos e noventa e quatro mil reais) foram emprestados pelo Sr. Marcos Vimercati e R$ 5.306.00,00 (cinco milhões trezentos e seis mil reais) foram emprestados pelo Sr. Ademir (Doc 5). Posteriormente, em novembro de 2016, o Sr. Marcos Vimercati cedeu parte do crédito que detinha contra a empresa (Doc 6), no total de R$ 43.342.671,23 para a empresa 3SB Produtos Agrícolas S.A., como dação em pagamento de dívida que detinha com essa sociedade (Doc 7). E que, por conta dessa cessão, no momento das três capitalizações realizadas o montante de que cada um dos acionistas era credor da companhia era exatamente aquele constante das AGEs.” (g.n.)

Para isso, efetuou os seguintes lançamentos contábeis (Escrituração Contábil Digital-ECD):

DOCUMENTO VALIDADO



Ora, diante dessa operação de integralização do capital social, percebe-se que a dívida com os credores foi alterada no mesmo valor em que foi aumentada a conta Capital Social que integra o Patrimônio Líquido, isto é, aumentado o PL (em vez de uma contrapartida diminuindo um ativo), exatamente nos termos da definição da conta de receita denominada Insubsistência Ativa.

Isso significa que, no ano de 2017, os valores do Passivo (credores, empréstimo contraído) foram daí excluídos (lançamento a débito) e registrados como Capital Social (lançamento a crédito) exatamente nos termos da definição da conta de receita denominada Insubsistência Ativa e configurando-se, nesse momento, a realização da receita, que deveria ter sido submetida à tributação e não o foi devido ao artifício contábil utilizado.

Cite-se ainda que esse entendimento era determinado pelo art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que dispunha sobre os princípios fundamentais da contabilidade, considerando a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade:

> Art. 9° As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
>
> (...)
>
> § 3° As receitas consideram-se realizadas:
>
> (...)
>
> II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior; (Grifou-se.

Sabe-se que o art. 251 do RIR de 1999, estipula que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais; e o Conselho Federal de Contabilidade- CFC foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295/1946, com as finalidades de, nos termos da legislação em vigor, orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, regular

DOCUMENTO VALIDADO

acerca dos princípios contábeis, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Dessa forma, a realização da receita ocorreu no momento em que houve a extinção dos R$50.000.000,00 do passivo Empréstimos de Credores, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual.

2º GRUPO DOAÇÃO DE BENS: RECEITA NÃO INCLUÍDA NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO, SUPERVENIÊNCIA ATIVA.

A superveniência ativa trata-se de aumento do Ativo, o que provoca aumento do Patrimônio Líquido devido a fato de natureza eventual, diferente daqueles que ocorrem normalmente na empresa; constitui-se em receita e deve ser oferecida à tributação.

Conforme consta no TVF, as operações de integralização em moeda corrente de R$ 50.000.000,00 e R$ 11.655.540,00 foram contabilizadas sem a contrapartida fática do subscritor.

Para isso, esses valores foram contabilizados na conta Bancos Conta Corrente (ativo), sem qualquer desembolso ou o surgimento efetivo de uma exigibilidade imediata ou remota no passivo, resultando em correspondente acréscimo no lado do Ativo, no saldo de ativo circulante, tendo como contrapartida um crédito em conta do grupo Patrimônio Líquido (conta Capital Social), o que caracteriza o surgimento de receita de Superveniência Ativa.

Contrariamente ao que argumenta a Impugnante, os lançamentos contábeis deste 2º grupo não se tratam de operações legítimas de integralização de ações, mas de aumento de ativo e correspondente receita de Superveniência Ativa, que deveria ter sido oferecida à tributação, mas que foi omitida, mediante o artifício contábil.

Alega a Impugnante ainda que o Fisco presumiu a doação e que não houve irregularidades nas operações, não se acolhe esse argumento, pois o aumento no Ativo restou provado, justamente porque nada foi constatado além de um lançamento sem qualquer fundamento fático ou econômico, a não ser o futuro aumento de Capital que proporcionou.

De fato, consta do TVF que:

"(...) percebe-se então que valores vultosos de dívida de credores ("a" a "c") e de transferências em moeda corrente ("d" e "e") foram convertidos em 5 (cinco) ações irrisórias de valor patrimonial negativo. Portanto, não houve de fato contrapartida para os subscritores das novas ações. Num rápido exercício matemático, utilizando-se a métrica do valor patrimonial por ação (VPA), verifica-se que o investimento subscrito tornar-se-ia recuperável caso o patrimônio líquido da empresa alcançasse a inimaginável cifra da ordem de trilhões (integralizações "a" e "b") e quatrilhões de reais (eventos "c" a "e"), considerando-se as ações existentes à época das subscrições. É nítido o ganho

DOCUMENTO VALIDADO

expressivo obtido pela fiscalizada, que viu sua dívida de 50 milhões de reais "desaparecer" e ainda recebeu mais 61,6 milhões sem ônus algum."

Isso significa que a Impugnante recebeu os valores de R$ 50.000.000,00 e de R$ 11.655.540,00 sem qualquer ônus.

O que ocorreu foi o registro dos valores na conta Banco Conta Movimento, cujo valor aumentou o Ativo, e em contrapartida o PL, nos termos da definição da receita (tributável) Superveniência Ativa.

Cite-se novamente o art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 1993:

> "Art. 9° As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.
>
> (...)§ 3° As receitas consideram-se realizadas:
>
> (...)III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; (Grifou-se.)"

Alega a Impugnante que o lançamento fiscal só pode se formalizado com prova segura dos fatos e que as presunções não se prestam a alicerçar a incidência do IR e que, inexistindo nos autos elementos seguros de prova da superveniência ativa, não deve prosperar a presunção de omissão de receita.

Não se acolhe a alegação acima, uma vez que a Superveniência Ativa apurada pelo Fisco está evidenciada pela contabilidade do contribuinte e pelo registro do aumento do Capital Social, em valor correspondente, aumento esse resultante de receita que não foi oferecida à tributação.

O aumento do Capital Social foi declarado no Estatuto da Companhia (fls. 585/625) e nas Atas das AGE (fls. 485/584), registrados na JUCEMAT; e a Lei 8.934/1994, que dispõe sobre o Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, determinou:

> "Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as seguintes finalidades:
>
> I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, submetidos a registro na forma desta lei;"

Assim, o aumento do Capital Social adquiriu eficácia mediante o registro a que foi submetido pelo contribuinte.

Logo, tanto as operações de remissão de dívidas – concedidas pelos sócios Marcos Antônio Vimercati, Ademir Ortiz dc Goes e 3SB Produtos Agrícolas S.A. –, como as operações de doações recebidas da empresa 3SB Produtos Agrícolas S.A.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

configuram acréscimo patrimonial e, por consectário lógico, fato gerador de obrigação tributária (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) nos termos do art. 43 do CTN.

"Código Tributário Nacional-CTN:

> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
>
> II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior." (g.n.)

Com relação ao fato de que a Fiscalização não aplicou a multa qualificada, entendo que o elemento configurador do fato gerador da omissão de receita (artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 278 e 288 do RIR/99) é distinto da regra-matriz de incidência da multa qualificada (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 c/c o inciso I e § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996). Isso porque não se pode falar propriamente em lançamento tributário de penalidade, já que penalidade não é tributo, nos termos do artigo 3º do CTN. Contudo, não podemos negar a competência da autoridade fiscal para aplicar a multa, conforme ensinamento da professora Regina Helena Costa (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 239).

Em sua linha de raciocínio o Acórdão recorrido traz em sua primeira linha argumentativa que as superveniências ativas devem ser consideradas receitas, uma vez que tratam de valores recebidos que provocam aumento do Patrimônio Líquido devido ao fato de ser natureza eventual, diferente daqueles que ocorrem normalmente na empresa.

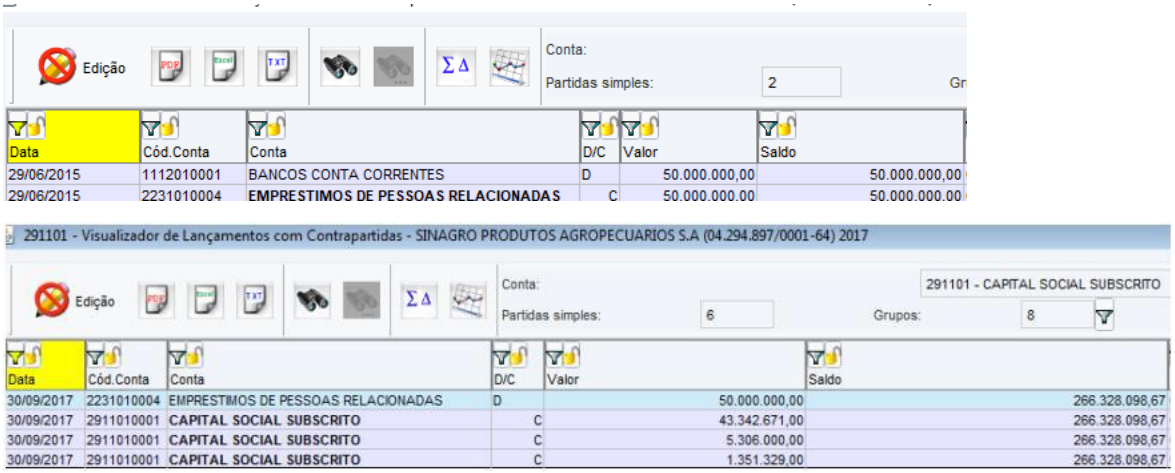
Enquanto as insubsistências passivas são o resultado de um desaparecimento do passivo sem uma diminuição do ativo no mesmo valor, acarretando da mesma forma um aumento do capital social.

Destaca-se que a decisão de primeira instância fundamentou seus argumentos pelos próprios lançamentos contábeis realizados pela recorrente. Neste sentido, necessário afastar de pronto uma das argumentações da recorrente em que se houvesse simulação ou fraude seria necessário a qualificação da multa de ofício em razão do estabelecido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64[1] c/c o inciso I e § 1º do art. 44 da Lei 9.430/1996[2].

[1] Art . 71. Sonegação é tôda 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 tôda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Muito embora a fiscalização tenha afastado a argumentação que a venda de 5 ações por preços considerados muito acima de seu valor unitário, essas operações não se refletiram nos lançamentos contábeis da recorrente. Assim, não restou caracterizada qualquer ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária.

O que ocorreu que a autoridade fiscal afastou a explicação que o aumento do capital social poderia ser justificado pela operação de venda de ações não refletida em sua contabilidade. Embora a autoridade fiscal tenha entendido pela simulação destas operações, elas não estão refletidas em sua escrituração contábil. Abaixo é reproduzida novamente os lançamentos que deram azo ao lançamento em questão.



Edição

Conta:

Partidas simples: 2

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo
29/06/2015	1112010001	BANCOS CONTA CORRENTES	D	50.000.000,00	50.000.000,00
29/06/2015	2231010004	EMPRESTIMOS DE PESSOAS RELACIONADAS	C	50.000.000,00	50.000.000,00

291101 - Visualizador de Lançamentos com Contrapartidas - SINAGRO PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A (04.294.897/0001-64) 2017

Edição

Conta: 291101 - CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO

Partidas simples: 6 Grupos: 8

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo
30/09/2017	2231010004	EMPRESTIMOS DE PESSOAS RELACIONADAS	D	50.000.000,00	266.328.098,67
30/09/2017	2911010001	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	C	43.342.671,00	266.328.098,67
30/09/2017	2911010001	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	C	5.306.000,00	266.328.098,67
30/09/2017	2911010001	CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO	C	1.351.329,00	266.328.098,67

Observe-se que, neste primeiro caso, a recorrente contraiu empréstimos com pessoas relacionadas no valor total de R$ 50.000.000,00 em 29/06/2015. Em 30/09/2017, ocorreu o aumento de capital nos valores de R$ 43.342.671,00, R$ 5.306.000,00 e R$ 1.351.329,00, com o desaparecimento deste passivo da recorrente. É importante destacar que as operações com as ações não estão escrituradas. Portanto, não houve a intenção da recorrente em retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerados dos tributos lançados. Na realidade tentou justificar a insubsistência passiva verificada pela autoridade fiscal com as operações que a fiscalização entendeu como simuladas, não servindo como justificativas para se evitar o lançamento decorrente da própria escrituração da recorrente.

Assim o próprio lançamento contábil já daria condições de se caracterizar uma insubsistência do passivo.

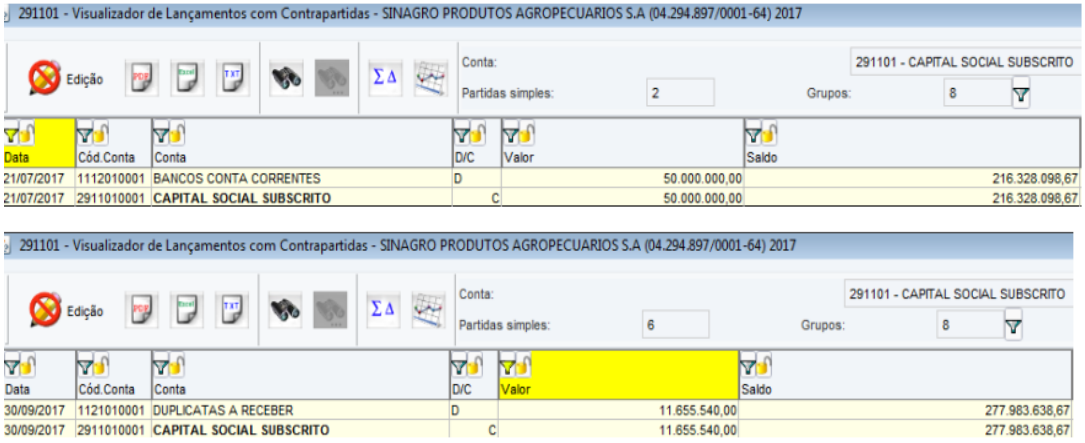
Com relação as superveniências ativas, foram realizados os seguintes lançamentos:

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.

[2] § 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. (texto vigente a época dos fatos.

DOCUMENTO VALIDADO

Original


291101 - Visualizador de Lançamentos com Contrapartidas - SINAGRO PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A (04.294.897/0001-64) 2017

Edição

Conta: 291101 - CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO

Partidas simples: 2 Grupos: 8

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo
21/07/2017	1112010001	BANCOS CONTA CORRENTES	D	50.000.000,00	216.328.098,67
21/07/2017	2911010001	**CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO**	C	50.000.000,00	216.328.098,67

291101 - Visualizador de Lançamentos com Contrapartidas - SINAGRO PRODUTOS AGROPECUARIOS S.A (04.294.897/0001-64) 2017

Edição

Conta: 291101 - CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO

Partidas simples: 6 Grupos: 8

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo
30/09/2017	1121010001	DUPLICATAS A RECEBER	D	11.655.540,00	277.983.638,67
30/09/2017	2911010001	**CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO**	C	11.655.540,00	277.983.638,67

Da mesma forma a operação com as ações foram ocultadas e, segundo a contabilidade, a superveniência ativa estaria caracterizada pelo surgimento de um ativo que caracteriza um aumento patrimonial. Com relação a duplicatas a receber a fiscalização ainda identificou que *"que houve um crédito desse exato montante na conta bancária do contribuinte em 27/06/2017 (3 meses antes do lançamento contábil)"*.

Uma vez que não está registrada na contabilidade a origem dos valores recebidos para o aumento do capital social, a fiscalização classificou como *"doações"*.

Novamente a operações com ações não foi escriturada e só foi utilizada para justificar os lançamentos contábeis, sem contabilização da respectiva receita.

Portanto, além dos motivos trazidos pela decisão de primeira instância, resta claro que é desnecessário a qualificação da multa no caso em apreço, ainda que fique caracterizada a simulação das operações de venda de ações por parte da recorrente, não servido de argumento para macular o auto de infração lançado.

Neste sentido resta verificar se as operações foram simuladas conforme apontou a fiscalização.

Desta forma trago a justificativa da recorrente sobre as operações em comento:

> 15. Em 2016, buscando a expansão dos negócios da Sinagro, seu acionista S3B, através de seus quotistas MV e AG, concordaram em admitir como acionista a United Phosphorous Limited (UPL) – a maior companhia de agroquímicos da Índia e uma das maiores empresas do setor no mundo, com mais de 50 anos de atuação.
>
> 16. Para atingir este fim, a United Phosphorus Holdings Brazil B.V. ("UPL B.V"), holding company do Grupo UPL sediada na Holanda, negociou acordo para ingressar como acionista na Recorrente, passando a formar um empreendimento conjunto de soluções agrícolas com diversas sinergias, em que o S3B participaria principalmente com o conhecimento do mercado regional, bem como com a inteligência do negócio de soluções agrícolas e carteira de clientes regionais, e a UPL com seu portfólio de produtos agroquímicos necessários a essas soluções.

DOCUMENTO VALIDADO

17. Este acordo foi finalmente celebrado em 29/06/2016, mediante a assinatura de um Share Subscription Agreement, que contemplou a subscrição e integralização de participação de 40% no capital social da Recorrente pela UPL B.V., no valor de R$ 17.600.000,00 (dezessete milhões e seiscentos mil reais).

18. Concomitantemente à formação do empreendimento conjunto, como parte das condições da entrada da UPL no negócio, com a finalidade de melhorar a situação do fluxo de caixa e dos negócios da Recorrente: (i) MV e AG celebrariam contratos de empréstimo de R$50.000.000,00, sem juros e sem garantias com a Recorrente, por meio dos quais: MV emprestou R$ 44.694.000,00 para Recorrente; e AG emprestou R$ 5.306.000,00 para Recorrente; e (ii) considerando que MV não possuía recursos para disponibilização do valor acordado, a 3SB (sociedade integrante do Grupo de MV e AG) concedeu a ele um empréstimo, com juros e garantias, no valor de R$ 37.250.000,00.

19. No momento da entrada da UPI- no negócio, os quotistas do S3B, MV e AG, também prestaram diversas Declarações e Garantias à UPI- referentes à Recorrente ("Declarações e Garantias"), as quais podem ser constatadas na seção 3 do DOC. 02 da Impugnação.

20. No entanto, alguns meses após a entrada da UPI- como acionista na Recorrente, restou constatado que diversas dessas Declarações e Garantias prestadas na assinatura do Subscription Agreement foram quebradas por MV e AG, causando substancial alteração negocial nas condições de entrada da UPI- no empreendimento.

21. Tais violações dizem respeito a Declarações e Garantias prestadas com relação a, dentre outros, recebíveis da Recorrente e suas subsidiárias, posição do estoque e endividamento de terceiros.

22. Em 30/11/2016, com o valor atualizado do saldo credor entre MV e a 3SB em R$43.342.672,23, MV houve por bem em quitar parcialmente o valor devido à 3SB, mediante dação em pagamento do crédito a receber da Recorrente.

23. Buscando uma conciliação para a questão da quebra das Declarações e Garantias, que representariam prejuízos para a UPI- em razão da gestão anterior à sua entrada como acionista, foi proposta, com concordância da totalidade dos acionistas, que MV e AG converteriam os saldos dos seus empréstimos em 1 ação do capital social da Recorrente, de maneira a: (i) aumentar o capital social e tornar os montantes emprestados como recursos definitivos em favor da Recorrente; e, (ii) não diluir a participação societária da UPI- B.V, que recém havia ingressado ao empreendimento.

24. Nesse sentido, MV converteu R$1.351.329,00 em 1 ação do capital social da Recorrente e AG converteu R$5.306.000,00 em 1 ação do capital social da Recorrente. Os valores de emissão das ações corresponderam aos valores dos respectivos aportes.

DOCUMENTO VALIDADO

> 25. Frise-se que preço das Emissões não foi estipulado com qualquer propósito fiscal, mas sim, com o intuito de evitar a diluição do acionista minoritário, que havia acabado de realizar um investimento relevante na Recorrente, baseando-se na veracidade das Declarações e Garantias e outras obrigações assumidas pelos acionistas originais da empresa que foram inadimplidas.
>
> 26. Adicionalmente, tendo em vista que a 3SB e a Recorrente pertencem ao mesmo grupo econômico e que possuem sinergias e estratégias comerciais complementares, a 3SB, que era detida, na mesma proporção que a Recorrente, por UPL e S3B, também subscreveu novas ações pelos valores de R$50.000.000,00 e R$11.655.540,00, em dinheiro, injetando desta forma, capital na Recorrente e viabilizando a manutenção de seus negócios.
>
> 27. Da mesma maneira que as emissões feitas para MV e AG, houve a preocupação em não diluir o acionista minoritário, recém-ingressado, e os demais acionistas, motivo pela qual as Emissões para a 3SB foram feitas em troca de 1 ação cada, com valor de emissão correspondente ao valor do aporte.
>
> 28. Frise-se, portanto, que em nenhum momento houve intenção dos indivíduos e entidades envolvidas em perdoar dívidas ou doar recursos à Recorrente, mas sim o de se conciliar e evitar um potencial litígio entre os acionistas da Sinagro, causados pela quebra de Declarações e Garantias, o que seria desastroso para a continuidade dos negócios da Recorrente e para o affectio societatis dos sócios da Recorrente. Dessa forma, é notório e indiscutível que havia um propósito negocial nas operações societárias de aporte de capital em dinheiro e conversão de dívidas em capital.

Conforme acima colacionado, a recorrente afirma que as operações que justificariam o preço das ações alienadas foram as seguintes:

- Em 2016 o Fundo de Investimento em Participações S3B (S3B), até então único acionista da recorrente, por meio de seus quotistas Marcos Vimercati (Marcos) e Ademir Goés (Ademir) , resolveu admitir na sociedade a empresa United Phosphorous Limited (UPL), empresa situada na Índia.

- Em 29/06/2016 foi celebrado o acordo, em que a nova sócia subscreveu e integralizou 40% de participação no capital social da recorrente, no valor de R$ 17.600.000,00.

- Concomitantemente com a nova formação deste grupo, como parte das condições a entrada de fluxo de caixa e dos negócios Marcos e André emprestaram, respectivamente, à recorrente R$ 44.694.000,00 e R$ 5.306.000,00, sem juros nem garantias, totalizando R$ 50.000.000,00.

- Após a entrada da UPL no grupo empresarial foi constatado que diversas declarações e garantias prestadas no momento da celebração do acordo com a UPL foram quebradas por Marcos e André.

DOCUMENTO VALIDADO

- Em 30/11/2016, com o valor atualizado do saldo credor entre Marcos 3SB em R$ 43.342.672,23, Marcos quitou parcialmente o valor devido à 3SB (outra empresa do mesmo grupo), mediante dação em pagamento do crédito a receber da Recorrente

- Para conciliar essas quebras de garantias com a UPL foi proposto e aceito por todos os sócios que André e Marcos converteriam o saldo de seus empréstimos em uma ação do capital social e tomar montantes emprestados como recursos definitivos em favor da recorrente e não diluir a participação da UPL no negócio.

- A determinação preço das emissões das ações foi com o intuito de evitar a diluição do acionista minoritário e não teve qualquer efeito fiscal.

- A empresa 3SB, que era detida, na mesma proporção que a Recorrente, por UPL e S3B, também subscreveu novas ações pelos valores de R$50.000.000,00 e R$11.655.540,00, em dinheiro, injetando desta forma, capital na Recorrente,

Cumpre em primazia reafirmar que o auto de infração foi lavrado em razão da própria escrituração da recorrente.

O artigo 9° do Decreto-Lei 1.598/77 determina que a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros.

> Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.
>
> § 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.
>
> § 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.
>
> § 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Desta forma, constatada a infração fiscal nos próprios documentos fiscais da autuada é de sua obrigação trazer esclarecimentos totalmente pertinentes ao erro evidenciado pela fiscalização.

No primeiro caso, em que foi transferida as suas obrigações com o sócio quotista Marcos para outra empresa pertencente ao grupo empresarial no valor de R$ 43.342.672,23, a própria recorrente afirmou apenas tratar-se de *"dação em pagamento do crédito a receber da Recorrente"* para quitação parcial do empréstimo contraído pelo Sr. Marcos o quotista do fundo

DOCUMENTO VALIDADO

acionista e ao mesmo tempo credor da recorrente. Não se preocupou em dar qualquer justificativa a não ser a quitação parcial do empréstimo do qual era devedor.

Pois bem, a própria recorrente afirma que não se tratava uma venda de ação, mas uma dação em pagamento que foi realizada por meio de emissão e venda de uma única ação.

Portanto, na realidade não restou comprovada a necessidade da emissão dessa única ação, na realidade houve uma transferência de uma obrigação com o Sr. Marcos e a criação de outra obrigação com a 3SB. Não houve fluxo financeiro, nem redução de ativo neste mesmo montante. Restando caracterizada a insubsistência do passivo, conforme apontou a fiscalização.

Com relação aos aportes nos valores de R$ 1.351.329,00 e R$5.306.000,00 a recorrente justifica a emissão de uma única ação para cada um desses valores para converter empréstimos que teriam sido dados em garantias prestadas a nova acionista da recorrente, mas que não teriam sido cumpridas.

Portanto, a recorrente procura justificar a emissão dessas duas ações, mais uma vez a preços muito superiores de seus valores de face, à má gestão de seus negócios. Não pode a recorrente tentar sanar problemas de gestão empresarial às custas de realizar operações aumentando artificialmente os preços de suas ações em detrimento do pagamento de suas obrigações tributárias.

Por fim, sobre as duas últimas operações, a recorrente alega que houve aporte de capital realizado pelos acionistas. Para justificar o preço das ações argumentou apenas que foi para não alterar a participação societária da recorrente.

Sobre o valor atribuído às ações, cumpre destacar o trecho do TVF abaixo colacionado:

> Ora, percebe-se então que valores vultosos de dívida de credores (“a” a “c”) e de transferências em moeda corrente (“d” e “e”) foram convertidos em 5 (cinco) ações irrisórias de valor patrimonial negativo. Portanto, não houve de fato contrapartida para os subscritores das novas ações. Num rápido exercício matemático, utilizando-se a métrica do valor patrimonial por ação (VPA), verifica-se que o investimento subscrito tornar-se-ia recuperável caso o patrimônio líquido da empresa alcançasse a inimaginável cifra da ordem de trilhões (integralizações “a” e “b”) e quatrilhões de reais (eventos “c” a “e”), considerando-se as ações existentes à época das subscrições. É nítido o ganho expressivo obtido pela fiscalizada, que viu sua dívida de 50 milhões de reais “desaparecer” e ainda recebeu mais 61,6 milhões sem ônus algum.
>
> Os argumentos do contribuinte de que tais condições de subscrição se deram por conta de um acordo prévio de acionistas e por serem pessoas ligadas à empresa não podem se opor ao fisco. Irrelevante se os subscritores eram ou não acionistas prévios e/ou pessoas ligadas, bem como se havia um contrato prevendo a diluição mínima do sócio recém ingressado UPL. Fato é que a empresa é uma entidade

DOCUMENTO VALIDADO

> autônoma, e que teve ganhos substanciais com as operações em tela que provocaram significativo acréscimo patrimonial.

Como se pode observar, o TVF destaca que para recuperar os investimentos na aquisição das ações, a recorrente teria que alcançar somente quando o patrimônio líquido da empresa alcançar a cifra na ordem de trilhões de reais nas três primeiras operações e de quadrilhões de reais nas operações de aporte de capital.

Portanto de fato inconcebível o valor atribuído às ações emitidas no intuito de se eliminar obrigações da recorrente ou de aumentar o seu ativo.

Argumenta a recorrente, ainda, a legalidade dessas operações invocando o art. 170, § 1º da Lei 6.404/76:

> Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.
>
> § 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> I - a perspectiva de rentabilidade da companhia; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> II - o valor do patrimônio líquido da ação; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> III - a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

Da leitura do dispositivo legal acima o preço da emissão das ações na subscrição particular deve obedecer aos seguintes critérios. O primeiro é que o seu valor não traga uma diluição injustificada dos antigos acionistas. O segundo é que deve ser observado, alternativa ou conjuntamente, o que está contido nos incisos no parágrafo primeiro.

Assim, há uma vedação legal para que a subscrição de ações por novos acionistas não pode resultar na diluição na participação dos antigos acionistas. Assim, caso fossem emitidas novas ações ao seu valor de face, nas operações em comento haveria a entrada de novos sócios acarretando a diminuição na participação dos então acionistas.

Portanto, correta a interpretação dada pela recorrente na leitura do caput do art 170.

Ocorre que os preços das subscrições também devem observar a perspectiva de rentabilidade da companhia; o valor do patrimônio líquido da ação e a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado. Exigências essas contidas nos incisos do § 1° do art 170.

DOCUMENTO VALIDADO

Justifica, a recorrente, que este dispositivo foi criado para *"proteger os acionistas minoritários contra a diluição injustificada de sua participação"*. Traz como argumento a exposição de motivos da Lei 6.404/76:

> Para proteção dos acionistas minoritários, o § 1º estabelece que as novas ações devem ser emitidas por preço compatível com o valor econômico da ação (de troca, de patrimônio liquido, ou de rentabilidade), e não pelo valor nominal. A emissão de ações pelo valor nominal, quando a companhia pode colocá-las por preço superior, conduz à diluição desnecessária e injustificada dos acionistas que não têm condições de acompanhar o aumento, ou simplesmente desatentos à publicação de atos societários. A existência do direito de preferência nem sempre oferece proteção adequada a todos os acionistas. A emissão de ações pelo valor econômico é a solução que melhor protege os interesses de todos os acionistas, inclusive daqueles que não subscrevem o aumento, e por isso deve ser a adotada pelos órgãos competentes para deliberar sobre o aumento de capital.

Acontece, porém, que, muito embora a regra tenha sido criada para proteger os acionistas com menor participação, isso não desobriga a recorrente a seguir as normas legais. Assim, ainda que não haja prejuízo a acionistas de menor participação, a Lei 6404/76 não desobriga qualquer pessoa à observância do que foi estabelecido no § 1º do seu art. 170.

Acrescenta, ainda, que tais parâmetros não seriam obrigatórios, "*mas fatores que deverão ser considerados, na medida em que forem pertinentes".*

Cita a jurisprudência do TJSP e do TRF1:

> TJSP, Apelação 0517189-28.2000.8.26.0100, Des. Relator Moreira Viegas, j. 11 de fevereiro de 2015: O caso discute o direito de acionista minoritário questionar aumento de capital do Banco Bandeirantes S.A. efetuado pelo acionista controlador mediante conversão de créditos detidos contra a sociedade que resultou na diluição de sua participação societária. No caso, a diluição do acionista foi considerada justificada, pois a conversão dos créditos era necessária para adequar a proporção entre recursos próprios e de terceiros aos índices definidos no acordo de Basiléia. O descumprimento de tais índices, na prática, inviabilizava a operação do Banco, proibindo a abertura de novas agências e a admissão de novos correntistas. Decidiu-se que a diluição do acionista minoritário nessas circunstâncias seria justificada pela situação financeira do Banco e a necessidade de reduzir o seu endividamento como condição para a manutenção das atividades do banco.
>
> EIAC 9468 DF 96.01.09468-7, TRF1, Primeira Seção, Rel. Juiz Catão Alves, j. 23.10.96, publicação 19.12.96, DJ p. 98671:
>
> Neste caso, foi considerado ser "justificada a diluição da participação dos antigos acionistas no seu patrimônio para necessidade de livrar-se a sociedade de dívidas que representam 12% do seu passivo e consumiam 71% do seu lucro operacional em razão de encargos financeiros de 123% ao ano", bem como que "a fixação do

DOCUMENTO VALIDADO

> preço de emissão de novas ações preferenciais, com deságio de 15% em relação ao preço de mercado para tornar viável acordo com credores para quitação de débitos, além de usual, satisfez as exigências legais que são peculiares.

Embora esse colegiado não esteja obrigado a seguir as citadas jurisprudências, entendo conveniente compará-las com o caso em questão.

Observa-se que na primeira decisão a diluição da participação de acionistas minoritários decorreu de uma obrigação para se adequar ao acordo da Basiléia, o que tornaria inviável as operações do banco.

Já na segunda sentença a empresa, com dificuldades financeiras, emitiu ações com deságio de apenas 15%.

No caso em questão, é totalmente desproporcional o valor subscrito comparado com o valor patrimonial das ações. Portanto, a empresa buscou resolver os seus problemas de má gestão emitindo 5 ações atribuindo a elas preços artificialmente e exorbitantemente valorizados para fugir de suas obrigações tributárias.

Vale dizer que não há qualquer presunção por parte da fiscalização, uma vez que a autuação foi baseada na escrituração contábil da recorrente e a rejeição de suas justificativas foram todas baseadas nos aspectos legais.

A utilização de legislação referente às doações, com o art 443 do RIR/99 e PN CST nº 113/1978, não se trata de presunção, mas de similitude fática, no caso em concreto, entre a superveniência ativa e o termo “doações”.

A fiscalização ao observar a escrituração contábil verificou em sua contabilidade a entrada de recursos financeiros sem contrapartida por parte da recorrente, caracterizando doações recebidas pela empresa. A não se admitir as justificativas da recorrente referente ao preço na emissão de ações, restou comprovada as doações recebidas e registradas na contabilidade.

Da natureza financeira dos contratos de mútuos

A fiscalização entendeu que a receita decorrente da insubsistência passiva não teria característica de receita financeira nos seguintes termos:

> No caso de perdão de dívida, tratamento a ser dado às integralizações “a” a “c”, o valor relativo à remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais", sujeitando-se à tributação pelo IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, conforme entendimento expresso na SC DISIT/SRRF09 nº 306/2007, verbis:
>
> (...)
>
> Frise-se que o contrato de mútuo original (Doc 5) não previa, conforme estipulado no item “3” a incidência de juros (vide abaixo), caso contrário poder-se-ia até admitir o perdão dos juros como receita financeira e o do principal como outras

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> receitas, tributando-se o PIS e COFINS de forma segregada. Não sendo assim, todo o montante perdoado deve ser tributado no tocante a estas contribuições na incidência não cumulativa como "outras receitas operacionais" às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente.
>
> **3. JUROS**
>
> 3.1 Este Empréstimo terá juros de zero por cento e a Tomadora não pagará juros sobre o Empréstimo.
>
> Portanto, considerando-se a completa falta de razoabilidade das citadas integralizações e os expressivos ganhos obtidos pela fiscalizada em termos de acréscimo patrimonial, tais eventos de integralização de capital devem ser tratados, do ponto de vista tributário da empresa, como receitas decorrentes de perdão de dívida e doação em espécie, sujeitando-se ao pagamento dos tributos devidos conforme detalhado no tópico seguinte.
>
> (...)
>
> No tocante ao PIS e COFINS, verifica-se que a base de cálculo das citadas contribuições, no regime de apuração não cumulativa, é a totalidade das receitas auferidas no mês, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, que corresponde à receita bruta, a qual compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado nas operações de conta alheia, outras receitas que sejam oriundas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica e, ainda, todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais, nº art. 1º, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, estabelecem o fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, nos seguintes termos:
>
> (...)
>
> Portanto, a tributação, no tocante às supramencionadas contribuições, recai integralmente sobre os valores das integralizações, independentemente de serem tratadas como perdão de dívida ou doação em espécie, na modalidade de incidência não cumulativa, resultando nos seguintes montantes:
>
> (...)

Embora tenha expressamente impugnado esta matéria, o julgamento de primeira instância não apreciou este ponto. Destaca-se que, segundo a fiscalização, classificação dessas receitas como financeiras poderia acarretar alíquotas menores para tributação de PIS e COFINS.

Assim esta Turma, em sessão realizada no dia 10 de dezembro de 2024, determinou o retorno dos autos à instância julgadora *a quo* para que apreciasse unicamente este ponto, Acórdão n° 1402-007.190.

Em cumprimento pelo que foi decidido por esta Turma a instância julgadora *a quo* complementou sua decisão, que também adoto como minhas, por possuir o mesmo

entendimento e tendo em vista que a recorrente reitera seus argumentos no recurso voluntário inicial que não trouxe inovações em relação à impugnação:

> A Impugnante alega que os valores oriundos dos contratos de mútuo apresentados teriam natureza de receita financeira, fazendo com que a alíquota aplicável de PIS/COFINS cominada pela Fiscalização seja reduzida de 9,25% para 4,65%, consoante determina o Decreto 8.426/2015.
>
> Pois bem. Não se acolhe esse entendimento da Impugnante, pois não existe qualquer prova acostada aos autos de que se trata de uma receita financeira. E o Decreto nº 8.426/2015 somente é aplicável na hipótese de receita financeira, conforme a disposição de seu art. 1º.
>
> > Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015:
> >
> > Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. (grifo não consta no original)
>
> Pelo contrário, os elementos apontam que se trata de um simples perdão de dívida registrado em contas do passivo, desacompanhado do registro contábil de juros, ora qualificado pela Fiscalização como uma omissão de receita operacional. Para tanto, a Fiscalização descreveu que o contrato de mútuo não prévia a incidência de juros. Vejamos a narrativa externada no TVF (fls. 57):
>
> "Frise-se que o contrato de mútuo original (Doc 5) não previa, conforme estipulado no item "3" a incidência de juros (vide abaixo), caso contrário poder-se-ia até admitir o perdão dos juros como receita financeira e o do principal como outras receitas, tributando-se o PIS e COFINS de forma segregada. Não sendo assim, todo o montante perdoado deve ser tributado no tocante a estas contribuições na incidência não cumulativa como "outras receitas operacionais" às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente.
>
> **3. JUROS**
>
> 3.1 Este Empréstimo terá juros de zero por cento e a Tomadora não pagará juros sobre o Empréstimo.
>
> Dentro do contexto fático, não por acaso, diante de uma remissão de obrigação registrada em conta do passivo que resultou em um aumento patrimonial nas contas do patrimônio líquido, mediante a integralização de 50 milhões de reais (R$1.351.329,00 + R$5.306.000,00 + R$43.342.671,00), resta nítido que a operação contábil realizada pela Impugnante tem natureza de perdão de dívida, ou de remissão, do qual se beneficiou o devedor (Impugnante).

DOCUMENTO VALIDADO

Ainda que os recursos obtidos mediante o perdão de dívida fossem decorrentes de um contrato de mútuo que constasse cláusula de incidência de juros, somente os valores oriundos dos juros seriam classificados como receita financeira, tendo em vista que não se tratava de um contrato de empréstimo financeiro.

São considerados como receita financeira, para fins tributários, as seguintes situações:

1) Os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa, auferidos pela empresa no período de apuração;

2) A atualização monetária dos valores de tributos pagos indevidamente ou a maior, bem como saldos negativos de IRPJ e CSLL, sujeitos à taxa de juros Selic a partir do mês seguinte ao do pagamento indevido/ou a maior e, no caso de Saldo Negativo de IRPJ e CSLL, a partir do mês seguinte ao do fechamento do período de apuração (trimestral ou anual);

3) As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas para efeitos da legislação do Imposto de Renda, como receitas financeiras, quando for o caso (Lei 9.718/98, art. 9°);

4) Os juros sobre capital próprio – TJLP (Lei 9.249/1995, art. 9°).

Assim, diante das circunstâncias expostas, o valor correspondente ao perdão de dívida decorrente do valor principal do contrato de mútuo consiste em remissão de dívida, que tem natureza de outra receita operacional e diversa de receita financeira.

A este propósito, na Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011, que trata da Norma Brasileira de Contabilidade - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, nos seus itens 4.25, 4.29, 4.30 e 4.47, transcritos abaixo, constam o conceito de receitas bem como o seu reconhecimento em casos de perdão de dívida:

> “4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:
>
> (a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;
>
> Receitas
>
> 4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.
>
> 4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.
>
> (...)
>
> 4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga)". (Grifou-se)
>
> Da mesma forma, a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, de 21 de novembro de 2019, assim define o conceito de receita para as pessoas jurídicas de direito privado:
>
> "4.68 Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio". (Grifou-se)

Também a Receita Federal já se pronunciou, por intermédio de Soluções de Consulta, no sentido de que o valor decorrente de redução de dívida mediante remissão tem natureza de "outras receitas operacionais".

> SC Nº 305/2007 - SRRF/9ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais. (grifou-se)Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 187; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Decreto nº 5.442, de 2005; Resolução CFC nº 750, de 1993, art. 9º, § 3º, II; Deliberação CVM nº 488, de 2005, item 78.
>
> .....
> .....
>
> SC nº 306/2007 - DISIT/SRRF09 Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário:
>
> O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais". Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, art. 187; Lei

> nº 10.865/2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC nº 750/93, art. 9º, § 3º, II.
>
> ---
>
> ---------SC Nº 17/2010 - SRRF/1ª RF/DISIT ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.
>
> A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.
>
> Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC nº 750, de 1993; PARECER CT/CFC Nº 11, de 2004; art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei nº 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, 'b' da Lei nº 10.833, de 2003; art. 1º, § 3º, V, 'b ', da Lei nº 10.637/2002; art.53 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003; art. 111, II do CTN.
>
> (...)
>
> Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. (Grifou-se)

Sob qualquer enfoque que se possa analisar a situação, percebe-se que os recursos oriundos de perdão de dívida decorrente do valor principal de contrato de mútuo são receitas operacionais tributáveis nas alíquotas de 1,65% para PIS e de 7,60% para COFINS, e não receitas financeiras.

Nesse contexto, conclui-se que a receita obtida pela Impugnante, em razão do perdão de dívida de uma obrigação registrada em contas do passivo, sem a ocorrência de juros, deve ser tratada como outras receitas operacionais, com incidência de alíquota de 1,65% para PIS e de alíquota de 7,60% para COFINS.

Portanto, segundo a decisão recorrida, em razão das normas de contabilidade, e das diversas decisões das diversas Superintendências da Receita Federal em Solução de Consultas, o perdão de dívida em relação ao valor do principal em contratos de mútuo não deve ser considerado como receita financeira.

Posicionamento, esse que entendo como correto uma vez que apenas os juros deveriam ter essa característica, no entanto, não havendo cobrança de juros, conforme demonstrado pela fiscalização, não há que se falar em receitas financeiras no perdão de contratos de mútuos sem a cobrança de juros.

DOCUMENTO VALIDADO

Por sua vez, no segundo recurso voluntário apresentado acrescenta que *"além disso, a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT Nº 176, de 27 de setembro de 2018, também já se posicionou no sentido que o perdão de dívida no âmbito de empréstimo bancário (ipsis litteris - contrato de mútuo) tem natureza de receita financeira e está sujeito à incidência não-cumulativa da contribuição à COFINS à alíquota de 4% e de PIS à alíquota de 0,65%*".

A ementa da referida SC foi assim publicada:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA.
>
> RECEITA FINANCEIRA.
>
> Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA.
>
> RECEITA FINANCEIRA.
>
> Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep à alíquota de 0,65%.
>
> Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

Observa-se que a citada Solução de Consulta se refere ao perdão de dívidas referente a empréstimos bancários, o que corresponde também aos juros que são cobrados nessas operações.

No caso aqui concreto é certo que não houve cobrança de juros, assim não ficou caracterizado nenhuma operação que poderia ser classificada como receita financeira. Isto porque não houve qualquer sacrifício por parte do devedor, nem ganho por parte do credor nesta operação de mútuo.

Sendo assim deve ser mantida as alíquotas de 1,65% para PIS e de 7,60% para COFINS, conforme aplicado pela fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

Da concomitância da multa de ofício e isolada

Sobre esta matéria trago o voto da Relatora do Acórdão n° 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, Adriana Gomes Rêgo, 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;

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 imponível 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 imponível 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 imporia 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 cinqüenta 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;
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

> 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% (cinqüenta 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 de1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):

DOCUMENTO VALIDADO

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 oficio, 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:

DOCUMENTO VALIDADO

> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> [...];
>
> Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.
>
> Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".
>
> Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".
>
> O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

[...]

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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

"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 OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.
>
> A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
>
> Acórdão nº 9101-001.203:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Exercício: 2000, 2001
>
> Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

DOCUMENTO VALIDADO

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 OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio 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 OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio 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 OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de oficio sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 anocalendário, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

§ 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 ldestacar 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 CSLL, 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. 2° 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.

DOCUMENTO VALIDADO

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. 2° 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".

DOCUMENTO VALIDADO

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

DOCUMENTO VALIDADO

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 anocalendário. 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 normaspenais, 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> 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".

DOCUMENTO VALIDADO

> O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais

DOCUMENTO VALIDADO

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, alem 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 IRPJestimada 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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 omisso 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:

DOCUMENTO VALIDADO

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, reportamse 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Da Impossibilidade de cobrar juros sobre a multa de ofício

A recorrente questiona, também, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê algumas hipóteses de exigência de multa de ofício.

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN), dispõe em seu art. 161 que devem ser acrescidos juros de mora ao crédito tributário não integralmente pago na sua data de vencimento:

> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
>
> § 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
>
> § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O significado do termo crédito tributário consta no art. 139 do CTN, o qual o define como uma decorrência da obrigação principal. Já o § 1º do art. 113 esclarece que a obrigação principal objetiva ora o pagamento de um tributo, ora o pagamento de penalidade pecuniária.

> 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.
>
> (...)
>
> Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma
>
> natureza desta.

Percebe-se, assim, que a multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário. Como os juros de mora incidem sobre a totalidade do débito quando não há o adimplemento no prazo legal, não há como justificar a não incidência desses juros sobre o valor da multa de ofício.

O § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao tratar da incidência dos juros sobre o valor do débito, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito.

Além disso este tema já está pacificado pelo CARF desde a publicação da Súmula CARF 108:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

Com base em tais argumentos, reputo correta a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício.

Conclusão

Sendo assim, voto por não dar provimento ao Recurso Voluntário mantendo em sua integralidade o crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, redator designado

Conforme mencionado pelo relator, o auto de infração foi lavrado em virtude da fiscalização ter identificado aumento de capital da Recorrente no cenário de perdão de dívida e doações, tendo sido identificado um aumento nos preços por ação no aumento de capital da empresa autuada demonstrado no quadro abaixo:

Data Contabilização Aumento de Capital	29/06/16	30/09/17	30/09/17	30/09/17	21/07/17	26/05/17	30/09/17
AGE	21/03/16	27/11/16	28/11/16	29/11/16	30/11/16	10/05/17	11/05/17
Capital	155.528.098,00	156.879.427,00	162.185.427,00	205.528.098,00	255.528.098,00	266.328.098,00	277.983.638,00
Aumento de Capital	41.666.666,00	1.351.329,00	5.306.000,00	43.342.671,00	50.000.000,00	10.800.000,00	11.655.540,00
Ações ON	151.435.719	151.435.720	151.435.721	151.435.721	151.435.721	178.159.671	178.159.671
Ações PN				1	2	2	3
Preço por Ação no Aumento de Capital	1,00	1.351.329,00	5.306.000,00	43.342.671,00	50.000.000,00	0,40	11.655.540,00
Preço por Ação Médio	1,03	1,04	1,07	1,36	1,69	1,49	1,56
FIP	60,00%	60,00%	60,00%	60,00%	60,00%	51,00%	51,00%
UPL Holanda	40,00%	40,00%	40,00%	40,00%	40,00%	49,00%	49,00%
3SB Produtos Agrícolas							
Global Capital Fund Ltd							
	100,00%					100,00%	
Ações							
FIP	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432	90.861.432
UPL Holanda	60.574.287	60.574.287	60.574.287	60.574.287	60.574.287	87.298.237	87.298.237
MAV		1	1	1	1	1	1
AOG			1	1	1	1	1
3SB Produtos Agrícolas				1	2	2	3
Total	151.435.719	151.435.720	151.435.721	151.435.722	151.435.723	178.159.673	178.159.674

Ato contínuo, a autoridade fiscal levantou as integralizações de capital, objetos da autuação, que estão demonstradas no seguinte quadro:

Data - AGE	Subscritor	Ação	Valor (R$)	Integralização
27/11/2016 (a)	Marcos Antônio Vimercati	ON (1)	1.351.329,00	Capitalização de créditos
28/11/2016 (b)	Ademir Ortiz de Goes	ON (1)	5.306.000,00	Capitalização de créditos
29/11/2016 (c)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	43.342.671,00	Capitalização de créditos
30/11/2016 (d)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	50.000.000,00	Capitalização de créditos
11/05/2017 (e)	3SB Produtos Agrícolas SA	PN (1)	11.655.540,00	Moeda corrente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Conforme mencionado no voto vencido, a fiscalização e o ilustre relator entenderam que na subscrição de capital, decorrente da capitalização de créditos, ocorreu a anulação de um passivo sem que houvesse uma supressão simultânea de um ativo, incorrendo numa remissão desta obrigação, que deveria ser considerada como receita.

Igual entendimento foi aplicado à subscrição em espécie sem a suposta contrapartida fática do subscritor, que foi considerada como receita não operacional. Entendeu, a fiscalização e o ilustre relator, que não houve contrapartida por parte da recorrente ao entregar apenas uma ação em troca dos valores já mencionadosPortanto, o enfoque seria sobre a validade do aumento do capital social da recorrente por meio de transferências unitárias de ação pagas, com a remissão de um passivo ou por transferência valores monetários.

Os membros do colegiado, em sua maioria, acordaram dar provimento ao recurso voluntário apresentado para exonerar integralmente o crédito tributário lançado, vencido o ilustre relatar, que negava provimento.

Entendeu a maioria do colegiado que, na verdade, trata-se o presente caso de um pagamento de empréstimo com emissão de ação sem reflexos para tributação.

O principal aspecto que causou estranheza à fiscalização seria o fato de que as ações foram supervalorizadas no ato da emissão. No entanto, toda a operação ocorreu dentre das regras tributárias e societárias, sendo o contexto apresentado pela defesa validado pelo colegiado.

Ora, em 2016 a empresa UPL foi admitida como investidora. Para isso, a UPL subscreveu e integralizou 40% do capital social da Sinagro por R$17.600.000,00. Concomitantemente à entrada da UPL foram celebrados contratos de mútuo entre os acionistas e a Sinagro, no valor total de R$50.000.000,00, sendo:

•R$44.694.000,00 por Marcos Vimercati (MV);e

•R$5.306.000,00 por Ademir Goés(AG).

Como Marcos Vimercati não dispunha de todos os recursos necessários, a 3S B Produtos Agrícolas S.A. lhe concedeu empréstimo de R$37.250.000,00, com juros e garantias. Meses depois, diante da quebra de declarações e garantias prestadas à UPL pelos acionistas originais, foi construída uma solução societária para tornar os recursos aportados definitivos em favor da Sinagro e reduzir o endividamento da companhia.

Ademais, buscou a Recorrente evitar a diluição da participação da UPLB.V, que havia acabado de ingressar no empreendimento. A solução societária adotada consistiu em:

- Conversão de R$1.351.329,00 em 1 ação da Sinagro;
- Conversão de R$5.306.000,00 em 1 ação da Sinagro;

O crédito mantido por MV perante a Sinagro foi transferido à 3SB Produtos AgrícolasS.A., no valor aproximado de R$43,3 milhões, também utilizado na estrutura de

DOCUMENTO VALIDADO

capitalização. A 3SB Produtos Agrícolas S.A. subscreveu novas ações da Sinagro com aportes em dinheiro de R$ 50.000.000,00 e R$ 11.655.540,00.

A lógica para tanto foi no sentido de emitir as ações com preço elevado e em baixa quantidade, para preservar o capital da companhia sem diluir a participação da investidora estratégica UPL.

Para a fiscalização, a Recorrente teria auferido um ganho pela inexistência de uma contrapartida atribuída aos subscritores, i.e., o preço de emissão das novas ações seria "absurdamente" superior ao valor patrimonial dessas mesas ações. Se a Recorrente teve um ganho, isso também significa que os subscritores das novas ações tiveram uma perda.

A Recorrente, por sua vez, demonstrou que essa conclusão estaria incorreta porque a Recorrente tem o seu capital social dividido em ações sem valor nominal.

De fato, uma sociedade cujas ações ordinárias não possuem valor nominal, tal como no presente caso, se o preço de emissão de novas ações superar o valor patrimonial das ações existentes, os acionistas originais "absorverão" parte do excedente, na proporção de suas ações em face do novo capital social. Conhecido como efeito "*spillover*". Como os subscritores das novas ações já eram os controladores da companhia, o "excedente" decorrente da emissão com valor acima do patrimonial retornou a eles mesmos. Não houve transferência de riqueza para terceiros (fator de neutralidade).

No caso específico da Recorrente, como os subscritores das novas ações eram exatamente os seus controladores, esse "benefício" indireto beneficiou justamente os subscritores das novas ações. Ou seja, nem a Recorrente teve ganho, nem os acionistas tiveram uma perda.

De fato, se a Recorrente tivesse auferido um ganho (acréscimo patrimonial), os acionistas controladores deveriam necessariamente ter realizado uma "perda".

Contudo, não existiu perda pois os controladores pessoas físicas aumentaram o custo de aquisição no exato valor aportado; os demais controladores aumentaram o custo de aquisição por equivalência patrimonial.

Por outro lado, as partes poderiam ter implementado a operação de diversas outras formas, sem nenhum efeito fiscal. A título exemplificativo: emissão de ações preferenciais (sem voto/dividendos); emissão com ágio de subscrição; incorporação da 3SB pela Recorrente; bônus de subscrição; constituição de *Join Venture* entre controladores e minoritários, seguindo a proporção atual, seguida de emissão de novas ações pelo valor patrimonial.

Enfim, deve-se aplicar ao presente caso o entendimento de que aporte de capital não é doação. No caso concreto nenhuma característica típica da doação é constatável no caso, uma vez que, nos aportes houve subscrição de ações e não houve transferência gratuita e irreversível dos recursos sem contrapartida. Ocorreu aporte ao capital social, em operação bilateral; com aprovação societária e recebimento de ações em contrapartida.

DOCUMENTO VALIDADO

Destarte, ainda que o preço de emissão tenha sido elevado e o número de ações pequeno, um aporte válido não se converte em doação, sendo, fato, integralização de capital. A flexibilidade na fixação do preço de emissão de ações sem valor nominal é expressamente autorizada pela legislação societária, qual seja artigo 170 da Lei nº 6.404/76, abaixo transcrito:

> Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.
>
> § 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> I - a perspectiva de rentabilidade da companhia; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> II - o valor do patrimônio líquido da ação; (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> III - a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)
>
> § 2º A assembléia-geral, quando for de sua competência deliberar sobre o aumento, poderá delegar ao conselho de administração a fixação do preço de emissão de ações a serem distribuídas no mercado.
>
> § 3º A subscrição de ações para realização em bens será sempre procedida com observância do disposto no artigo 8º, e a ela se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 98.
>
> § 4º As entradas e as prestações da realização das ações poderão ser recebidas pela companhia independentemente de depósito bancário.
>
> § 5º No aumento de capital observar-se-á, se mediante subscrição pública, o disposto no artigo 82, e se mediante subscrição particular, o que a respeito for deliberado pela assembléia-geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto.
>
> § 6º Ao aumento de capital aplica-se, no que couber, o disposto sobre a constituição da companhia, exceto na parte final do § 2º do artigo 82.
>
> § 7º A proposta de aumento do capital deverá esclarecer qual o critério adotado, nos termos do § 1º deste artigo, justificando pormenorizadamente os aspectos econômicos que determinaram a sua escolha. (Incluído pela Lei nº 9.457, de 1997)

Por outro lado, não há perdão de dívida na operação, vez que os acionistas e as sociedades converteram créditos em capital social, a companhia emitiu ações, o valor da emissão das ações correspondeu ao valor aportado ou capitalizado, os credores não liberaram o valor

DOCUMENTO VALIDADO

econômico porque transferiram para o patrimônio da sociedade e receberam a devida participação em troca mediante a valorização do restante da participação detida.

A existência de múltiplos caminhos societários e legítimos para a consecução de idêntico resultado econômico, sem repercussão tributária, evidencia o livre exercício da autonomia de vontade e da liberdade de organização empresarial. Não cabe à autoridade fiscal desconstituir negócio jurídico válido, lícito e eficaz sob o aspecto societário para reenquadrá-lo juridicamente a fim de exigir exação tributária sobre base de cálculo inexistente.

Portanto, no presente caso a Autoridade Fiscal não poderia desconstituir ato jurídico praticado pelo contribuinte, para lhe dar outra qualificação jurídica e consequentemente, outro efeito no campo tributário.

Nesse cenário, todo o auto de infração deve ser cancelado, exonerando totalmente o crédito tributário lançado.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

DOCUMENTO VALIDADO