



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

Processo n° 13656.721445/2013-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.227 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2018
Matéria IRPJ - OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS
Recorrente ALCOA ALUMINIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Os Embargos de Declaração são o instrumento processual próprio para o saneamento de omissões nos julgados.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA.
IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. NECESSIDADE DE
DEMONSTRAÇÃO.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, exige a demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam por membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, acolher os embargos do contribuinte para sanar omissão apontada, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento para cancelar a exigência das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Nelso Kichel que votaram por manter a exigência dessas penalidades. Os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o voto do relator por suas conclusões, sendo o entendimento desses conselheiros agregados ao voto condutor do aresto; (ii) por unanimidade de votos, acolher os embargos dos coobrigados para sanar omissão no acórdão embargado e excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Ausente justificadamente a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referentes aos anos calendários de 2007, 2008 e 2009, por meio dos quais foram glosadas amortizações de ágios derivados de operações de reestruturação societária da Contribuinte em questão.

O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3209-3222) exige o recolhimento de R\$ 39.331.240,08 de **imposto**, R\$ 58.996.860,12 a título de **multa de ofício de 150%**, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 22.458.138,09 de **juros de mora**, além de 44.577.058,75 de **multa isolada**.

O lançamento fiscal decorreu das seguintes infrações:

I) glosa do encargo com amortização indevida de ágio interno, escriturada na conta 23050000.0000 – Amortização Ágio e declarada nas linhas 20 ou 21 da Ficha 05A das DIPJ's 2008, 2009 e 2010, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 31823202) e detalhado na planilha Anexo 01 (fls. 32033204), com infração ao disposto nos arts. 3º e 13, III, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e arts. 247, 249, I, 251, 299, 324, § 2º, 325, 385 e 386 do RIR de 1999.

II) multa de ofício isolada sobre a diferença de estimativa de IRPJ calculada sobre o encargo com amortização do ágio interno, conforme descrito no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 31823202) e detalhado na planilha Anexo 02

(fls. 32053207), com infração ao disposto nos arts. 222 e 843 do RIR de 1999, art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 2007 (convertida na Lei nº 11.488, de 2007).

O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 3223-3236) exige o recolhimento de R\$ 19.549.974,76 de **contribuição**, R\$ 29.324.962,14 a título de **multa de lançamento de ofício de 150%** e R\$ 11.163.035,59 de juros de mora, além de R\$ 10.565.540,68 de **multa exigida isoladamente**. As infrações constatadas pelo lançamento são as mesmas do lançamento de IRPJ.

O Relatório Fiscal (fls. 3182-3202) glosou os valores que entendeu não amortizáveis em razão da inexistência de ágio legítimo, ausência de fundamento econômico do ágio, utilização de empresa veículo e não caracterização de despesa dedutível. Ademais, imputou responsabilizada solidária com fundamento nos arts. 124, I e 135, III do CTN aos seguintes sujeitos:

Alcoa Inversiones España S.L. (CNPJ nº 05.808.206/000166), cuja razão social anterior era Alcoa Transformación S.L.: controladora da Alcoa Alumínio por ocasião da apuração do ágio interno de R\$ 1.551.585.298,70 constituído sobre o patrimônio líquido da interessada, na integralização do aumento do capital da empresa veículo RSAM Participações Ltda., em 31/12/2003, mediante entrega de 6.002.851 ações ordinárias e 724 ações preferenciais da contribuinte; o valor desse ágio acabou integrando o acervo vertido para a interessada por ocasião da incorporação reversa ocorrida em 23/07/2004, quando passou a ser amortizado à razão de 1/60 ao mês;

Eduardo Sampaio Dória (CPF nº 149.048.60896): representante da Alcoa Inversiones España S.L., Alcoa Brazil Holdings Company e Alcoa do Brasil Indústria e Comércio Ltda.; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3243-3244 e 3253-3254)

Carlos Eduardo Mahfuz (CPF nº 029.768.28814): representante da Alcoa Brasil Holdings Company, Alcoa do Brasil Indústria e Comércio Ltda., Alcoa Inversiones España S.L. e Companhia Geral de Minas; também foi diretor da fiscalizada (até 2005) e da RSAM Participações Ltda.; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3251-3252)

João Luiz Serafim da Silva (CPF nº 002.619.82826) representante da Alcoa Luxembourg S.A.R.L., diretor da interessada e membro do Conselho de Administração da interessada; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3247-3248)

Marcelo de Arruda Barros Rangel (CPF nº 063.855.03860) - representante da Alcoa Transformación e Companhia Geral de Minas e diretor da RSAM Participações; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3249-3250)

Adjarma Azevedo (CPF nº 047.186.07868): presidente da fiscalizada em 2003 e membro do seu Conselho de Administração de 2002 a 2004, tendo sido nomeado para compor o Conselho Consultivo da companhia em 14/04/2004; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3245-3246)

Josmar Verillo (CPF nº 392.513.30891): presidente da fiscalizada em 2003 e 2004 e membro do seu Conselho de Administração; é representante da Companhia Geral de Minas na administração da RSAM Participações;

Franklin Lee Feder (CPF nº 668.181.50810): presidente da fiscalizada desde janeiro/2005; foi cientificado por via postal em 20/12/2013 (fls. 3241-3242).

O fundamento da imputação de responsabilidade solidária foi assim exposto pela fiscalização:

“De acordo com o Relatório de Auditoria Fiscal ficou comprovada a existência de um planejamento tributário indevido, por parte do grupo ALCOA, utilizando algumas PJ para criação e amortização de um ágio ilegal. Houve a demonstração de que essas pessoas, vinculadas ao grupo ALCOA, se reuniram em conluio para a prática das referidas infrações tributárias.

As decisões do grupo ALCOA foram manifestadas mediante representantes, procuradores e também dos diretores das pessoas jurídicas brasileiras. Essas pessoas físicas é que conceberam e executaram o planejamento tributário indevido, provavelmente receberam muito bem por isso.

Podemos ver nas cópias das atas de reunião dos acionistas, da diretoria e nas alterações dos atos constitutivos, que sempre houve unanimidade nas decisões lavradas naqueles instrumentos que estão assinados por todos. Ou seja, não há qualquer voto divergente, seja na reunião da diretoria ou do conselho de administração, demonstrando que continuamente houve assentimento de todos nos atos praticados.

É obrigação legal da fiscalização, ao lavrar um auto de infração, efetuar a correta identificação do sujeito passivo que será o contribuinte, como também daqueles que por expressa disposição legal sejam considerados responsáveis pelos fatos constatados.

A diretoria constitui o órgão executivo de uma SA. Compete à diretoria a representação da sociedade e a prática de todos os atos necessários ao funcionamento regular dos negócios empresariais da companhia, observando as orientações do Conselho de Administração e dos acionistas. O mesmo ocorre em relação às sociedades LTDA, obedecendo-se os respectivos contratos sociais.

Da mesma forma, **os representantes do grupo ALCOA internacional também atuaram na concepção e execução do esquema, que sabiam indevido e ilegal.**

Essas pessoas além de participarem da articulação da operação, praticaram os atos societários e comerciais necessários para sua execução, desde a geração do ágio indevido, como do seu aproveitamento igualmente ilegal. **Como gestores executivos, tiveram o pleno domínio de todos os fatos necessários para que esse benefício indevido fosse aproveitado pela fiscalizada,** com os decorrentes efeitos tributários de redução ilegal do IRPJ e CSLL.

Portanto, ficou demonstrado que há **nexo de causalidade entre a participação dos diretores e representantes e a geração e aproveitamento desse ágio ilegal,** que levou ao grave prejuízo para os cofres públicos que foi descrito no Relatório de Auditoria Fiscal.

Dessa forma, ao autuarmos o contribuinte ALCOA ALUMÍNIO SA, CNPJ 23.637.697/000101, atribuímos a responsabilidade solidária passiva pelo crédito tributário devido, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em face de restarem caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, porquanto realizaram, em nome das pessoas jurídicas envolvidas, todos os atos que possibilitaram a amortização do ágio indevido, conforme descrito no relatório.”

Cientificado, o Contribuinte apresentou tempestiva Impugnação aduzindo os seguintes fundamentos para o cancelamento total ou parcial da autuação:

I) há nulidade do procedimento fiscal em face: (i) de o procedimento fiscal alcançar período-base já fiscalizado, cuja fiscalização considerou válidas as amortizações; (ii) da impossibilidade de serem conferidos os cálculos que acarretaram os lançamentos fiscais; (iii) de não cumprirem as normas constitucionais e legais relativas à motivação e fundamentação dos atos administrativos;.

II) ocorreu a decadência do direito de lançar o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2007 a 2009; o ágio existiu e foi regularmente amortizado pela impugnante em observâncias das restrições legais aplicáveis;

III) na eventual hipótese de não acolhimentos dos pleitos anteriores, a multa agravada deve ser reduzida por não ter havido infração praticada dolosamente, além de haver nulidades no respectivo lançamento, por falta de provas das circunstâncias legais em que ela caberia e por insuficiente fundamentação legal;.

IV) não cabe a incidência de juros sobre as correspondentes multas; a multa isolada deve ser cancelada por não poder incidir concomitantemente com a multa de lançamento “ex officio”;

V) devem ser excluídas as sujeições passivas das pessoas arroladas como solidárias, por não ser o caso de solidariedade e por não ter havido atos das mesmas passíveis de enquadramento na hipótese legal de responsabilidade.

Os responsáveis também apresentaram tempestivas Impugnações, insurgindo-se contra a imputação de responsabilidade.

A DRJ julgou improcedentes as impugnações apresentadas, mantendo também a responsabilidade tributária imputada.

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 3733/3845) repisando as razões de sua impugnação. Do mesmo modo, a PGFN apresentou contrarrazões defendendo a validade do lançamento.

Em composição parcialmente distinta deste Colegiado, o Recurso Voluntário foi julgado parcialmente procedente, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, **em não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária**, vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Roberto Silva Junior; e **(ii) por maioria de votos, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2007 e reduzir a multa de ofício para 75%**, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Milene de Araújo Macedo e Waldir Veiga Rocha que negavam provimento. **No que se refere à exigência atinente à amortização de ágio, a decisão foi unânime no sentido de negar provimento**, sendo que os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto acompanharam o relator pelas conclusões. **No que se refere à exigência de juros sobre multa de ofício, a decisão foi por maioria de votos no sentido de negar provimento**, ficando vencidos, nessa parte, os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, José Eduardo Dornelas Souza e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

Diante do resultado, o Contribuinte principal opôs Embargos de Declaração aduzindo que o colegiado se omitiu quanto à questão da inexigibilidade da multa isolada cobrada no processo (fls. 4075/4091).

Em seguida, os responsáveis tributários apresentaram Embargos de Declaração (fls. 4196/4210) informando que não foram notificados da decisão da DRJ, requerem que seja sanada a omissão quanto à análise dos argumentos relacionados à responsabilidade tributária.

Ciente da petição apresentada pelos responsáveis, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto exarou despacho de saneamento (fls. 5043/5048) determinando a intimação de todos os responsáveis para que aduzam suas razões, retornando o processo ao Colegiado para julgamento dos argumentos aduzidos e dos Embargos opostos.

Os responsáveis apresentaram "Recurso Voluntário" de fls. 5075/5019 atacando exclusivamente a questão da responsabilidade solidária.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Os Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte principal são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Os responsáveis tributários, por sua vez, após sua notificação, apresentaram "Recurso Voluntário" (fls. 5075/5019) questionando exclusivamente a parcela do Recurso do Contribuinte principal que não foi conhecida - relativamente à responsabilidade tributária imputada.

Verifica-se de pronto que esta petição não tem qualquer impacto potencial ou efetivo sobre a matéria que foi conhecida e julgada, não havendo, portanto, razão para a reforma do Acórdão nº 1301.002.279, mas somente para a sua complementação - através do julgamento da matéria que até então não havia sido conhecida nesta instância de julgamento.

Desse modo, entendo por adequado receber o "Recurso Voluntário" dos responsáveis como Embargos de Declaração, para sanar a omissão quanto à análise dos argumentos acerca da responsabilidade tributária, e nesses termos reconheço a sua tempestividade e o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos pelo Colegiado.

Através do Acórdão nº 1301.002.279 o Colegiado decidiu: (i) não conhecer dos argumentos atinentes à responsabilidade tributária; (ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência para o ano-calendário 2007 e reduzir a multa de ofício para 75%; (iii) negar provimento ao recurso voluntário no que se refere à exigência atinente à amortização de ágio e (iv) negar provimento ao recurso voluntário no que se refere à exigência de juros sobre multa de ofício.

I) Embargos de Declaração do Contribuinte

Compulsando o anexo 02 do relatório fiscal (fls. 3205/3206) verifico que foi lançada a multa isolada de 50% em relação às estimativas de IRPJ referentes aos anos de 2007 e 2008, sem prejuízo do lançamento da multa de ofício qualificada sobre o saldo positivo de IRPJ dos anos de 2007, 2008 e 2009 gerados após a glosa da amortização do ágio gerado na operação societária da Embargante.

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte possui tópico específico sobre o “Descabimento da aplicação da multa isolada”, no qual argumenta que *em relação ao período-base de 2007 é francamente descabida a exigência de multa isolada* em face de possuir origem no mesmo dispositivo de lei (art. 44 da Lei nº 9430) e na mesma infração sobre a qual foi aplicada a multa de ofício qualificada; o pagamento do tributo se dá em duas diferentes etapas, a primeira em caráter provisório e antecipatório, e a segunda quando se apura o ajuste final, de caráter definitivo; logo, o não pagamento do tributo, quando ocorre, constitui-se em uma única conduta, e não em duas, passíveis de dupla penalização; para que fosse cabível a incidência das duas multas seria necessário que a lei determinasse expressamente, nos incisos I e II do caput, que a exigência das respectivas multas se daria sem prejuízo da cobrança daquela prevista no inciso IV do § 1º.

Além disso, aduz que após o encerramento do período-base não cabe mais a exigência das antecipações que tenham deixado de ser recolhidas no mês próprio, porque seu valor desde então já integra o valor do tributo devido ao final do período e apurado na respectiva DIPJ e, em consequência, também não é mais possível a cobrança da multa que seria devida sobre a falta de insuficiência de recolhimento da sua mera antecipação; outro não será o entendimento se for analisar a questão sob o prisma do princípio da consumação, segundo o qual a infração mais grave absorve aquela mais leve, sendo a pena decorrente daquela suficiente para também punir esta última e excluir uma penalização específica a esta; em relação ao *período-base de 2008*. Pugna, também, pela aplicação da **Súmula CARF nº 105**.

Pois bem, de pronto constato que a decisão embargada não se manifestou de forma alguma sobre o cabimento ou não da multa isolada que foi imputada. **Em razão disso, podemos concluir haver, sim, omissão no julgado.**

Havendo cobrança simultânea de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas (em razão da glosa do ágio amortizado) e multa de ofício por falta de pagamento do IRPJ e CSLL apurados no ajuste anual, deve ser mantida apenas a multa de ofício. Este é o teor literal da Súmula CARF nº 105, *verbis*:

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.

Adianto que entendo ainda ser aplicável a Súmula CARF nº 105, a despeito do dispositivo mencionado em seu texto ter sido alterado pela Lei nº 11.488/2007, cuja validade abarca os fatos geradores do presente feito. Por razões de clareza e transparência na motivação, explico meus fundamentos.

A aplicação de qualquer súmula, mormente à luz do novel CPC/2015, deve se dar em atenção à racionalidade tópico-problemática que orienta a sua adequada compreensão, tanto que os dispositivos relativos à motivação das decisões dá um tratamento peculiar a elas:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º—Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos**;*

*VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, **sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento**.*

É dizer, a súmula tem seu conteúdo normativo determinado não pelo seu texto sumular, mas pelas fundamentos determinantes que lhe são subjacentes, que deverão ser, efetivamente, o "fiel da balança" de sua aplicação.

Assim, compulsando os precedentes que deram origem à Súmula CARF nº 105, entendeu a jurisprudência dominante que não poderiam ser exigidas concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, em razão da absorção daquela por esta - *princípio da consunção ou absorção*, típico do Direito Penal, para os casos em que condutas que lesem determinado bem são punidas por tipos penais distintos. Senão vejamos o Acórdão CSRF nº 9101-001.261:

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

É dizer, o fundamento da súmula é o fato da infração que dá causa à multa isolada ser menos gravosa que o fato que justifica a multa de ofício, razão pela qual esta absorve aquela. O que define a conduta lesiva ao bem tutelado pela regra penal é exatamente a

hipótese de incidência dela (lembrando que uma regra jurídica possui hipótese e consequência jurídica), estando sujeita a uma penalidade, estabelecida em sua prescrição.

Pois bem, a lei nº 11.488/2007 alterou a Lei nº 9.430/96, em relação aos dispositivos sucessivamente apresentados:

Lei nº 9.430/96

art. 44 (...)

§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;

Lei nº 11.488/2007

Art. 44. (...)

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

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

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

Pela leitura do dispositivo, podemos verificar que a Lei nº 11.488/07 trouxe algumas inovações: I) estendeu a hipótese de multa pros casos de rendimentos auferidos por pessoa física, de fonte pagadora no exterior, que não tenham sido tributados no país da fonte; II) em relação à hipótese existente, reduziu o valor da multa para 50%.

Como se vê, em relação à hipótese de falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL, não houve alteração da *fattispecie* punitiva - é dizer, a conduta típica permaneceu a mesma, apenas com alteração da sanção aplicada. Ou seja, os fundamentos para a aplicação do *princípio da consunção* - motivo determinante da Súmula CARF nº 105 - permanecem presente, haja vista que as condutas ofensivas continuam as mesmas (com a ressalva do acréscimo do art. 44, II, "a" da Lei nº 9.430/96), com alteração apenas na prescrição penal estabelecida pela legislação.

As condutas indicadas nas duas normas infracionais continuam sendo uma meio de execução da outra, sem que qualquer alteração nesse ponto tenha decorrido da nova redação legal.

Isso decorre da diferença entre *texto legal* e *norma jurídica*, evidenciada no Direito Positivo pelo art. 13, §2º da Lei Complementar nº 95/98, que autoriza o reconhecimento de que a norma infracional pré e pós-lei 11.488/2007 possuem hipóteses de incidência que se superpõem, a despeito da alteração da numeração e posição dos dispositivos.

Em razão disso, não entendo ter havido modificação de circunstâncias fáticas ou jurídicas que se afastem dos motivos determinantes da Súmula CARF nº 105, de modo que ela permanece aplicável a casos após a edição da Lei nº 11.488/2007.

Entretanto, durante o julgamento, *fui acompanhado pela maioria dos julgadores pelas conclusões, razão pela qual deve constar expressamente o fundamento prevalecente na Turma, conforme art. 63, §8º do RICARF*. O entendimento prevalecente está conforme o voto vencedor no Acórdão CARF nº 1301-002.736, proferido pelo Ilustre Conselheiro José Eduardo Dornelas, reproduzido abaixo:

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

Penso que as discussões relacionadas à aplicação da multa isolada devem levar em conta o motivo que levou a autoridade fiscal a aplicá-la, pois ela não se destina a punir casos de omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, deve ser aplicada apenas a multa de ofício, ao contrário do que ocorre na hipótese do **não recolhimento** (total ou parcial) **de estimativas mensais apuradas e declaradas** pelo contribuinte optante do lucro real anual, onde se aplica a denominada multa isolada.

Isso porque, no meu sentir, a multa isolada foi instituída para punir apenas os contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações. Vale dizer, as estimativas só podem ser exigidas no curso do respectivo período de apuração.

Assim, para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e **não reduzida a mera recomendação**, instituiu-se **a multa isolada**, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, como é a hipótese dos presentes autos, é uma forma de exacerbar a penalidade **sem previsão legal**.

Ademais, existe entendimento de que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo **princípio da consunção**, a multa isolada. O E STJ tem decisões nesse sentido, das quais é exemplo a decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR. (...)

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, 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.

Logo, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal. É o que os penalistas, à propósito, denominam de "princípio da consunção".

Desse modo, voto por reconhecer a omissão em relação à análise da multa isolada relativo ao ano-calendário de 2007 e 2008, para saná-la, dando provimento ao pleito do contribuinte para manter apenas a multa de ofício sobre os débitos tributários do período.

II) Embargos de Declaração dos Responsáveis

Os fundamentos da imputação de responsabilidade passiva são aduzidos em fls. 3198 e seguintes, no relatório fiscal, e se baseia no fato de que "essas pessoas se reuniram em *conluio* para a prática das referidas *infrações tributárias*", e que "*todos os representantes do grupo ALCOA internacional atuaram na concepção e execução do esquema*". Além disso, afirmou o fiscal que:

Essas pessoas além de participarem da articulação da operação, praticaram os atos societários e comerciais necessários para sua execução, desde a geração do ágio indevido, como do seu aproveitamento igualmente ilegal. Como gestores executivos, tiveram o pleno domínio de todos os fatos necessários para que esse benefício indevido fosse aproveitado pela fiscalizada, com os decorrentes efeitos tributários de redução ilegal do IRPJ e CSLL.

Portanto, ficou demonstrado que há nexos de causalidade entre a participação dos diretores e representantes e a geração e aproveitamento desse ágio ilegal, que levou ao grave prejuízo para os cofres públicos que foi descrito no relatório.

Após tal afirmação, conclui que a responsabilidade solidária passiva decorreria dos arts. 124, I e 135, III do Código Tributário Nacional, "*em face de restarem caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, porquanto realizaram, em nome das pessoas jurídicas envolvidas, todos os atos que possibilitaram a amortização do ágio indevido*".

Em razão dos Embargantes terem sido intimados após a publicação do Acórdão que não conheceu a matéria relativa à responsabilidade tributária, a apresentação tempestiva de seu "recurso", recebido aqui como Embargos de Declaração, torna evidente a omissão da decisão quanto a esta questão. Passo a sanear tal omissão, portanto.

Um ponto relevante é a necessidade de congruência da motivação da decisão, tanto *interna* - para não cair em contradição - quanto *externa* - guardando referibilidade com os fatos do processo, que por força do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99 se impõe.

Nessa linha, o relator anterior deste processo já proferira voto meritório analisando a questão da responsabilidade tributária no presente caso, alinhado com as premissas assentadas majoritariamente pelo Colegiado, mas que acabou vencido quanto ao conhecimento da matéria. Com fulcro no mesmo art. 50, §1º da Lei 9784/99, reproduzo as assunções do Conselheiro Marcos Paulo Caseiro, às quais adiro expressamente:

Os Termos de Declaração de Sujeição Solidária foram lavrados em nome de Alcoa Inversiones España S.L., Eduardo Sampaio Dória, Carlos Eduardo Mahfuz, João Luiz Serafim da Silva, Marcelo de Arruda Barros, Rangel, Adjarma Azevedo, Josmar Verillo e Franklin Lee Feder, os quais foram vinculados ao cumprimento da obrigação tributária imposta, sob o manto dos artigos 124 I e 135, III do CTN.

O art. 124 do CTN atribui a responsabilidade solidária para aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador do tributo ou aqueles expressamente designados por lei. Por sua vez, o art. 135, do mesmo diploma legal é aplicável aos representantes, diretores ou gerentes das pessoas jurídicas envolvidas.

Conforme os termos de Verificação fiscal (fls. 19/20), foi aplicado o art. 124, I a todos administradores dos negócios das empresas envolvidas que tiveram participação ativa no planejamento tributário, de forma a praticar todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução, culminando no aproveitamento indevido do ágio.

Por sua vez também aplicou o art. 135, III aos representantes, diretores e gerentes das empresas envolvidas, por terem sido os responsáveis por praticar atos com infração de lei e excesso de poderes à medida que criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida do ágio, mediante as sucessivas operações societárias realizadas.

Entendo que tais argumentos não devem prosperar.

Primeiramente, com relação ao citado art. 124, I, não houve a caracterização do interesse comum ao fato gerador, pois sua aceção é jurídica, pressupondo uma relação jurídica de duas ou mais pessoas configurando como contribuintes, isto é, somente aqueles que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Com efeito, não se reputa razoável a imputação da responsabilidade tributária por apenas terem participado, como administradores, nas práticas societárias que originou a infração fiscal.

Tal entendimento é corroborado por este Colegiado, o qual já teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão, conforme ementa a seguir:

SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ATOS PRATICADOS COM INFRAÇÃO À LEI.

Não me parece suficiente a imputação realizada, de disporem as pessoas físicas de poderes gerenciais, suficiente a desencadear a solidarização levada a efeito. A Fiscalização não comprovou, aliás, nem mesmo argumentou, qual seria o preciso interesse na situação que constituiu o fato gerador (regra do 124, I), nem mesmo qual a relação direta e pessoal com tal situação (regra do 121). (Ac. 1301001.400, Seção em 12/02/2014)

Por sua vez, quanto ao art. 135, III do mesmo dispositivo legal, somente pode ocorrer a responsabilização pessoal dos sócios quando estes agem com excesso de poderes ou infração de lei ou ainda de contrato social.

No Relatório não há, pois, qualquer comprovação das condutas supostamente dolosas praticadas pelo responsável solidário, sendo descritas somente as infrações realizadas pelas pessoas jurídicas e transcritos os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

Entendo que a hipótese de responsabilização tributária preceituada pelo artigo em comento pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente essa conduta.

Logo, para efeito de atribuição da responsabilidade contida em tal artigo, impõe-se que o sócio-gerente ou diretor tenha praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária.

Corroborando este entendimento, tem-se decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1101728/SP sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543C do antigo CPC):

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (grifei)

Nessa esteira, entendo que os atos societários praticados pelos sócios não são capazes de atrair a incidência do art. 135 do CTN.

Diante o exposto, entendo que deve ser excluída a responsabilidade de todas as pessoas citadas, pois não restou justificada e comprovada a responsabilidade tributária, conforme os dispositivos legais que embasaram a responsabilização.

A despeito do abalizado do voto do Conselheiro Marcos Caseiro, calha fazer considerações adicionais sobre a imputação de responsabilidade realizada.

Em primeiro lugar, o art. 124, I do CTN exige um "*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*" - não qualquer interesse, mas um interesse na realização da conduta descrita em uma hipótese de incidência tributária. Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. ALEGAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA

EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS O FATO GERADOR DO TRIBUTO DE OUTRA EMPRESA, DITA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. AGRAVOS REGIMENTAIS A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso.

Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013.

2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015.

3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015)

A noção de interesse comum não deve ser em sentido econômico, como pretende a fiscalização, pois o próprio dispositivo trata de traçar os contornos de juridicidade desse interesse qualificado. A solidariedade do art. 124, I do CTN, como bem sintetiza Augusto Fantozzi, é um meio de reconexão dos efeitos tributários da realização de um fato gerador plurisubjetivo (*fattispecie tributarie plurisoggettive*) (*La Solidarietà nel Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1968, p. 40 e seguintes), usual nos tributos cuja hipótese de incidência envolva um negócio jurídico, com interesses coincidentes na sua realização e, portanto, realização do fato gerador.

Quando se está tratando de tributos como o IRPJ e CSLL, via de regra não há como reconduzir um interesse comum na realização do fato gerador, pois este é uma situação fática pertinente exclusivamente ao contribuinte, salvo casos que envolvam simulações - caso contrário seria necessário imputar a solidariedade a todas as pessoas que, em operações de compra e venda, por exemplo, contribuíram para a formação do Lucro Real do exercício.

O que pretende a fiscalização é apontar uma coparticipação dolosa dos responsáveis na formação da despesa amortizável de ágio, utilizada para a compensação do tributo devido. Ora, aí mesmo já há acintosa contradição, pois o art. 124, I do CTN exige interesse comum na realização do fato gerador, e a conduta indicada diz respeito à base de cálculo, o que já evidencia a incompatibilidade do raciocínio perpetrado pela fiscalização.

Quanto ao art. 135 do CTN, tampouco procede a autuação. Vejamos seu texto:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Antes de qualquer coisa, é preciso que se comprove o *dolo* das condutas dos sujeitos responsabilizados, o que já foi devidamente afastado pelo Colegiado, ao afastar a qualificação da multa de ofício no Acórdão embargado. Todos os atos indicados na fundamentação estavam revestidos de validade formal e material, não se enquadrando como dolo, fraude ou simulação. Em rigor, a operação inteira foi plenamente eficaz, restando sua eficácia afastada apenas perante o Fisco, em razão da ausência de propósito negocial apontado na julgamento embargado.

É preciso, ademais, que se demonstre que os atos realizados foram anormais, extrapolando dos poderes atribuídos aos gestores por meio dos estatutos, contrato social ou da lei, delimitando assim também precisamente quem será o responsável. Se os atos realizados foram feitos dentro dos poderes de cada um, não há justificativa para a aplicação do art. 135 do CTN. É o que decidiu o CARF no Acórdão 1402-002.687, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, assim ementado:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

Não havendo qualquer prova nesse sentido, não vislumbro no presente caso os requisitos de responsabilização com base no art. 124, I, tampouco com base no art. 135 do CTN.

Desse modo, voto por reconhecer a omissão para saná-la, afastando a responsabilidade tributária de todos os responsáveis.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento integral aos Embargos de Declaração do Contribuinte Principal e aos Embargos de Declaração dos responsáveis para:

a) reconhecer a omissão em relação à análise da multa isolada relativo ao ano-calendário de 2007 e 2008, para saná-la, dando provimento ao pleito do contribuinte para manter apenas a multa de ofício sobre os débitos tributários do período.

b) reconhecer a omissão quanto à análise da questão da responsabilidade de terceiros para saná-la, afastando a responsabilidade tributária de todos os responsáveis.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto