



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10903.720016/2015-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.341 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de outubro de 2022
Recorrente BOTICA COMERCIAL FARMACEUTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

MULTA QUALIFICADA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VÍCIO DE CAUSA.

Sendo caracterizado o vício da causa e fixado o entendimento de que houve a prática de um planejamento tributário não oponível ao fisco, não deve prevalecer a qualificação da multa de ofício aplicada pela fiscalização.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO DE LEI. PREJUÍZO À GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos, dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoa atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando o prejuízo à garantia do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, exceto em relação à matéria “multa isolada aplicada após o encerramento do exercício”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral. Votou pelas conclusões, quanto à matéria “responsabilidade tributária”, a conselheira Edeli Pereira Bessa. No mérito, acordam em: (i) por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhes provimento para reduzir a multa de ofício para 75% e cancelar a exigência de multas isoladas, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhes provimento quanto à aplicação da multa qualificada, e os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhes provimento em relação à exigência das multas isoladas; e (ii) por voto de qualidade, negar-lhes provimento na matéria “responsabilidade tributária”, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhes provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votou pelas conclusões do voto vencido, quanto à multa qualificada, o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida o feito de Recursos Especiais de divergência interpostos por Botica Comercial Farmacêutica Ltda. e, ainda, pelos seus sócios diretores, inquinados responsáveis solidários, em face do acórdão de n.º 1302-002.632, proferido em 14 de março de 2018, cuja ementa assim restou elaborada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS QUE INFLUENCIAM RESULTADOS FUTUROS.

O instituto da decadência está diretamente relacionado à ocorrência do fato gerador, sendo incabível sua alegação em relação a fatos passados que influenciam resultados futuros, devendo estes ficar com toda a sua comprovação à disposição do Fisco enquanto durarem seus efeitos.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

São devidos juros sobre multa de ofício aplicada.

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Após a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, é plenamente possível a aplicação concomitante de multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, uma vez que se dirigem a atitudes distintas.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis os diretores que capitanearam todas as operações fraudulentas visando a modificação das características essenciais do fato gerador no intuito de reduzir o tributo devido.

MULTA QUALIFICADA.

É procedente a qualificação da multa de ofício quando verificada a existência de fraude nos fatos que ensejaram a ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Há que ser corrigida a compensação de prejuízos fiscais excessivos em função da correção de saldo de prejuízos decorrente de lançamento anteriormente realizado.

ÁGIO. OPERAÇÕES DENTRO DE GRUPO ECONÔMICO.

É inoponível ao Fisco o ágio criado dentro de um mesmo grupo econômico sem a observância do princípio do "arm's length".

ÁGIO. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA.

A criação de ágio implica existência de dispêndio, investimento efetivo, pagamento, sendo imprestável tributariamente o criado dentro de um mesmo grupo econômico sem que haja nenhuma riqueza nova, apenas reavaliações internas fundadas em resultados futuros e riqueza "de papel".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

APLICAÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Despesas de ágio artificialmente criadas devem ser afastadas no cálculo da base tributável da CSLL.

Em apertadíssima síntese, a contribuinte foi autuada por se aproveitar de despesas com amortização de ágio surgido a partir de uma sucessão de atos societários intentados dentro de um mesmo grupo (ágio interno). Pelo que se deduz, particularmente, do próprio acórdão recorrido, a Botica teria criado a empresa considerada veículo de nome G&K Holding S/A, da qual eram sócios os devedores solidários Miguel Gellert Kringsner e Artur Noemio Grinbaum (que também participam do capital social da autuada).

A G&K, de seu turno, teve seu capital social, inicialmente valorado em R\$ 1.000,00, subscrito por um fundo de investimento – IGP -, num valor de cerca de R\$ 50 milhões. E, em seguida, incorpora diversas ações de empresas do grupo, incluindo-se, aí, da própria Botica, pagando, por estas operações, com novas ações emitidas em decorrência de aumento de seu capital, entregando-as, então, à seus sócios (os devedores solidários acima mencionados). E neste ato, apura os dois ágios criticados no feito.

Em passo imediatamente ulterior, a G&K é cindida e uma parcela, que interessa ao caso, é incorporada pela Botica, que passa a amortizar os preditos ágios.

Considerando fraudulentas as operações resumidamente expostas acima, a D. Autoridade Fiscal exigiu o crédito tributário, relativo aos anos calendários de 2010 a 2013, reduziu o saldo de prejuízos e de base de cálculo negativa, aplicou a multa de ofício qualificada sobre uma parcela da autuação e, ainda, exigiu multa isolada sobre estimativas não recolhidas. Demais disso, e como já afirmado, incluiu no polo passivo da obrigação os Srs. Miguel e Artur, sócios tanto da empresa dita veículo, como da própria Botica.

A empresa e os coobrigados impugnaram a exigência que foi mantida pela DRJ de Curitiba cujas razões foram, como já destacado, encampadas e convalidadas pela Turma *a quo*, por meio do aresto, aqui, recorrido. Com destaque, cumpre registrar que os principais motivos declinados no acórdão recorrido, seja para manter as glosas, seja para justificar a qualificação da multa de ofício e, ainda, a imputação de responsabilidade solidária aos Srs. Artur e Miguel, cingiram-se à ideia de fraude constatada a partir de operações engendradas intragrupos, sem dispêndio de recursos em espécie à justificar o próprio surgimento do ágio, invocando-se, para tanto, as previsões contidas em normas da CVM – Comissão de Valores Mobiliários - e do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, ainda, as disposições dos artigos 187 e 188 do Código Civil Brasileiro - CCb.

Impende destacar, ainda, que no que toca à responsabilidade tributária, três dos conselheiros componentes do colegiado divergiram do Relator, mas como decorrência imediata do entendimento atinente à própria infração (estes julgadores teriam votado pelo provimento integral do recurso). Já o presidente daquele colegiado divergiu do voto condutor apenas quanto a responsabilização justificada no art. 124, I, mantendo-a, todavia, em relação ao art. 135, III, ambos do Código Tributário Nacional – CTN.

Em face da decisão do Colegiado da instância anterior, foram opostos embargos de declaração os quais foram parcialmente acolhidos, todavia, sem efeitos infringentes. *In casu*, considerou-se, de fato, ter ocorrido omissão no julgado intentado por aquela turma, particularmente em relação à tema autônomo, atinente à ilegalidade da aplicação de multa isolada após o encerramento do exercício e ainda a sua exigência concomitante com a multa de ofício. E, tal qual afirmado, ainda que acolhidos os declaratórios, a citada Turma terminou por negar provimento ao recurso também neste ponto.

A Botica interpôs o seu recurso especial, por meio do qual sustentou haver dissídio jurisprudencial quanto as seguintes matérias:

- a) a dedutibilidade de despesas decorrentes da amortização de ágio, trazendo como paradigma o acórdão de n.º 1301-001.297;
- b) a ilegalidade da glosa de despesas com ágio em relação à CSLL (por falta de previsão legal), apresentado, para a demonstração do dissídio, os acórdãos de n.ºs 9101-002.310 e 1301-001.394;
- c) multa qualificada, apontado como acórdão a serem comparados os de n.ºs 1301-004.168 e 1301-002.918;
- d) a aplicação do art. 112 enquanto argumento contraposto à majoração da multa de ofício, veiculando, aí, o paradigma de n.º 1201-002.893;
- e) a cumulação da multa isolada com a multa de ofício, para o que foi indicando para a demonstração do dissídio o acórdão paradigma de n.º 1301-002.918;
- f) a exigência de multa isolada após o término do exercício, cujos acórdãos a serem comparados seriam os de n.ºs 1301-004.168 e 1103-00.200.

Os devedores solidários, por sua vez, manejaram apelos similares, em que, além de questionar a multa a qualificada, *per se*, e, ainda, arguir divergência igual àquela deduzida pelo contribuinte e descrita no item “d”, acima, afirmaram haver dissídio jurisprudencial quanto ao tema que lhes era específico, qual seja, a responsabilidade com base no art. 135, III, do CTN. Vale dizer que os recorrentes, aqui, afirmaram que a responsabilização com base no art. 124, I, teria sido afastada pro voto de qualidade do presidente do Colegiado *a quo* e, destarte, não o questionaram.

Por meio do despacho de admissibilidade de e-fls. 4.578/4.590, a D. Presidência da 3ª Câmara deu seguimento parcial ao remédio processual apresentado pela Contribuinte Botica, considerando ter ocorrido dissídio, tão só, quanto a matéria declinada em “e”, acima. Já, por meio dos despachos de e-fls. 4.591/4.599 e 4.600 e 4.608, aquela mesma D. Presidência negou seguimento aos recursos dos devedores solidários.

Foram interpostos, então, recursos de agravo os quais foram parcialmente providos por meio da decisão de e-fls. 4.780/4.806, admitindo-se, em adição ao tema já conhecido, também as matérias apontadas nos itens “c” (multa qualificada), “f” (exigência de multa isolada após o término do exercício) e ainda quanto a responsabilidade tributária calcada nos preceitos do art. 135, III, do CTN.

À e-fls. 4.851/4.869 a D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, apresentou as suas contrarrazões em que, sem se reportar à admissibilidade dos Recursos, premeu pela manutenção integral do acórdão, nos temas até aqui conhecidos.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I ADMISSIBILIDADE.

I.1 Requisitos extrínsecos e objetivos.

A contribuinte teve ciência do resultado do julgamento dos embargos opostos em 16/03/2020, uma segunda-feira, conforme documento de e-fl. 3.806. Já os solidários, Miguel e Artur, foram intimados do acórdão retro, respectivamente, em 25/03/2020 e 27/03/2020 (docs. de e-fls. 3.807 e 4.562). A Botica interpostou o seu recurso em 08/06/2020 (e-fl. 3.808), ao passo que os solidários apresentaram as suas razões de insurgência em 15/06/2020 (e-fls. 4.197 e 4.379).

Como alertado pelo v. despacho de admissibilidade de e-fls. 4.578 e ss, o expediente deste CARF foi suspenso, em decorrência da pandemia, suspendendo-se, igualmente, o curso dos prazos processuais ao longo dos dias 20/03/2020 e 29/05/2020.

Dito assim, os apelos interpostos são tempestivos.

Outrossim, os recursos apontaram com exatidão os dispositivos sobre o que repousaram as divergências apontadas, tendo, noutro giro, realizado, de forma satisfatória, ao menos do ponto de vista formal, a demonstração analítica do dissídio acusado, atendendo-se, assim, aos pressupostos contidos nos §§ 1º, 6º e 8º do art. 67 do RICARF.

Por fim, até a data da interposição do recursos em exame, nenhum dos paradigmas indicados teriam sido objeto de reforma, atendendo-se, destarte, também ao requisito preconizado pelo aludido art. 67, § 15.

Quanto a tais pressupostos, os apelos são admissíveis.

A par disso, e no que tange à uma das matérias admitidas, qual seja, a responsabilidade tributária, é preciso destacar haver um problema de difícil solução, aqui, Isto porque, os recursos dos devedores solidários, tal como manejados, se voltam contra a imposição da aludida responsabilidade com espeque nos preceitos do art. 135, III, do CTN, afirmando, textualmente, que a questão afeita à solidariedade tributária estampada no art. 124, I, teria restado superada pelo colegiado *a quo*. Por isso, nunca atacou este segundo fundamento.

De fato, confirmam o dispositivo do acórdão recorrido, que assim restou erigido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em rejeitar a preliminar de decadência para o Fisco questionar a legalidade dos atos societários que originaram o ágio apurado e quanto à improcedência da multa qualificada e atribuição da responsabilidade solidária por violação ao art. 146 do CTN; e, no mérito, por unanimidade de votos em manter o lançamento quanto à exclusão do ágio amortizado pela G&K e transferido via parte B do Lalur (ágio menor), votando pelas conclusões quanto à exigência da CSLL correspondente a esta infração, o Conselheiro Marcos

Antonio Nepomuceno Feitosa, e, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários, quanto à glosa do ágio amortizado diretamente pela Botica (ágio maior), quanto à aplicação da multa qualificada e da multa isolada de estimativas, quanto à compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas e quanto à manutenção da responsabilidade solidária dos sujeitos passivos arrolados, vencidos nestas matérias os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento integral aos recursos. **O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pela manutenção da responsabilidade solidária apenas em face do art. 135, III do CTN.**

Até por ter participado do julgamento acima, este Relator explica a sua própria posição e daqueles Conselheiros que divergiram do D. Relator na parte em que deram provimento integral ao recurso voluntário em relação ao dito “ágio maior” e quanto a responsabilidade tributária e demais matérias sucessivas. É que, uma vez acolhendo o pleito da insurgente quanto a infração que teria resultado tanto na qualificação da multa, como na imposição de responsabilidade solidária, estas últimas matérias caíam apenas como consequência da decisão quanto ao mérito. Não houve, aí, um pronunciamento acerca da existência ou não de elementos suficientes à caracterização das hipóteses tratadas pelos art. 124 e 135.

O Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou, de fato, pela manutenção da responsabilidade, contudo, e apenas, em face do art. 135, III, e assim, e ao fim de contas, acompanhou o relator, todavia, pelas suas conclusões. Notem que não houve elaboração de voto vencedor, neste ponto, e, assim, prevaleceu o que foi decidido pelo próprio Relator.

E aqui vem o problema, porque o art. 124, I, por si só, seria suficiente para manter a exigência em relação aos solidários (segundo o entendimento, não compartilhado por este Conselheiro, de que este dispositivo, efetivamente, regraria hipótese de responsabilidade tributária). E, ao não combatê-lo, os recursos deixam de atacar fundamento autônomo contido na decisão recorrida.

Ainda que, *priori*, este Relator tenha até entendimento pela insuficiência recursal, o Colegiado entendeu que questão afeita à solidariedade tributária teria, sim, sido superada e que o problema acima destacado não passaria de um mero erro material na elaboração do dispositivo do acórdão.

A vista disto, e das considerações propostas em sessão, este Relator terminou por se curvar ao posicionamento majoritário da Turma e, assim, por conhecer dos recursos dos solidários também quanto a esta matéria, ainda que, aqui, em face dos seus requisitos objetivos e extrínsecos.

I.2 Da divergência. Premissas adotadas por este Relator.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser

feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o preêto art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”¹. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta. Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”², e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”³. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”. E é, precisamente aí, que se estabelece a divergência interpretativa que desafia o remédio excepcional em testilha.

Daí a necessidade de:

- a) a construção normativa se dar sobre uma mesma prescrição (substrato) legal (ou legislativa, inclusive na acepção do art. 100 do Código Tributário Nacional);
- b) o exercício silogístico se implementar quanto a circunstâncias fáticas iguais ou, quando menos, similares, ou, de outra sorte, estaremos potencialmente, tratando de uma mesma prescrição normativa e cuja consequência se implementa de forma distinta, apenas, por conta da aludida dissimilitude fática;
- c) as turmas responsáveis pela prolação da decisão que positiva a norma serem distintas, dado que, em sendo o mesmo colegiado, não se poderá considerar

¹ Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acessado em 23 de junho de 2022.

² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

³ Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético “A” (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

que estes aplicadores colijam “*conexões axiológicas*” distintas (ao menos em tese).

Em razão da premissa descrita em “a”, os interessados devem deixar claro qual a prescrição legislativa está sendo examinada; porque só há interpretação antinômica em relação a um mesmo antecedente e conseqüente abstratamente previsto na lei. Daí porque, inclusive, não se estabelecer a divergência em relação a decisões que se debruçam acerca de preceitos legislativos que, não obstante tratem de uma mesma matéria, sejam, cronologicamente, distintos (os próprios contextos destas regras não serão os mesmos e o exercício silogístico subsequente, necessariamente, se implementará de forma distinta – paradigmas anacrônicos, como descrito pelo Manual de Admissibilidade⁴).

Outrossim, e ainda no que tange ao fundamento tratado em “a”, supra, a proposição normativa tem que ter sido objeto de decisão, ainda que implícita, pelos acórdãos a serem comparados. Sem o seu prequestionamento, não há positivação da norma e, ato contínuo, não há, propriamente, matéria a ser comparada.

Noutro giro, o pressuposto declinado em “b” impõe a identidade fática e afasta a possibilidade de se estabelecer a divergência quando a questão torna relevante a prova produzida ou não produzida (os fatos devem estar postos, já que a equação Kelseniana, sempre, será diferente para cada conjunto fático-probatório, independentemente da leitura que se faça acerca das prescrições normativas). Aliás, este mesmo entendimento se encontra divisível no Manual de Exame de Admissibilidade, citado alhures. Veja-se:

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Com efeito, tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

E, por fim, só se estabelece divergência quando a norma é edificada por aplicadores distintos.

Esclareço, por oportuno, que as premissas agora postas são próprias deste Relator e não representam, necessariamente, o entendimento do Colegiado acerca deste pressuposto de cabimento. Se prestam, valem a insistência, apenas para nortear o exame a ser realizado por este Conselheiro, não vinculando, em absoluto, os demais membros deste Colegiado que, por certo, adotam, ou adotarão, outros critérios que não, e necessariamente, os até aqui expostos.

Assentadas, assim, as premissas a serem assumidas por este Relator, e somente por ele, passo ao exame do cabimento do apelo ora analisado.

I.2.1 Do recurso do contribuinte. As matérias admitidas e o exame da ocorrência ou não do dissídio.

1.2.1.a 1ª Matéria admitida. Qualificação da multa de ofício.

⁴ Op. cit. p. 57.

A primeira matéria admitida, consoante se extrai do relatório que precede este voto, diz respeito à qualificação da multa de ofício em decorrência de pretensão fraude fiscal. E consoante se vê do acórdão recorrido, o fundamento determinante para a manutenção do recrudesimento da penalidade em questão foi, ao fim e ao cabo, a realização de operações societárias entre empresas de um mesmo grupo, sem movimentação financeira e com a intenção, exclusiva, de se gerar uma economia tributária. Veja-se, a respeito, a seguinte passagem do predito aresto, retirada de sua página 59:

A Recorrente alega a inexistência de fraude, pois tudo foi feito às claras, sem documentos falsos e no "exercício regular de um direito reconhecido" (Artigo 188 do Código Civil).

Não entendo assim. Tenho claro que havia consciência na criação de uma falso ágio, gerado sem absolutamente nenhuma independência, pois os acordos e operações societárias são decididos pelas mesmas pessoas que, ao final, são os beneficiários da sua amortização fiscal, sem movimentação financeira alguma e dentro do mesmo grupo econômico, tudo no intuito de reduzir o montante do imposto devido.

A norma concreta e individual, tal como erigida pelo Colegiado recorrido, teve, ainda que não explicitamente destacado, a subsunção de um dado contexto fático ao tipo infracionário descrito pelo art. 72 da Lei 4.502/64. É esse contexto, pressupôs a realização de uma reestruturação societária interna, engendrada entre empresas interdependentes, em que o pagamento do investimento adquirido se deu por meio da entrega de ações e, portanto, sem que houvesse um circulação financeira (espécie). Para aquele Relator, portanto, se "A" (considerada, aí, a fraude, inclusive intencional - dolo), i. e., surgido o aludido ágio interno, sem emprego de recursos em espécie, deve ser "B", isto é, impõe-se a qualificação da multa de ofício.

Já os paradigmas invocados se debruçaram sobre as mesmas operações ora examinadas. E, particularmente o acórdão de nº 1301-002.918, ainda que tenha entendido pela impossibilidade de aproveitamento do ágio criado em negócios avançados por partes pertencentes à um mesmo grupo, **e sem a ocorrência de pagamentos em espécie** (na aquisição do investimento), entendeu que tal reestruturação, *per se*, não revelaria a fraude e/ou a simulação dolosas. Objetivamente, este aresto considerou ilícita a pretensão de se presumir o dolo "*do Contribuinte quando da série de operações societárias, pois as interpretou como válidas e amparadas em lei*". Em outras palavras, para este *decisum* se "A", considerando este como a implementação de sucessivas operações societárias intentadas dentro de um mesmo grupo econômico, sem sacrifício econômico, deve ser "B", isto é, exige-se o crédito tributário com a aplicação de multa ofício regular, não qualificada.

De seu turno paradigma de nº 1301-004.168, ainda que dê mais ênfase à dúvida doutrinária e jurisprudencial havida à época da realização das operações aqui tratadas, mormente quanto ao problema do famigerado "ágio interno", também afirma a necessidade de uma prova sobre a implementação de conduta dolosa, refutando a presunção de sua incorrência tão só a partir da natureza dos negócios concretizados.

O dissídio, pois, está precisamente nas premissas adotadas por cada qual; para o recorrido a ocorrência do ágio interno, sem dispêndio de recursos em espécie, impõe a qualificação da penalidade, ao passo que, para os paradigmas, estes mesmos fatos, por si só, não obstante impedirem o aproveitamento das parcelas amortizadas do ágio formado internamente,

pressupõem, todavia, um *plus* comprobatório sobre os elementos do tipo encartado nos artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64.

E, havendo um claro dissenso entre os acórdãos comparados em relação à esta matéria, especificamente, o conhecimento do recurso do contribuinte se impõe.

I.2.1.b) 2ª e 3ª matérias admitidas. Multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa de ofício e, ainda, após o encerramento do exercício.

No que toca à segunda matéria admitida, atinente à exigência cumulada de multa de ofício e de multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas mensais, a decisão recorrida, explicitamente, afastou aplicação do verbete da Sumula 105, deste CARF, em face da alteração legislativa realizada com a edição da Lei 11.488/2007 (lembrando que os fatos geradores aqui tratados teriam ocorrido nos anos de 2010 a 2013). E os paradigmas admitidos foram, precisamente, os dois apontados acima, em relação à primeira matéria.

Só que, quanto ao acórdão de nº 1301-004.168, o Colegiado decidiu pelo seu afastamento a vista de dois fundamentos, quais sejam, a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do exercício, e, ainda, a teoria da consunção... esta *decisão*, vale destacar, sequer tangencia a Sumula 105 e, por isso mesmo, não se ocupa de tecer qualquer razão discriminatória tendente à afastar a aplicação do aludido verbete, motivo e fundamento adotado pelo *decisum* recorrido. Neste passo, e lembrando que a teoria da consunção é, inclusive, abordada pelos acórdãos que serviram de precedentes para a edição da própria Súmula, não seria possível, ai, afirmar sequer se as decisões comparadas teriam considerado o mesmo plano legislativo em seus exames, ficando, claro, incorrer, aí, a divergência invocada.

Nada obstante, o segundo paradigma admitido pela decisão de agravo, este sim, traz entendimento manifesta a expressamente contrário àquele defendido no acórdão recorrido, inclusive justificando os motivos pelos quais a Sumula 105 ainda se aplicaria ao caso vertente, mesmo que após a alteração legislativa anteriormente tratada. Aqui, o dissídio é patente.

Noutro giro, e acerca da terceira matéria admitida, a divergência deve ser examinada a luz do acórdão de embargos proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, que integrou o julgado originariamente realizado nestes autos. E ali, como já destacado pelo Despacho de Agravo por vezes referido, adotou-se entendimento eminentemente jurídico acerca das disposições do art. 44, II, “a” da Lei 9.430/96, diametralmente oposto àquele defendido no único paradigma admitido para esta matéria, qual seja, o de nº 1301-004.168.

De fato, e como dito inclusive pela própria D. Presidência do CARF, ainda que o acórdão comparado tenha se pronunciado sobre a cumulação das penalidades isolada e de ofício, textualmente infirmou a impossibilidade de exigência daquela primeira após o encerramento do exercício - argumento, inclusive, autônomo ali apostado para justificar o afastamento da exigência em testilha.

Todavia, e apenas quanto a matéria atinente à multa isolada exigida após o encerramento do exercício, há que se observar o verbete da Súmula 178 que, a luz do RICARF, mesmo que editada após a interposição do remédio adotado pelo contribuinte, impede o seu conhecimento.

Assim, admito o apelo apenas quanto ao tema “cumulação de multa isolada com a multa de ofício” .

I.2.1.c 4ª Matéria admitida. Responsabilidade tributária.

O racional adotado pelo recorrido é, em certa medida, equivalente ao que assumido quanto a qualificação da multa. Foram pactuadas uma série de operações societárias, interconectadas e sucessivas, sem dispêndio de recursos financeiros em espécie e que teria gerado um ágio a partir de reestruturação realizada dentro de um único e mesmo grupo econômico. E como tais operações são, e só podem ser, realizadas com a anuência e concordância dos sócios das empresas implicadas, estariam demonstradas as situações que evidenciariam os atos ilícitos a que fazem referência o art. 135, III, do CTN. E seguinte passagem do voto condutor do aresto ora examinado, bem resume a posição adotada pelo Conselheiro Carlos César Candal Filho:

O caso, a meu ver, consubstancia, clara e inexoravelmente, abuso de direito, quando pretende-se afirmar que todas as ações isoladas foram lícitas. Nesse caso é evidente que o exercício desse suposto direito extrapolaria em muito os fins sociais e a boa fé, haja vista que a norma presente na Lei 9.532/97 (arts. 7º e 8º) jamais visaria acobertar a criação de falsos ágios, o que agride o seu fim social, além do que resta claro a presença de má fé ao se pretender usurpar o sentido da norma para obter benefícios financeiros diretos, como já ficou demonstrado em relação aos dois sócios administradores.

Finalmente, destaco que todos os atos societários foram assinados pelos administradores. Assim, considerando que o "filme", o conjunto de operações, constituiu um ilícito, por abuso de direito e todos os demais motivos apresentados neste voto, podemos considerar que esses atos suprem a suposta falta apontada pelos recorrentes.

Inicialmente a D. Presidência da 3ª Câmara desta 1ª Sessão teria entendido inoportunidade o dissídio porque, ainda que a legislação considerada, e os fatos examinados no recorrido e nos paradigmas sejam os mesmos (lembremo-nos que os paradigmas, já tratados anteriormente, se debruaram sobre o mesmo conjunto de operações aqui examinadas), teria ocorrido uma valoração de provas distintas. I.e., o que se teria, pelo que entendeu de início do despacho de admissibilidade, é que não haveria divergência de interpretação legal, mas, tão só, uma divergência valorativa de provas.

Contudo, como muito bem anotado pelo despacho de agravo, o caso não pressupõe um reexame dos elementos contidos no feito. De fato, o que houve no caso, foi uma qualificação dos fatos postos de forma distinta, por cada acórdão comparado. Mas esta qualificação distinta ocorre não sobre o *valor probandi* dos elementos coligidos, mas, isto sim, sobre a sua subsunção ao precedente da norma. Aqui, aperfeiçoa-se o exemplo dado por este Conselheiro quando do apontamento de suas premissas para a identificação ou não da divergência jurisprudencial.

De fato, o que ocorre quanto a esta matéria é que, para o D. Relator do acórdão Recorrido, o antecedente “A” é lido de forma diferente em que este mesmo precedente normativo é compreendido pelos paradigmas. E por isso mesmo, os fatos apreendidos pelo *decisum a quo*, culminam com uma consequência diferente daquela considerada pelos acórdãos comparados. Estes, tal como postos, não precisam ser reexaminados, até porque nem os

paradigmas, nem o acórdão recorrido, dissentem quanto ao seu valor (não por outra razão, os paradigmas não admitiram a dedução das parcelas amortizadas do ágio). Só que, para estas últimas decisões, estes fatos, em si considerados, não conforma o ilícito a que alude o art. 135, III, do CTN, ao passo que, para a decisão de piso, eles, *per se*, já conformariam o núcleo típico desta norma.

Não há, insista-se, aqui, um reexame de provas... o que há é uma qualificação diferente dos fatos, intentadas por cada decisão comparada, distinção esta, repise-se, decorrente de uma interpretação diferente dada, por cada qual, aos preceitos do art. 135, III, já referido acima.

Neste caso, os recursos dos devedores solidários deverão ser conhecidos, ante a caracterização efetiva de um dissídio jurisprudencial.

I.3 Conclusão parcial.

A luz do que expus até aqui, oriento o meu voto pelo conhecimento dos recursos manejados pelo contribuinte, a exceção da matéria atinente à exigência de multa isolada após o término do exercício, e pelos devedores solidários.

II MÉRITO.

II.1 Quanto a multa qualificada – 1ª Matéria admitida.

Verdade seja dita, mas este Conselheiro tem uma posição bem mais legalista acerca das regras encartadas nos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97, refutando, inclusive, as premissas próprias da interpretação econômica do direito tributário (o que encerraria o afastamento de requisitos meta-jurídicos tais como a substância econômica do ato e o seu, conseqüente, propósito negocial). Aliás, tal entendimento mais restritivo (sobre o teor da lei), importaria, a partir das preconcepções que defendo, inclusive no afastamento da própria obrigação (algo não discutido neste recurso).

Esta posição, todavia, é isolada, não sendo compartilhada, nem mesmo, por todos os Conselheiros que me acompanham, usualmente, neste tema. Ainda assim, e a par de minhas preconcepções, o fato é que, no que tange à qualificação da multa de ofício, com espeque nos preceitos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, o recrudescimento da penalidade ainda pressuporia um *plus* não verificado apenas não ausência de um alardeado propósito negocial (cuja falta, como apontado pela Conselheira Lívia De Carli Germano em casos passados, revelaria apenas um indício de uma possível fraude).

De fato, para que se imponha tão elevada imputação, a comprovação da fraude, ou do conluio e da sonegação, qualificados pelo dolo, ainda se fazem prementes. E estes elementos somente são verificados a partir de atos ilícitos concretamente demonstrados, a partir de atos, operações e/ou condutas fictícias ou simuladas, estas últimas tomadas no seu sentido mais estrito (simulação *stricto sensu*, atestada pela ocultação efetiva do ato realmente praticado – art. 167 do Código Civil brasileiro).

No caso, a qualificação proposta, e mantida pelo acórdão recorrido, teve esteio, apenas, nas características das operações emendadas. Melhor explicando, justificou-se a

imposição de uma multa elevada apenas no fato do ágio ter surgido em reestruturação societária envidada dentro um mesmo grupo econômico, sem uma alegada base no princípio de *arms lenght*. Não há, todavia, no feito, qualquer acusação sobre a higidez formal dos atos societários praticados, tendo, todos, sido implementados de forma clara, pública, e sem que buscassem, de qualquer forma, ocultar a realidade material dos próprios tributos aqui lançados.

O que se identificou no caso, e portanto, legitimou a manutenção da própria glosa, foi a ocorrência de um “*vício de causa*”, isto é, a realização de um planejamento tributário cuja finalidade última era, tão só, a economia tributária. A expressão retro, diga-se, não é de minha autoria; foi, em verdade, utilizada com brilhantismo pelo Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, em diversos julgados por ele relatados para, justamente, justificar a exigência tributária, pela impossibilidade de aproveitamento das parcelas amortizadas do ágio, sem que se observasse, aí, todavia, um vício material dolosamente intentado. Por isso mesmo, ainda que mantido o crédito principal, o predito Conselheiro sempre se pôs contra a aludida qualificação, quando ausentes outros elementos de prova que demonstrassem a concretização efetiva de um ato doloso fraudulento. Neste sentido, confira-se a passagem de voto por ele proferido, em que esta posição é explicitamente exposta:

Nas situações de planejamento tributário, normalmente, invoca-se a ocorrência da simulação para sustentar a qualificação das multas aplicadas. No entanto, esse conceito pode estar presente em duas situações distintas: quando há simulação do próprio negócio jurídico ou quando há simulação da causa do negócio jurídico.

No primeiro caso, há o requisito da mentira ou falseamento acerca de aspectos relevantes do negócio jurídico. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, aparente ou simulado. Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos, assim, no campo dos planejamentos tributários evasivos.

Por outro lado, quando só há o vício da causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pela mentira ou falseamento de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. A causa real dissimulada (economizar tributo), que prepondera sobre a causa negocial simulada, não deixa de ser lícita (excerto do voto proferido no acórdão de nº 1302-003.822, publicado no DJ de 23/09/2018).

Neste passo, e com as ressalvas acerca do entendimento pessoal deste Relator (sobre as premissas próprias da teoria econômica), o fato é que, como já alertado, houve, na espécie, uma simulação da causa dos negócios pactuados, não tendo, outrossim, se observado uma simulação em sentido estrito nos atos em si mesmos considerados. E, isto, sem que se tenha coligido outros fatos ou circunstâncias, não evidencia a fraude, muito menos o dolo, que a qualifica, tornando ilegal o recrudescimento da multa de ofício.

Aqui, pois, se impõe o acolhimento das razões recursais para que a multa de ofício seja desqualificada.

II.2 Quanto a cominação de multa ofício cumulada com as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas.

Tomo a liberdade de analisar os dois temas descritos no subtítulo acima dado que, as minhas razões de decidir os abarcam conjuntamente.

A questão relativa à cumulação de penalidades (isolada e de ofício e, ainda, a cobrança daquela primeira após o encerramento do exercício) não é nova e já foi objeto de reiteradas decisões dos Órgãos Colegiados deste CARF. E o fato é que semelhantes alegações não encontram guarida na própria legislação que, neste particular é, e era, mesmo antes do advento da Lei 11.488/07, clara com o sol de estio.

Com efeito, e admito, no passado, me filiei ao entendimento esposado pelo D. Relator e, por isso, vinha decidindo pela impossibilidade da cobrança concomitante das multas preconizadas pelos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/96, aplicando, mesmo após a edição da Lei 11.488/2007, os preceitos da Súmula 105 deste CARF.

Verdade seja dita, minha análise da tese, no passado, se pautava muito mais por um senso de justiça (numa acepção eminentemente político-moral), especialmente porque, na maioria dos casos que me foram postos para decidir, a falta de recolhimento das estimativas não se dava por opção dos contribuintes, mas, isto sim, como consequência de glosas intentadas pela fiscalização. Lembrando que a multa isolada tinha por fim a apenação da conduta negativa do contribuinte, tendente ao descumprimento de uma obrigação acessória (a antecipação do tributo não se conforma com a obrigação principal), considerava injusta tal imposição e, por isso mesmo, abarcava, também, a teoria da encampação (ou consunção).

Todavia, e mesmo antes da modificação realizada pela já citada Lei 11.488/2007, é inegável que a norma jurídica sempre contemplou explicitamente a possibilidade de imposição cumulada das duas penalidades (algo que, todavia, também se verificava na redação original da Lei 9.430). E isto, vejam bem, tornou-se ainda mais claro particularmente para este julgador quando instado a analisar a alegação de alguns autuados quanto a impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário (matéria., não obstante não admitida para exame por esta Câmara Superior, tem relação direta com os fundamentos que adoto para manter a exigência em exame)... Peço vênias para transcrever, abaixo, a redação atual do art. 44, inciso II, da Lei 9.430:

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

(...)

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

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.

Notem que o artigo não se utiliza da partícula alternativa "ou" para qualificar as penalidades ali descritas, nem tampouco vincula a multa isolada à multa de ofício, algo que, hoje vejo, também se observava no § 4º da Lei 9.430 em sua redação originária. E, mais que isso, afirma textualmente a exigência da penalidade isolada, **mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**, do que se extrai duas conclusões:

a) a apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa somente se faz ao fim do exercício, sendo ilógico pretender a inaplicabilidade da multa isolada após o seu encerramento (até porque, tornaria materialmente impossível a exigência desta penalidade);

b) ao asseverar que, mesmo se verificando prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, mesmo que não verificado tributo a pagar (que se apura apenas com o decurso do exercício), a multa será devida... por óbvio, se não houver prejuízo, e, portanto, verificar-se obrigação de se pagar a exação, com mais razão, a penalidade isolada deverá ser aplicada.

A partir da conclusão apresentada em “a”, supra, afasta-se, desde logo, a correção da tese acerca da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o término do exercício, ou, de outra sorte, a expressão “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal*” ecoaria no mais absoluto vazio... Vale lembrar que a letra da lei (seu sentido semântico-sintático) não dá azo à processos hermenêuticos que lhe restrinjam a aplicação. A interpretação gramatical só pode ser ultrapassada se a linguagem empregada for imprecisa ou resultar numa conclusão absurda (contrária ao próprio sistema), desafiando, pois, o uso de outros instrumentos interpretativos, como, alias, pontua Humberto Ávila:

Em segundo lugar, a classificação dos argumentos não pode ser inflexível, porque, antes da interpretação, também não se sabe qual dos argumentos será mais seguro ou mesmo qual deles será pertinente à decisão de interpretação. Em alguns casos, serão os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida; em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos é que poderão resolver a questão interpretativa. E assim sucessivamente. É dizer: a pertinência dos argumentos depende do próprio problema posto à prova.⁵

Se, contudo, a interpretação gramatical (que, para alguns, como Dennis Patterson⁶, não se trata, objetivamente, de interpretação) apresenta um resultado factível, qualquer outra construção hermenêutica será tida e havida como sofisticada ou falaciosa (pois a premissa - sentido semântico das palavras - não se conformará com as conclusões).

Outrossim, e particularmente quanto ao problema da concomitância das penalidades, a conclusão declinada em “b” não deixa, e não deixava, mesmo na redação original do aludido preceptivo, margens para elucubrações adicionais. Mais uma vez, a luz do sentido eminentemente semântico-gramatical da norma, a única interpretação possível é de que a predita multa será exigida, havendo ou não tributo a pagar ao final do exercício financeiro, impondo-se, neste particular, a cumulação das aludidas penalidades que, repise-se, tem como fatos gerados, situações absolutamente díspares – a multa isolada pune o descumprimento da obrigação acessória, ao passo que a multa de ofício apenas o não recolhimento do tributo, propriamente (obrigação principal).

E, ainda, com todas as vênias possíveis aos defensores de uma posição oposta, mas teoria da consunção, natural do direito penal, não encontra guarida no direito tributário (posição que, agora, assumo). Ambas disciplinas primam pela legalidade estrita e, diferentemente da esfera criminal, cuja legislação prevê, expressamente, a aplicação desta teoria ao concurso de crimes, o sistema fiscal tributário não contém semelhante disposição. “*Pau que dá em Chico, dá em Francisco*”! Se entendo e defendo a legalidade estrita para afastar exigências que rompam com a ordem legal (em decorrência de uma qualificação econômica dos fatos, v.g.),

⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Luvro Eletrônico in Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, vol. 19, março/2001, p. 170.

⁶ PATTERSON, Dennis. Meaning, Mind and Law. Ashgate: Law Series, Tom D. Campbell, 2008, pp. 50 e ss.

não posso dela me afastar para validar teses construídas à margem do sistema legal, tão só para favorecer o contribuinte.

A Lei 9.430, tanto em sua redação original, como posta atualmente, não comporta as interpretações restritivas que fundamentaram a edição da Súmula 105.

Ainda assim, vejo, hoje, que havia incorrido num erro de premissa em votos passados. E explico.

De fato, a Lei 11.488/07 não trouxe modificações materiais de relevo; a nova redação, senão pelo remanejamento dos incisos e parágrafos do art. 44, não alterou a essência (o aspecto material) da regra de incidência das penalidades, mantendo, inclusive, as mesmas expressões que estavam contidas no preedito art. 44 antes de sua edição. O que este Conselheiro se propôs a defender é que, *venia concessa*, a própria Súmula 105 trazia em seu bojo pressupostos que, no foro próprio do processo administrativo, não podiam ser sustentados. E como este verbete não foi editado e pensado a luz das modificações supra referidas, mesmo que cosméticas, não há ali nada que vincule este Conselheiro ao seu conteúdo, de sorte a atrair para o caso a regra inserta no art. 45, VI, do Regimento Interno do CARF.

A revisão, agora intentada, tem esteio na alteração da norma em exame e mesmo que o seu conteúdo seja senão idêntico, ao menos similar àquela sobre o que se debruçou a predita Súmula, é inegável que trouxe uma nova realidade jurídico-normativa que, caso vigente antes da edição daquele verbete, poderia resultar numa análise totalmente distinta (e sua não aplicação boa parte dos Conselheiros que compõem os quadros deste órgão é prova irrefutável disso). Em outras palavras, ainda que a Lei 11.488/07 não tenha se proposto a aclarar a redação do art. 44 da Lei 9.430/97, é fato que ela introduziu um novo cenário jurídico sobre o que, quando menos, impunha-se uma revisão da própria Súmula para deixar claro a sua extensão e aplicabilidade à esta nova realidade, ou não...

O fato, e insista-se, é que, como demonstrado alhures, este Julgador já não concordava com o entendimento consolidado naquela Súmula e se via compelido à sua observância, apenas, por força do RICARF. Com a publicação da nova Lei, mesmo que desprovida de alterações substanciais (reprise-se, fazendo modificações meramente formais), a aplicação daquele enunciado deixou de ser obrigatória, precisamente por não estar compreendido, em seu verbete, a nova redação proposta. A imposição concomitante das duas penalidades se impunha, mesmo que, sob o prisma teórico, pudesse encerrar questionamentos.

E, notem, não estou dizendo que a aludida concomitância não mereça críticas! Não abandonei o sentimento visceral que guiou minhas decisões no passado e continuo a considerar "injusta" a imposição de duas penalidades que, não raro, decorrem de um mesmo grupo de eventos conectados, sem que se observe a efetiva intenção do agente em descumprir, por exemplo, a obrigação acessória. E, mais que isso, entendo que a cominação das penalidades em testilha, de forma cumulada, fere o princípio da proporcionalidade e, ato contínuo, a garantia constitucional do não-confisco (art. 150, IV, da CRF88)⁷.

⁷ Que, frise-se, não pode ser interpretado a partir de uma comparação simplista entre o valor das penalidades e o montante do tributo apurado (ainda que seja possível afirmar que esta cumulação tenha o potencial de ultrapassar as importâncias atinentes ao imposto ou contribuições porventura exigidas). Este exame, e como destacado por mim,

Como é sabido, entretanto, a validade da norma legal, a luz do texto constitucional, não encontra, nesta seara, o foro próprio para seu questionamento.

Até que haja um definitivo e concreto posicionamento da Jurisprudência Judicial sobre o tema, o fato é que a Lei 9.430 permanece incólume e plenamente aplicável. Nesta esteira, se até o advento da Lei 11.488/07 a observância ao verbete da Sumula 105 era impositiva, com a redação atual do art. 44, I e II, não vejo como refugir à literalidade do texto legal, sendo cabível, pois, com todas as críticas morais e de validade constitucional cabíveis, a exigência cumulada das penalidades.

Assim, e sobre este ponto trazido pelo recurso especial do contribuinte, oriento o meu voto pelo seu não provimento.

II.3 Da responsabilidade tributária com esquite nos preceitos do art. 135, III, do CTN.

Como destacado ao longo deste voto, o D. Relator do acórdão recorrido propôs a manutenção da responsabilidade imputada com base nas mesmas premissas que nortearam seu voto, seja quanto a obrigação principal, seja quanto a qualificação da multa de ofício. E, aí, ficou claro que aquele julgador considerou ocorridos os atos ilícitos a que refere o art. 135, III, do CTN, a partir do intento meta jurídico, qualificado pela ausência de propósito negocial e pelo desrespeito aos princípios da boa-fé e da solidariedade.

Mas, tal qual já decidi em relação à multa qualificada, no caso vertente o que houve, foi, tão só, uma pactuação de atos lícitos, formalmente hígidos e feitos às claras que, *per se*, não só não justificam o recrudescimento da penalidade imposta como, também, não tipificam ilicitude tratada pelo já referido art. 135, III, do CTN. O que haveria aí, quando muito, seria o já alardeado vício de causa, isto é, a eleição de uma finalidade negocial que, para aqueles que assim entendem, tornaria inoponível, ao fisco, o predito planejamento, sem que isso configure quaisquer das hipóteses versadas pelo artigo retro mencionado.

Os atos e operações pactuadas, insista-se, são legítimas, legais e formalmente válidas. E, mais importante, a sua concretização não se deu em detrimento dos interesses da própria empresa o que, ao fim e ao cabo, seria o fundamento último da própria responsabilidade tal divisada no artigo alhures tratado. Quando muito, o que se teria aqui seria a falta de recolhimento de tributos por conta glosa das despesas com ágio, ante uma interpretação divergente dada pelo contribuinte à legislação competente (fato este comprovado até pela posição adotada por este Relator, que entende que planejamento engendrado seria válido até mesmo para os fins dos preceitos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97).

E o simples inadimplemento tributário, a luz do verbete da Súmula do Superior Tribunal de Justiça, não legitima a responsabilização dos sócios das empresas porventura autuadas: “*SÚMULA N. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

tem que ser balizado pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, mormente quando, insista-se, quase sempre, as exigências da multa isolada não decorram de uma intenção deliberada do contribuinte de não recolher as respectivas estimativas.

Em resumo, também aqui, para que a responsabilidade dos devedores solidários fosse mantida, seria premente o apontamento de outras circunstâncias que não, e apenas, a natureza da reestruturação societária pretendida.

Dito assim, o recurso dos devedores Miguel e Artur devem ser providos.

III CONCLUSÕES.

A luz do exposto, CONHEÇO dos recursos especiais interpostos e, no mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO às razões de insurgência do contribuinte para, tão só, afastar a qualificação da multa de ofício, e por DAR PROVIMENTO INTEGRAL aos apelos dos devedores solidários para afastar a sua responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, redator designado.

Fui designado para redigir o voto vencedor, sobretudo em razão do meu posicionamento acerca da multa isolada, que passarei mais adiante a tratar. Coube-me, porém, a manifestação quanto à responsabilidade tributária.

Nessa parte, segui o entendimento aberto pela Ilustre Conselheira Edeli, que apresentou declaração de voto. Desse modo, no tocante à responsabilidade, faço minhas as razões aduzidas pela referida conselheira na sua “Declaração de Voto”, que segue abaixo, a qual adoto *in totum*.

Quanto às multas isoladas, a primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da

estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei n.º 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

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

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

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

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 ano-calendário correspondente;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse o sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

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

(...)

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

(...)

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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas

desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

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. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeí em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Adotar o primado da consunção, por meio de uma comparação, em abstrato, da multa isolada com a multa de ofício, em razão daquela se referir a um delito menos reprovável ou como etapa de execução de outro mais grave, é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio. A consunção, pelo contrário, é critério de apreciação das punições em concreto.

Do contrário, a prevalecer essa equivocada interpretação, concluiríamos que, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. De modo similar, a conduta de desferir uma facada contra outrem com a intenção de matar, mas sem a conclusão mortal, não poderia ser apenada pela lesão corporal.

É óbvio o equívoco dessas conclusões para o Direito Penal e, portanto, servem para ilustrar, de forma contundente, a grave erronia da aplicação distorcida pelo CARF do princípio da consunção.

As decisões de então foram equivocadas quanto às suas conclusões, aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado às multas na seara tributária. Ademais, levaram à aprovação da Súmula CARF 105, cuja redação simplória tem resultado, até nossos dias, a aplicação de consequências jurídicas opostas em intensidade e gravidade a situações com irrelevantes diferenças entre si. Por exemplo, aquele que deixou de pagar estimativas e, por isso, foi autuado em R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), mas não apurou imposto devido no ajuste, terá a manutenção integral dessa exigência. Já aquele que sofreu a mesma punição isolada de R\$ 10.000.000,00, mas também deixou de pagar irrisórios R\$ 10,00 (dez reais) no ajuste, terá o valor punitivo milionário integralmente exonerado, se não houver a comparação entre as duas multas.

Ora, a consunção aplica-se concretamente. Uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. E, o mais relevante, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

As redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem a necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições, como ocorre no presente feito.

Conforme podemos verificar pelo item XV do termo de verificação fiscal e pelos demonstrativos das fls. 1819 a 1834, a concomitância das multas isoladas com aquelas lançadas de ofício é integral no presente feito.

Isso posto, na parte em que me cabe manifestar expressamente, voto por dar provimento em relação às multas isoladas e para manter a responsabilidade tributária imputada com base no art. 135, inciso III do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Fl. 26 do Acórdão n.º 9101-006.341 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10903.720016/2015-15

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira divergiu do I. Relator no conhecimento do recurso especial da Contribuinte, compreendendo que também a matéria “multa isolada aplicada após o encerramento do exercício”, deveria ser conhecida. Ainda, no âmbito da matéria “responsabilidade tributária”, o voto em favor do conhecimento se deu por outros fundamentos, a seguir expostos.

Inicialmente registre-se que o litígio aqui subsistente tem em conta o que decidido no Acórdão n.º 1302-002.632, proferido na mesma sessão de julgamento do caso antes apreciado por este Colegiado, em face de recursos especiais interpostos pelos mesmos sujeitos passivos contra o Acórdão n.º 1302-002.631. Esta Conselheira redigiu o voto vencedor do Acórdão n.º 9101-005.973 consignando as razões de não conhecimento *das matérias nulidade (n.º 1), decadência como matéria autônoma (n.º 2), dedutibilidade da amortização do ágio interno na base de cálculo do IRPJ (n.º 3) e da CSLL (n.º 6)*, bem como as razões para negativa de provimento no âmbito do mérito da *matéria relativa à responsabilização dos administradores (n.º 5)*.

Nestes autos, o exame de admissibilidade já negara seguimento à dedutibilidade das despesas de amortização de ágio interno no âmbito do IRPJ e da CSLL, em face de divergências erigidas com base nos mesmos paradigmas rejeitados por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-005.973 (Acórdão n.º 1301-001.297 relativamente ao IRPJ e Acórdãos n.º 9101-002.310 e 1301-001.394 quanto à CSLL).

No lançamento objeto do precedente n.º 9101-005.973 houve lançamento de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, mas a exigência foi cancelada em 1ª instância de julgamento em razão de erro de cálculo, e o recurso de ofício restou improvido. Nestes autos, a exigência foi mantida e os sujeitos passivos as questionam nas matérias “possibilidade de se exigir cumulativamente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa de ofício decorrente de lançamento do IRPJ/CSLL”, bem como quanto à “aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração”. A maioria do Colegiado, aí incluído o I. Relator que reformulou seu entendimento inicialmente favorável ao conhecimento, compreendeu que esta matéria não poderia ser conhecida em razão de o acórdão recorrido estar em conformidade com a Súmula CARF n.º 178.

Esta Conselheira, porém, tem manifestado interpretação diferente acerca do alcance da referida súmula, como é exemplo o voto declarado no Acórdão n.º 9101-006.057:

Embora o I. Relator bem demonstre que os precedentes da Súmula CARF n.º 178 afirmam a possibilidade de lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois do encerramento do ano-calendário, o seu enunciado consolidou o entendimento nos seguintes termos: *a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. E, no presente caso, os demonstrativos de apuração do Auto de Infração indicam que: i) no ano-calendário 2010, houve lucro real originalmente apurado, mas a adição das infrações não resultou em IRPJ exigível em razão das antecipações convertidas em saldo negativo que consumiram o imposto devido; e ii) no ano-calendário 2012, o

prejuízo fiscal original era inferior à infração apurada, mas o IRPJ devido foi consumido pelas antecipações convertidas em saldo negativo do período, não resultando em IRPJ exigível. Assim, para além de nos períodos de apuração de 2011 e 2013 haver IRPJ apurado e exigido ao final do ano-calendário, nos períodos de apuração de 2010 e 2012 houve IRPJ apurado, apesar de não exigível ao final do ano-calendário. Em tais circunstâncias, porque não evidenciada a “inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário”, esta Conselheira entende inaplicável a Súmula CARF n.º 178.

Os fundamentos para a limitação assim vislumbrada no referido enunciado foram apresentados na declaração de voto encartada ao Acórdão n.º 9101-005.818. Naquele caso, o recurso especial da Contribuinte fora conhecido por ordem judicial, mas a discussão em referência foi suscitada pela cogitação de que os Conselheiros estariam vinculados à referida súmula na decisão de mérito da matéria. Veja-se:

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seu entendimento de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte acerca da exigência de multa isolada, concordando com a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 93, vez que a falta de recolhimento de estimativas não foi fundamentada exclusivamente na ausência de transcrição de balancetes de suspensão ou redução, e também porque a legislação de regência sempre permitiu a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que encerrado o ano-calendário.

Contudo, em razão dos debates havidos por ocasião da sessão de julgamento, cabem esclarecimentos quanto à concordância desta Conselheira com a inaplicabilidade, ao presente caso, da Súmula CARF n.º 178, segundo a qual *a **inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário** não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.*

Os precedentes que motivaram a edição deste enunciado se distinguem substancialmente daqueles que ensejam debates acerca da aplicabilidade da Súmula CARF n.º 105, segundo a qual *a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.* Trata-se, nestes, de exigências decorrentes da constatação de falta de recolhimento de estimativas e de falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, restando sumulada a incompatibilidade da exigência concomitante das duas penalidades antes das alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, ou seja, na vigência da redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996.

Esta referência é importante porque a questão acerca da aplicação concomitante das penalidades a partir das alterações da Medida Provisória n.º 351, de 2007, não foi pacificada, e a **existência de tributo apurado ao final do ano-calendário** passa a ser uma circunstância em razão da qual haja formalização de lançamento deste tributo com acréscimo da multa proporcional, eventualmente concomitante com a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Já na hipótese de falta de recolhimento de estimativas **dissociada** da falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual, diferentes argumentos foram desenvolvidos para o pleito de afastamento da multa isolada aplicada depois do encerramento do ano-calendário, dentre os quais pode-se citar: i) a apuração definitiva do tributo retira do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais; ii) a apuração final constitui limite de débito para aplicação das multas isoladas às estimativas não recolhidas, hipótese na qual a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário infirmaria materialmente qualquer infração de falta de recolhimento de estimativas e impediria a aplicação de multa isolada; e iii) a legislação, em especial na forma

anterior às alterações da Medida Provisória nº 351, de 2007, somente permite o lançamento da multa isolada sobre a estimativa não recolhida e cuja exigência seja confirmada na apuração do ajuste anual. Destaca-se, nestas construções, o fato de a inexistência de débito na apuração final converter as antecipações em saldo negativo passível de restituição ou compensação, a evidenciar o descabimento das antecipações e a consequente inaplicabilidade da multa isolada, bem como ressalva-se, na segunda e na terceira objeções, os efeitos da alteração legislativa na base impositiva da penalidade isolada, promovida com a Medida Provisória nº 351, de 2007.

Em oposição a estes argumentos têm-se, mais fortemente, o destaque de que a legislação de regência sempre trouxe a ressalva de cabimento da multa isolada *ainda que o sujeito passivo tenha **apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente***, ou seja, ainda que não haja base de cálculo positiva e, por consequência, inexista **IRPJ ou CSLL apurados** no ajuste anual.

Conjugando todo o cenário acerca desta punição específica, a primeira tese conduziria à conclusão de que a multa isolada nunca seria cobrada depois do encerramento do ano-calendário, dada a prevalência da apuração final, permitindo a cogitação, apenas, da exigência de penalidade isolada na hipótese falta de recolhimento de estimativas constatada ao longo do ano-calendário. Sob a segunda e a terceira ótica, a penalidade isolada prevista na lei teria um espectro maior de aplicação depois do encerramento do ano-calendário, nos casos em que houvesse tributo devido no ajuste anual, excluídos, assim, os casos de aplicação concomitante com a multa proporcional e prevalência desta em relação à multa isolada. Nesta última visão restaria, portanto, a possibilidade de aplicação da penalidade depois do encerramento do ano-calendário não concomitante com a multa proporcional sobre o ajuste anual, e sobre o valor das estimativas limitado ao tributo apurado ao final do ano-calendário, ou seja, na hipótese de apuração de tributo devido no ajuste anual e quando este não fosse objeto de lançamento, sendo que na terceira ótica a exigência só subsistiria se desde o início a autoridade fiscal formalizasse a exigência sob estes parâmetros.

O acórdão nº 9101-005.690, editado antes da publicação da Súmula CARF nº 178, bem espelha estes posicionamentos:

- O voto do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, integrante da minoria vencida, registra que:

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007, é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores de CSLL devidos por cada ano-calendário, previamente informados nas Declarações transmitidas.

A Fazenda Nacional, tradicionalmente, defende uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96

(anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu *caput*, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual *antinomia* ou conflito prescritivo entre *caput* e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no *caput* – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

[...]

- O voto vencido do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, além de referir o entendimento acima, traz consignado que:

Feitas essas considerações, a meu ver a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos em comento (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44, antes de alterado pela MP 351/2007) conduz ao entendimento de que a multa isolada lá prevista:

(i) pode ser exigida sobre eventuais estimativas apenas no curso do ano-calendário; e

(ii) findo o período de apuração, pode ser exigida, mas limitada ao montante de IRPJ/CSLL efetivamente devidos, tomando ainda como data-base o próprio fato gerador, ou seja, 31/12.

Ressalte-se, por fim, que somente a partir de fevereiro de 2007, em razão da alteração da legislação em questão pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, é que a interpretação que se valeu a fiscalização passou a ter base na lei. Basta comparar a previsão legal da multa isolada antes e depois dessa mudança legislativa, o que pode ser feito pela análise do seguinte quadro:

[...]

Ora, do confronto da redação dos textos legais em questão, é notório que o Legislador alterou significativamente o regime jurídico da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, uma vez que (i) reduziu o percentual (de 75% para 50%); e (ii) passou a prever a incidência da multa isolada diretamente sobre as estimativas não recolhidas, excluindo as limitações temporal e quantitativa até então previstas no *caput*, incidência esta que somente passou a valer para o futuro, ou seja, a partir de fevereiro de 2007.

[...]

- O voto da Conselheira Lívia De Carli Germano, integrante da maioria vencedora, traz oposição à limitação em razão do tributo apurado ao final do ano-calendário nos seguintes termos:

Em síntese, respeitosamente, não compartilho do entendimento de que as multas isoladas “deveriam ser calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza esta que não se

confunde com as estimativas apuradas ao longo do ano, de natureza antecipatória.”

Não discordo de que a atitude de limitar a base de cálculo da multa isolada à diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas a menor seria, sim, medida razoável em termos de técnica legislativa (isto é, de lege ferenda), por limitar o valor da pena pela ausência de cumprimento de um dever preparatório (recolher a estimativa) ao valor do tributo efetivamente devido no ajuste anual. Acontece que, se admitirmos que o valor da multa isolada está limitado a um percentual do valor do ajuste anual devido, voltamos à situação de impossibilidade de cobrança da multa isolada quando o tributo devido no ajuste anual seja zero. É dizer, para seguir esta linha interpretativa, seria necessário aceitar que o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 não tem nenhum sentido e deve ser simplesmente ignorado – afinal, como considerar que a multa isolada será exigida “ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” se, neste caso, ela será zero?

Com o devido respeito aos entendimentos em contrário, compreendo que tal resultado de interpretação vai de encontro ao princípio basilar de hermenêutica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda -- as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia), e leva a que, em nome de uma suposta “razoabilidade” ou da preservação a todo custo de um sentido da “norma principal” constante do caput do dispositivo legal, se deva considerar como não escrita a integralidade do trecho final de um dos seus incisos (no caso, o inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996).

Assim, a princípio, não vejo possibilidade de se utilizar o valor de ajuste anual devido como limite genérico para o valor da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas.

Não obstante, esclareço que filio-me ao entendimento de que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual. E a razão é bem simples.

Não se nega que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida versus valor do ajuste anual devido), assim como não se nega que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual). Fl. 23 do Acórdão n.º 9101-005.690 - CSRF/1ª Turma Processo n.º 18471.003240/2008-41

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

[...]

- O voto vencedor desta Conselheira assim refuta mais genericamente estas teses:

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de *que a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove um correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos*. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

[...]

Em tais circunstâncias e tendo em conta os fundamentos acima expostos, inexistente óbice ao lançamento das penalidades, como aduz a Contribuinte, *uma vez findo o ano-calendário, e a ora Recorrida tendo entregue declaração de ajuste anual acompanhada da demonstração de quitação do tributo*. As estimativas devem ser recolhidas em razão da opção pela apuração anual e o descumprimento desta obrigação acessória sujeita-se a penalidade ainda que encerrado o ano-calendário e

ainda que não seja apurado tributo devido neste último momento. Deve ser reformado, assim, o acórdão recorrido na parte em que invalidou as exigências do ano-calendário 2006 porque quitado todo o tributo devido ao final do ano-calendário, que validou a exigência formulada.

[...]

A Súmula CARF n.º 178, por sua vez, afirma a possibilidade de exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o ano-calendário. E, como visto, esta possibilidade é negada nas argumentações que afirmam a prevalência da apuração final como óbice a qualquer questionamento acerca das estimativas devidas. Assim, o entendimento sumulado poderia, em princípio, vedar a adoção daquela argumentação por Conselheiros do CARF.

Contudo, o entendimento sumulado restou circunscrito à hipótese na qual se verifica a ***inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário***. Ainda que os precedentes da súmula tenham sido editados em face de circunstâncias fáticas que não se referem, propriamente, a apuração que não resulte em tributo devido ao final do ano-calendário, fato é que este aspecto foi consignado no enunciado aprovado pela maioria desta 1ª Turma. Daí porque se entende pela vinculação ao enunciado apenas na hipótese em que a multa isolada é aplicada depois do encerramento do ano-calendário e inexistente tributo apurado ao final do ano-calendário.

É certo que sob determinado viés interpretativo é possível argumentar que, se a punição por falta de recolhimento de estimativa tem cabimento ainda que não apurado tributo ao final do ano-calendário, com mais razão esta penalidade teria lugar quando há apuração de tributo no ajuste anual, confirmando a pertinência das antecipações exigidas. Porém, para ter este alcance, o enunciado da súmula deveria referir a ideia de que o resultado da apuração ao final do ano-calendário não limita a *aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996*. E, nesta formatação, o enunciado poderia não alcançar aprovação, visto que somente a *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário* assegura que não haverá exigência correlata com aplicação de multa de ofício proporcional concomitante.

No presente caso, o litígio submetido a este Colegiado, como bem circunscrito pela I. Relatora, diz respeito a divergências jurisprudenciais *relacionadas à única exigência fiscal que restou mantida nos presentes autos, qual seja, a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas*. Na origem, houve lançamento de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário 2003, para além das multas isoladas aplicadas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL tidas por não recolhidas entre janeiro/2000 a novembro/2003. Contudo, a Contribuinte não impugnou a exigência dos tributos lançados no ajuste anual de 2003, promovendo seu parcelamento. A autoridade julgadora de 1ª instância, para além de reduzir a penalidade isolada ao percentual de 50% em razão de retroatividade benigna de nova legislação: i) retificou os cálculos das estimativas não recolhidas nos anos-calendário 2000 a 2003 para reduzir o coeficiente de presunção do lucro de 32% para 8%; e ii) excluiu a penalidade sobre as estimativas declaradas em DCTF ou compensadas nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003. O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso de ofício para restabelecer a aplicação do coeficiente de 32%, bem como deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das multas aplicadas de janeiro a abril/2000 e afastar as multas isoladas no ano-calendário 2003 em razão da concomitância com a exigência da multa proporcional sobre o ajuste anual.

A exoneração das multas isoladas pertinentes ao ano-calendário 2003 subsistiu, na medida em que o recurso especial da PGFN não foi conhecido neste ponto, em razão da conformidade do acórdão recorrido com a Súmula CARF nº 105. Já a decadência do lançamento pertinente às multas isoladas aplicadas de janeiro a abril/2000 foi revertida por força da Súmula CARF nº 104. Assim, a discussão acerca da exigência das multas isoladas depois do encerramento do ano-calendário tem em conta os valores lançados entre os períodos de janeiro/2000 a dezembro/2002.

Constata-se nos autos que a Contribuinte apurou IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2000 a 2002, mas em valor inferior à soma das estimativas devidas nos meses correspondentes. Como não houve exigência de tributo devido no ajuste anual para estes períodos, infere-se que as estimativas confirmadas, eventualmente somadas as retenções na fonte referidas nos autos, prestaram-se a liquidar os valores apurados ao final do ano-calendário.

Em consequência, confirma-se que não se está, aqui, diante da hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário e aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*. A aplicação da multa isolada se deu na presença de tributo apurado ao final do ano-calendário, mas não exigido em lançamento de ofício com aplicação de multa proporcional. Ausente concomitância, restariam as argumentações de que a apuração definitiva do tributo retiraria do Fisco a possibilidade de questionamento acerca das antecipações mensais e de que a exigência deveria ser ou estar limitada ao tributo devido no ajuste anual. E, ainda que estas teses possam ser refutadas com o mesmo contra-argumento que ampara a Súmula CARF nº 178 – o fato de a lei afirmar o cabimento da penalidade “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal” (na redação original), ou “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal” (na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), a evidenciar que a infração de falta de recolhimento de estimativas subsiste mesmo se não houver tributo na apuração definitiva – não se pode olvidar que a maioria desta 1ª Turma aprovou o enunciado com a limitação nele expressa: na hipótese de *inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário*.

Com estes esclarecimentos, e alinhada ao entendimento expresso pela I. Relatora, que refuta o argumento subsistente, ainda que não alcançado pela Súmula CARF nº 178, esta Conselheira também conclui por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte relativamente ao cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa que restarem devidas nos anos-calendário 2000 a 2002. (*destaques do original*)

Assim, esta Conselheira entende que o art. 67, §3º do Anexo II do RICARF/2015 não impede o conhecimento da matéria em referência.

Os mesmos fundamentos são aqui adotados para divergir do I. Relator e conhecer do recurso especial na matéria “multa isolada aplicada após o encerramento do exercício”.

Com respeito à responsabilidade tributária, o I. Relator observou que os recursos especiais não atacaram a imputação com base no art. 124, I do CTN, por entendê-la superada pelo Colegiado *a quo*, mas anotou que esta conclusão seria questionável vez que não designado redator para voto vencedor neste ponto, hipótese em que subsistiria no acórdão recorrido apenas o voto do Conselheiro Relator que validava aquele ponto da acusação fiscal. Ao final, o I. Relator afastou a cogitação de subsistência de fundamento autônomo inatacado e conheceu dos recursos especiais. E, para com ele concordar, esta Conselheira registra que o dissídio jurisprudencial aqui foi demonstrado em relação à imputação com base no art. 135, III do CTN,

tendo por referência os mesmos paradigmas admitidos no precedente n.º 9101-005.973 (Acórdãos n.º 1301-004.168 e 1301-002.918), lá consignando-se, no exame de admissibilidade, que:

Em relação à matéria objeto da sétima divergência interpretativa, suscitada apenas pelos responsáveis, referente à "Ausência de Responsabilidade Tributária Solidária dos acionistas, diante da inaplicabilidade do artigo 135, III do Código Tributário Nacional", consta o seguinte em suas peças recursais:

[...]

Pois bem, pelo exame dessa parte dos recursos, e do inteiro teor do acórdão recorrido, é possível verificar que os recorrentes lograram êxito em demonstrar o questionamento da matéria, pois a Turma, apreciando a questão, decidiu manter a responsabilidade atribuída aos sócios-administradores da contribuinte, Srs. Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, sob o entendimento de que essas pessoas praticaram atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A fim de demonstrar a existência de divergência interpretativa acerca dessa matéria, foram apontados como paradigmas os acórdãos nos 1301-004.168 e 1301-002.918, os quais, segundo os recorrentes, examinaram as mesmas operações também sob exame no acórdão recorrido, e cujos sujeitos passivos são as empresas OBF e Cálamo, que integram o grupo econômico dos recorrentes.

Bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e os 2 (dois) acórdãos apontados como paradigmas é possível verificar que realmente os 3 (três) julgados tratam das mesmas operações realizadas entre empresas do grupo econômico dos ora recorrentes, a partir das quais foram gerados os mesmos ágios internos cuja amortização foi deduzida como despesa pelos respectivos sujeitos passivos.

E, diante de situação fática idêntica, (i) enquanto no acórdão recorrido decidiu-se pela manutenção da responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores, (ii) nos acórdãos paradigmas decidiu-se por afastar a responsabilidade tributária atribuída aos sócios-administradores.

Restou, portanto, demonstrada a divergência suscitada pelos recorrentes.

A similitude fática entre os acórdãos comparados é inquestionável – trataram de repercussões das operações realizadas no mesmo grupo econômico – e nos autos do precedente n.º 9101-005.973 esta Conselheira observara que em contrarrazões a PGFN não apontara a subsistência de fundamento autônomo acerca da imputação com fundamento no art. 124, I do CTN. Nestes autos, da mesma, a PGFN se limita a defender a responsabilização dos recorrentes em face do disposto no art. 135, III do CTN, sem nada opor quanto ao afastamento do art. 124, I do CTN.

Diante de tais circunstâncias, os recursos especiais dos responsáveis tributários devem ser conhecidos na matéria “responsabilidade tributária”.

E, no mérito deste último ponto, esta Conselheira reitera o voto vencedor proferido no precedente n.º 9101-005.973 que, quanto a este aspecto, restou assim ementado:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO DE LEI. PREJUÍZO À GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos,

dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoal atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando o prejuízo à garantia do crédito tributário.

No referido precedente também foi afastada a qualificação da penalidade, mas subsistiram outros fundamentos para responsabilização dos sujeitos passivos, consoante expresse, aqui, no voto condutor do acórdão recorrido, especialmente nos trechos destacados:

Sobre a responsabilidade solidária dos Dirigentes, forte no artigo 124 e 135, III do CTN, os Recorrentes defendem a inaplicabilidade do artigo 124, I do CTN, invocando a distinção do interesse econômico para o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador e do 135, III, por não ter sido indicados os atos praticados pelos diretores com excesso de poderes, infração à lei ou estatutos.

Diz que não houve abuso de direito, mas exercício regular de um direito reconhecido, o primeiro ato ilícito e o segundo não, conforme o Código Civil (artigos 187 e 188).

O CTN foi publicado em 1966 e realmente não foi redigido pensando na atuação de grupos econômicos. Naquela época o que existia era a empresa isolada, a Companhia, que englobava todas as atividades em volta de seu nome.

Hoje temos grandes grupos econômicos e aquela empresa que comprava, transformava, vendia, investia, recebia pagamentos, contratava e pagava os empregados, foi explodida em várias que compõem o mesmo grupo e executam, cada uma delas, uma dessas atividades, retirando de cada uma dessas ações o máximo de lucratividade e eficácia.

Um dos aspectos mais carentes do Código, nesse particular, diz respeito à responsabilidade.

Assim, temos que extrair da hermenêutica jurídica o máximo da técnica interpretativa para não deixar instalada a injustiça.

Por outro lado, não são poucas as vezes que, ante um ilícito, argumenta-se que não foi apresentada prova cabal, direta, como se o responsável pelo delito precisasse assinar documentos e praticamente confessar que ele é o responsável pelos fatos para poder ser responsabilizado. Neste viés, e no caso específico de planejamento tributário calcado em operações societárias sequenciais, cada fração do todo tem aparente legalidade, todavia o resultado de todas as operações é ilícito. É o que Marco Aurélio Greco observa quando afirma que não se deve olhar a fotografia, mas o filme.

No caso presente não entendo que estejamos presumindo a responsabilidade. Vejamos os fatos.

As empresas do grupo Boticário, comandadas em todo o tempo pelos sócios administradores Artur e Miguel, detentores da quase totalidade das ações, empreenderam operações societárias, criando empresas veículo para adquirir outras empresas do grupo e gerar um ágio decorrente da avaliação da rentabilidade futura dessas empresas adquiridas, sem movimentação financeira alguma, sem nenhum pagamento ou participação de terceiro.

Em pouco tempo, desfez essas empresas veículo (parcial ou totalmente) repassando o ágio falsamente gerado para cada uma das empresas adquiridas, passando a reduzir substancialmente o lucro real com o aproveitamento de despesas de amortização de ágio nas empresas adquiridas. Ou seja, o ágio amortizado diz respeito à rentabilidade futura dela mesma.

Como já vimos neste voto, o laudo que atribui valor absurdamente alto às empresas adquiridas com base em rentabilidade futura é absolutamente

inconsistente, fundado em informações prestadas pelos próprios administradores (que são os dois sócios já nomeados e beneficiários da fraude) e os avaliadores não assumem absolutamente nenhuma responsabilidade pelos números apresentados.

A estes fatos soma-se a distribuição de valores altíssimos a título de juros sobre o capital próprio e lucros, sendo que pouco valor permaneceu nas empresas, sendo a maioria distribuído aos dois sócios.

Ante tudo isso, os Recorrentes alegam que não podem ser responsabilizados pelo 124, I, cujo teor é o seguinte:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

É claro que a aplicação do artigo não pode tornar inócuo o princípio contábil da entidade, haja vista que todos os sócios sempre terão interesse no fato gerador. Todavia, sua não aplicação sem exceções pode representar a inimputabilidade do mal feitor, deixando sempre livre aquele que não tem apenas o interesse econômico, mas tem todos os interesses possíveis nas fraudes aplicadas.

Quanto ao 135, III do CTN, assim se apresenta in verbis:

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

(...)

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

Várias foram as teses apresentadas quanto ao artigo: umas dizendo que a personalidade afastava a responsabilidade da empresa; outras que seria responsabilidade subsidiária; e, por fim, a que defende que a aplicação é de solidariedade. Entendo que esta última já está consolidada tanto no Judiciário quanto nos julgados administrativos.

Neste ponto, os Recorrentes pretendem que seja apontado qual o ato específico por eles praticados que pode ser enquadrado no artigo. Defendem que todos as atividades foram lícitas.

Descordo enfaticamente. O conjunto das ações, como foi tratado anteriormente, caracterizou uma fraude de grandes proporções, resultando na redução irregular dos tributos devidos pela empresa. Estamos tratando de um ágio de 193 milhões de reais. Isso não é uma fraude pequena, e foi comandada, capitaneada pelos dois sócios.

No meu entendimento, não é necessário, nesses casos, que se aponte um determinado ato, uma determinada ordem, uma determinada assinatura. Isso é reduzir os fatos, que se desencadearam em alguns anos, a um momento específico em que houve um ilícito. O ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada e capitaneada, como dito, pelos dois administradores.

E não se trata de presunção. O fatos estão comprovados. A direção da Empresa não é discutida ou contraditada. Quem tomou as decisões foram os dois dirigentes. O que se quer então? Afirmar que os dois foram enganados e que as operações foram feitas à revelia, que não queriam engordar seus cofres pessoais em milhões e milhões de reais, mas foram surpreendidos ao verem suas contas correntes?

Ainda que fosse essa a alegação, devo destacar que na jurisprudência tem prevalecido o entendimento de que, na aplicação do artigo 135, III, a responsabilidade decorre de dolo ou culpa por parte dos dirigentes. Vejamos:

STJ – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRg no REsp 952762 SP 2007/01112355 (STJ) Data de publicação: 05/10/2007

Ementa: TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE AUSÊNCIA DE PROVA DE DOLO OU CULPA – REDIRECIONAMENTO – IMPOSSIBILIDADE. 1. O posicionamento pacífico desta Corte é no sentido de que o sócio somente deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. 2. In casu, não restou caracterizada prova de que os sócios tenham agido com dolo ou culpa, ou ainda que tenha havido dissolução irregular da sociedade. Agravo regimental improvido.

Houve ato ilícito sob a responsabilidade dos dois sócios administradores quando comandaram operação fraudulenta de criação de ágio no intuito de reduzir irregularmente o tributo devido, assim, ambos são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário decorrente.

O caso, a meu ver, consubstancia, clara e inexoravelmente, abuso de direito, quando pretende-se afirmar que todas as ações isoladas foram lícitas. Nesse caso é evidente que o exercício desse suposto direito extrapolaria em muito os fins sociais e a boa fé, haja vista que a norma presente na Lei 9.532/97 (arts. 7º e 8º) jamais visaria acobertar a criação de falsos ágios, o que agride o seu fim social, além do que resta claro a presença de má fé ao se pretender usurpar o sentido da norma para obter benefícios financeiros diretos, como já ficou demonstrado em relação aos dois sócios administradores.

Finalmente, destaco que todos os atos societários foram assinados pelos administradores. Assim, considerando que o "filme", o conjunto de operações, constituiu um ilícito, por abuso de direito e todos os demais motivos apresentados neste voto, podemos considerar que esses atos suprem a suposta falta apontada pelos recorrentes.

Mantenho a sujeição passiva solidária dos dois sócios administradores. (*negrejou-se*)

Assim como no precedente nº 9101-005.973, conhecidos os recursos especiais dos responsáveis tributários acerca da imputação que lhes foi dirigida com fundamento no art. 135, III do CTN, esta foi mantida pela maioria qualificada neste Colegiado, independentemente do afastamento da multa qualificada em face do empate no julgamento desta matéria, e dos efeitos do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pela Lei nº 13.988/2020.

Argumentam os recorrentes que em outras autuações lavradas contra pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, em circunstâncias semelhantes à presente, como *não restou concretizada nos autos a efetiva comprovação da conduta dolosa e fraudulenta*, afastou-se a *consequente imputação* da responsabilidade solidária com fundamento no art. 135, III do CTN.

De fato, como dito, o acórdão recorrido entendeu *que toda a operação societária realizada pelo Grupo Boticário teria sido uma fraude arquitetada com o intuito de reduzir a carga tributária e aumentar o lucro de seus acionistas*. Para tanto, dispensou a determinação de

um ato, uma ordem ou uma assinatura que revelasse o ilícito, afirmando que *o ilícito aqui é o conjunto, a obra, arquitetada, capitaneada, como dito, pelos dois administradores.*

Disso não decorre, contudo, que a desqualificação da penalidade exclua a existência de *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.* Como dito no paradigma n.º 1301-004.168, *a violação de lei que impõe a responsabilização do administrador é aquela praticada de forma dolosa, buscando obter vantagem indevida,* e ainda que metade dos Conselheiros deste Colegiado conclua que não houve dolo na supressão dos tributos devidos, tem-se que a conduta dos responsáveis tributários foram dirigidas para além dessa finalidade, prestando-se também à constituição de rubricas artificiais no Patrimônio Líquido que lhes permitiram desfrutar de vantagens indevidas na retirada de resultados da pessoa jurídica, inclusive mediante recebimento de juros sobre o capital próprio. Como se verá, tem-se aqui, como expresso no paradigma n.º 1301-002.918, o pressuposto de *que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta,* mas sem se exigir que esta ação dolosa seja, necessariamente, *contrária à legislação tributária,* vez que o art. 135 do CTN busca a satisfação patrimonial da Fazenda Pública em face daqueles que cometem infração em prejuízo à realização do crédito tributário, agregando o patrimônio pessoal destes agentes à garantia do crédito estatal.

Os responsáveis tributários pretendiam rediscutir que *não há a menor possibilidade de as operações em questão terem sido realizadas com o único propósito de reduzir a carga tributária* mas, diante do conhecimento parcial dos recursos especiais, tais questões de mérito restaram consolidadas na forma fixada pelo Colegiado *a quo,* qual seja, no sentido da artificialidade das operações e na impossibilidade de elas repercutirem na redução das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, prevalecendo nesta instância, apenas, o entendimento de metade do Colegiado no sentido de que esta conduta não seria fraudulenta e, assim, não se sujeitaria à qualificação da penalidade.

De toda a sorte, resta consolidado administrativamente que a Contribuinte reduziu significativamente suas bases tributáveis por conta da dedução de amortizações de ágio criado artificialmente e com base em avaliação de investimento com diversas ressalvas acerca de sua validade perante terceiros. Subsiste, assim, a constatação, que se pretendia contrastar, de *reduzir indevidamente a carga tributária sem fundamento em suposto propósito comercial e substância econômica,* cabendo demonstrar porque, diversamente do que aduzem os recorrentes, tal caracterizaria a *prática de atos contrários à lei,* e assim não afastaria a responsabilização com fundamento no art. 135, III do CTN.

Aduzem os interessados que nunca houve *qualquer falsificação e adulteração de documentos, ocultação de informações ou qualquer ato praticado contrário às leis fiscais, tributárias e societárias à época dos fatos,* o que impede a acusação de *prática de evasão fiscal.* Entendem que somente assim estaria justificada a aplicação do art. 187 do Código Civil e que não há *referência a qual lei teria sido violada* pelos recorrentes. Adicionam que não praticaram *qualquer abuso de direito,* dizem que *as condutas* demandadas para imputação do art. 135, III do CTN *são típicas do direito societário* ou seja, que *infração à lei capaz de gerar a responsabilidade do administrador é aquela de natureza exclusivamente societária, pela prática de atos contrários ao interesse da sociedade.* Desenvolvem uma argumentação histórica para demonstrar o acerto desta afirmação, e voltam a insistir na necessidade de apontamento, com precisão, de *qual dispositivo de lei societária teria sido violada pelo Recorrente.* Ao final,

reiteram o necessário afastamento da qualificação da penalidade e, em consequência, da responsabilização solidária dos recorrentes pro ausência de dolo e fraude no caso concreto.

Inicialmente observe-se que tal vertente argumentativa já é significativamente obstaculizada pela Súmula CARF nº 130, segundo a qual *a atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do pólo passivo da obrigação tributária*, premissa esta já afirmada desde a acusação fiscal, como pode ser visto no item 159 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal (e-fls. 212/2192). De fato, o art. 135 do CTN confere garantia adicional à realização do crédito tributário devido pela pessoa jurídica e, inclusive, sob esta ótica, a exclusão do polo passivo da obrigação tributária do dirigente que cometeu a infração operaria em desfavor da contribuinte, que assim passaria a responder unicamente com seu patrimônio pelo crédito tributário lançado.

Para além disso, tem-se na mesma acusação, precisamente no item 142 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal, a indicação de que a prática de atos com infração de lei (ou de excesso de poderes) estaria descrita nos itens 118 a 124, 134 e 135 daquele documento. E, para além das justificativas para qualificação da penalidade expressas nos itens 124 a 135, os itens 134 e 135 trazem que:

146. Como dito no item 124, observamos na Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da DIPJ 2011 da BOTICA, retificadora, entregue em 23/10/2013, que, no ano-calendário de 2010, após os ajustes sobre o lucro líquido, ela obteve um resultado no ano de R\$ 43.852.173,27, e distribuiu R\$ 41.384.564,61 a título de dividendos, que representa 94,37% desse total. Já deduzidos do resultado mencionado, foram pagos R\$ 5.500.000,00 de Juros sobre o Capital Próprio-JCP.

147. Analogamente, de acordo com a DIPJ 2012, retificadora, entregue na mesma data, o resultado em 2011 foi de R\$ 39.100.889,63, sendo distribuídos dividendos de R\$ 36.371.000,00, ou seja, 93,02% do resultado. Neste ano foram pagos ainda R\$ 9.800.000,00 de JCP.

148. Para o ano-calendário de 2012, em vista da cisão parcial em 31/07 pela qual passou a BOTICA, os dados foram obtidos em duas DIPJ: na relativa ao referido evento societário e na DIPJ 2013, ambas retificadoras e entregues em 25/10/2013. De forma agregada, encontramos um resultado de R\$ 71.912.111,19 e a distribuição de R\$ 2.831.133,16 a título de dividendos. Se considerado somente o resultado após a cisão (R\$ 23.105.740,56) – do qual se originaram os mencionados dividendos – esses representarão 12,25% do resultado. Com base ainda neste, foram pagos R\$ 4.354.043,69 de JCP.

149. Já para o AC 2013, consta na Ficha 38 da DIPJ 2014 um resultado de R\$ 427.734.328,77, entretanto não foram distribuídos dividendos nem pagos JCP no período.

150. Embora na 1ª Alteração do Contrato Social ocorrida em 18/05/2012 (subitem 145.3), tenha sido estabelecido que a administração da companhia ficaria sob a incumbência da diretoria, não há qualquer dúvida de que os administradores de fato permaneceram sendo os sócios Miguel Gellert Kringsner e Artur Noemio Grynbaum. Basta ver o supracitado item 5 da Ata a ela referente (ver abaixo) e consubstanciado na alínea “g” do inciso I da cláusula décima sexta do Contrato Social, onde foi deliberado, por exemplo, que são eles que definem a distribuição de dividendos e dos juros sobre capital próprio. E se não bastasse isto, o restante do contido na mencionada cláusula e também do previsto na cláusula vigésima nona, ambas a seguir reproduzidas, fica evidente que as decisões principais são originadas nas Reuniões dos Sócios e simplesmente cumpridas pela diretoria.

[...]

153. Os números aqui apresentados, por si só, constituem uma prova irrefutável do interesse comum dos mencionados acionistas (até 09/11/2010) ou quotistas (de 10/11/2010 até 31/12/2013) no resultado de todas as reestruturações societárias, em última análise, por eles próprios deliberadas, haja vista suas posições privilegiadas na administração, tanto da BOTICA quanto da G&K e das sociedades que em algum período controlaram a fiscalizada (a própria G&K e a Cálamo), de forma isolada ou em conjunto com os referidos sócios pessoas físicas. Tais posições conferiam-lhes total poder de gerência.

Ou seja, mesmo que excluídos os fundamentos para qualificação da penalidade, e ainda que a responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN não esteja em debate, a atuação dos gerentes na minoração das bases tributáveis e no aproveitamento pessoal da quase totalidade do resultado contábil, após anulação das amortizações do ágio interno que reduziram as bases tributáveis, subsistem como evidências de infração de lei que motivou a atribuição de responsabilidade tributária com fundamento no art. 135, III do CTN.

De fato, como se vê nos itens 95 a 111 do Termo de Verificação e Encerramento Parcial de Ação Fiscal, as despesas inexistentes de R\$ 24.162.351,19 em 2010, 2011 e 2013 e de R\$ 14.094.704,78 e R\$ 10.067.704,86 em 2012, embora anuladas contabilmente por meio da “Provisão Ágio – Incorporação G&K” (constituída justamente para “preservação de dividendos futuros” como relatado no item 88), minoram o lucro tributável porque tal anulação contábil se dá mediante receita sujeita a exclusão. E nos quatro períodos, a magnitude das retiradas promovidas a título de lucros distribuídos e juros sobre o capital próprio comprometeram significativamente o lucro indevidamente reduzido para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, conforme mais à frente consolidou a autoridade fiscal:

124. Verificamos que no ano de 2010, a BOTICA deixou de recolher aos cofres públicos em função da dedução indevida da amortização do “ágio” R\$ 7.449.800,00 de IRPJ e R\$ 2.629.454,91 de CSLL, ao passo que no mesmo período ela apresentou um resultado (Lucro Líquido, após ajustes credores de períodos anteriores e reversão de reservas), de R\$ 43.852.173,27, conforme Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da DIPJ 2011 AC 2010, retificadora, entregue em 23/10/2013, carreando aos principais sócios na época da ocorrência dos fatos, Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum, neste mesmo ano dividendos de, respectivamente, R\$ 32.776.575,25 e R\$ 8.194.143,71 e Juros sobre o Capital Próprio (JCP) de R\$ 4.356.000,00 (Miguel) e R\$ 1.089.000,00.

125. No ano de 2011, pelo mesmo motivo, a BOTICA deixou de recolher aos cofres públicos R\$ 7.882.075,46 de IRPJ e R\$ 2.867.579,80 de CSLL, ao mesmo tempo em que chegou a um Lucro Líquido acrescido de reversão de reservas de R\$ 39.100.889,63, de acordo com a Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da DIPJ 2012 AC 2011, retificadora, entregue em 23/10/2013, o que permitiu aos principais sócios Miguel Gellert Krigsner e Artur Noemio Grynbaum receberem de dividendos, respectivamente, R\$ 28.805.832,07 e R\$ 7.201.457,93, e JCP de R\$ 7.761.600,00 (Miguel) e R\$ 1.940.400,00.

126. No tocante a 2012, ano em que sofreu uma cisão parcial em 31/07, ainda em decorrência da dedução indevida da amortização do ágio a fiscalizada deixou de recolher ao Tesouro Nacional R\$ 6.391.526,57 de IRPJ e R\$ 2.453.588,51 de CSLL, enquanto apresentou um resultado (Lucro Líquido acrescido de reversão de reservas), de R\$ 23.105.740,56, conforme Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da DIPJ 2012 AC 2012, retificadora relativa à cisão parcial, entregue em 25/10/2013, destinando aos principais sócios supracitados, Miguel Gellert Krigsner e

Artur Noemio Grynbaum, neste mesmo ano, dividendos de, respectivamente, R\$ 2.252.593,04 e R\$ 563.143,38 e JCP de R\$ 3.448.402,60 (Miguel) e R\$ 862.100,65. No período de agosto a dezembro, segundo a Ficha 38 da DIPJ 2013 AC 2012, não houve distribuição de dividendos nem pagamento de JCP, sendo todo o resultado de R\$ 148.498.122,11 transferido para reservas (21,85%) e incorporado ao capital (78,15%).

127. No ano de 2013, uma vez mais pela razão supramencionada, a BOTICA deixou de recolher aos cofres públicos R\$ 6.391.526,57 de IRPJ e R\$ 2.300.949,57 de CSLL, e alcançou um resultado (Lucro Líquido acrescido da reversão de reservas e de outros recursos) de R\$ 427.734.328,77, segundo a Ficha 38 - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados da DIPJ 2014 AC 2013, retificadora, entregue em 20/02/2015.

Evidente, assim, a conduta intencional e abusiva dos gerentes em prejuízo à realização do crédito tributário.

Recorde-se, ainda, que a conduta antecedente ao aproveitamento pelos administradores desse resultado subtraído da tributação na pessoa jurídica foi objeto da seguinte análise no voto condutor do acórdão recorrido, quando examinou o laudo de avaliação do investimento que se prestou como base ao valor contabilizado como ágio:

O que pretendem os Recorrentes é legitimar para fins fiscais o que é ilegítimo, falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido. A leitura de excerto do laudo de avaliação da KPMG (folhas 401/412) nos traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar, como já destacado, *in verbis*:

[...]

A avaliação, como reconhecido no documento, é realizada tendo como fonte principal a informação prestada pelos próprios interessados. Não é por outro motivo que a KPMG afirma que os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão.

Ao mesmo tempo se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade.

A única certeza que se tem é de que o valor é certo e indiscutível para fins de economia fiscal, caso a situação passe despercebida pelas autoridades tributárias, mas a responsabilidade pelo laudo, pelas projeções, ao final de tudo, é dos dirigentes que forneceram as informações para os peritos avaliadores, os mesmos que serão beneficiados pela fraude.

Como bem demonstram os recorrentes, a responsabilidade que lhes foi imputada decorrem da composição: *montante do ágio “interno” + redução de carga tributária + condição de sócio + dividendos e juros sobre capital próprio recebidos = dolo*. Ainda que para metade deste Colegiado a defesa de que foram informados *ao Fisco todos os atos praticados na operação de incorporação de ações que resultou na amortização do ágio por ela* preste-se a reduzir a penalidade aplicada, o crédito tributário suprimido permanece devido com multa de ofício de 75%, e a operação que motivou esta supressão também foi aproveitada para distribuir patrimônio da pessoa jurídica em favor daqueles que decidiram implementar a operação. Logo, se a Contribuinte não dispuser de patrimônio para saldar esta dívida, tal satisfação deverá ser buscada no patrimônio pessoal daqueles que promoveram as operações que reduziram não só o lucro tributário como também o patrimônio da pessoa jurídica.

Se a Contribuinte, como alega, alcançou *ascensão por eficiência de gestão e atuação no mercado em que atua* e, por esta razão, ampliou o pagamento de dividendos e juros sobre capital próprio, possivelmente irá dispor de patrimônio para saldar as dívidas tributárias aqui afirmadas. Mas esta cogitação futura não permite a dispensa da responsabilização dos agentes. Demonstrada a conexão entre os atos dos responsáveis que promoveram a indevida redução dos tributos devidos e a distribuição de juros sobre capital próprio e dividendos, dada a peculiaridade da amortização do ágio interno que minora bases tributáveis mas tem seus efeitos anulados na apuração do lucro contábil, demonstrado está o cabimento da responsabilidade pessoal atribuída aos gerentes que agem em infração à lei, seja ela tributária ou societária, bastando que se demonstre o prejuízo à garantia do crédito tributário.

Por certo a fraude tributária basta à afirmação de infração à lei tributária, para diferenciá-la da mera falta de recolhimento no âmbito da responsabilização dos administradores da sociedade. Contudo, a desqualificação da penalidade não basta para o afastamento da responsabilidade se a redução das bases tributáveis está associada à redução do patrimônio da pessoa jurídica, e esta redução favorece os dirigentes da pessoa jurídica em prejuízo à satisfação do crédito tributário não recolhido. Daí sua responsabilização pessoal na forma do art. 135, III do CTN, restando perfeitamente caracterizada a infração de lei como concluiu a acusação fiscal:

157. Corroborando este entendimento, o art. 187 da Lei nº 10.406/2002 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), mostra-nos que o titular (administrador) de um direito (efetuar uma reestruturação societária) comete um ato ilícito (planejamento tributário abusivo visando unicamente à economia de tributos) ao exercê-lo excedendo os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, nos exatos termos a seguir reproduzidos:

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

A qualificação da penalidade no âmbito tributário demanda a caracterização de intuito de fraude na forma dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, a caracterização de sonegação, fraude ou conluio, hipóteses distintas do ilícito previsto no art. 187 do Código Civil. Assim, se a acusação fiscal também invoca esta infração para imputação de responsabilidade na forma do art. 135, III do CTN, a exclusão daquele gravame não importa, necessariamente, a exclusão do vínculo de responsabilidade.

Registre-se, por fim, que o art. 112 do CTN não tem aplicação no âmbito da garantia patrimonial do crédito tributário, mas apenas na imputação de penalidades, razão pela qual a invocação deste dispositivo, ainda que tenha alguma relevância na decisão da qualificação aqui afastada por metade deste Colegiado, em nada afeta a responsabilização imputada aos recorrentes.

Estas as razões para, em linha com o precedente nº 9101-005.973, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial dos sujeitos passivos na matéria “responsabilidade tributária).

Por fim, no que tange à qualificação da penalidade, esta Conselheira reafirma aqui seu cabimento, por concordar com os fundamentos assim expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância para manutenção desta exigência:

175. No caso dos autos, apesar de os atos societários estarem devidamente registrados na Junta Comercial do Paraná e na escrituração comercial e fiscal da interessada e da G&K Holding S/A, cabe destacar que a contribuinte estava perfeitamente consciente da falta de propósito negocial do ágio gerado artificialmente em operações realizadas intragrupo, conforme já analisado nos tópicos anteriores do presente voto.

176. De fato, não se verifica no presente caso uma situação de fraude gritante, pois não foi constatada utilização de “laranjas” ou de documentos inidôneos. No entanto, configura-se sem sombra de dúvida o intuito de fraude para possibilitar à interessada a amortização de ágio gerado artificialmente sobre o seu próprio patrimônio líquido, pois não é possível reconhecer uma mais-valia de um investimento quando originado de transação dos sócios com eles mesmos, haja vista a ausência de substância econômica na operação e de não resultar de um processo imparcial de valoração, num ambiente de livre mercado e de independência entre as partes, que, na realidade, são uma parte só.

177. A constituição do ágio pela empresa veículo e a sua transferência para a interessada na incorporação reversa revela evidente falta de propósito negocial, não justificada pela alegação de reorganização societária.

178. A incorporação às avessas demanda uma razão específica relevante que mostre sua perfeita adequação à realidade fática do caso. Como bem destacou Marco Aurélio Greco (Planejamento Tributário. S. Paulo, Dialética, 2004), o elemento relevante quando se está perante uma pessoa jurídica não é apenas a sua existência formal. Em matéria tributária, tão ou mais importante que o preenchimento das formalidades legais para sua constituição é a identificação do empreendimento que justifica sua existência. A criação de uma empresa tem sentido na medida em que corresponda “a vestimenta jurídica de um determinado empreendimento econômico ou profissional”.

179. Logo, como o ágio interno foi gerado mediante operações societárias engendradas formalmente sem conexão com o mundo fático, tendo por objetivo predominante a redução da carga tributária, houve sim abuso de direito, assim considerado o ato praticado que exceder manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, conforme define o artigo 187 do Código Civil.

180. Ainda que algum tipo de “propósito” possa ser extraído da reorganização societária implementada pela Grupo Boticário, importa verificar se os efeitos tributários decorrentes de tal reorganização podem ser admitidos à luz da legislação de regência, e se existem elementos ou se a própria reorganização em si autorizam concluir que a contribuinte, embora tivesse perfeito conhecimento acerca da impossibilidade de aproveitamento o da vantagem fiscal, deliberadamente a perseguiu.

181. A impossibilidade de aproveitamento do ágio interno decorre, fundamentalmente, da ausência de sacrifício de ativo de qualquer natureza, que possibilite identificar um custo de aquisição excedente ao valor patrimonial que possa ser classificado como ágio.

182. Se os fatos retratados nos autos deixam fora de dúvida a intenção do contribuinte de, por meio de atos societários diversos, desprovidos de substância econômica e propósito negocial, reduzir a base de incidência de tributos, descabe afastar a qualificação da penalidade promovida pela autoridade autuante.

183. Com relação à pretendida aplicação da interpretação mais favorável à contribuinte com base no disposto no artigo 112 do CTN, ao argumenta que foi aplicada multa não qualificada de 75% em dois lançamentos efetuados contra outras empresas do Grupo Boticário, cabe apenas reiterar que a Cálamo e a Embralog já sofreram lançamento complementar justamente para exigência da multa de ofício qualificada de 150%, nos autos do processo n.ºs 10980.725496/2011-56 e 10980.723408/2011-81.

184. Dessa forma, tendo em vista que a contribuinte estava perfeitamente consciente de o ágio interno constituído em 18/12/2006 não têm qualquer substância econômica e foram gerados artificialmente em operações realizadas intragrupo, verifica-se que foram criadas condições para impedir dolosamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, situação enquadrada na hipótese prevista no art. 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, razão pela qual voto por manter a qualificação da multa de ofício.

Como bem disse a autoridade fiscal, *o dolo, a vontade e o intuito de fraude são evidentes. Eles exsurtem da elaboração de documentos, como laudos, alterações contratuais e lançamentos contábeis e extra-contábeis, que tiveram por finalidade impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do verídico fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias à sua mensuração.* Destaque-se, nesse ponto, o que bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido acerca do laudo de avaliação do investimento:

O que pretendem os Recorrentes é legitimar para fins fiscais o que é ilegítimo, falsamente criado apenas para diminuir substancialmente o pagamento de tributo devido. A leitura de excerto do laudo de avaliação da KPMG (folhas 401/412) nos traz mais inseguranças e incertezas do que a garantia de um valor em que se possa acreditar, como já destacado, *in verbis*:

[...]

A avaliação, como reconhecido no documento, é realizada tendo como fonte principal a informação prestada pelos próprios interessados. Não é por outro motivo que a KPMG afirma que os investidores futuros devem realizar suas próprias análises e sujeitar aos seus consultores jurídicos, tributários e financeiros qualquer decisão.

Ao mesmo tempo se isentam de qualquer responsabilidade pelos números apresentados. Basicamente, o que afirmam é que a avaliação que fizeram não tem nenhuma fidedignidade.

A única certeza que se tem é de que o valor é certo e indiscutível para fins de economia fiscal, caso a situação passe despercebida pelas autoridades tributárias, mas a responsabilidade pelo laudo, pelas projeções, ao final de tudo, é dos dirigentes que forneceram as informações para os peritos avaliadores, os mesmos que serão beneficiados pela fraude.

O presente voto, portanto, é no sentido de CONHECER integralmente dos recursos especiais e NEGAR-LHES PROVIMENTO, para manter a qualificação da penalidade e as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, bem como a responsabilidade tributária imputada ao recorrentes com fundamento no art. 135, III do CTN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA