



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13896.721727/2014-42</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.342 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	VENBO COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA E OUTROS
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2009, 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM QUALIFICADO. ART. 124, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CABIMENTO

Em razão de seu interesse comum qualificado, é responsável pelos créditos tributários devidos pelo Contribuinte a pessoa física que, junto com esta, pratica atos com vistas à evasão do pagamento dos tributos devidos.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 135, INC. III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. CABIMENTO.

Comprovado que o sócio-gerente praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento aos recursos, nos termos do voto do Relator, vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Eduardo Monteiro Cardoso, que lhe davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

**RELATÓRIO**

Adota-se, como “Relatório”, o exarado no Ac. nº 9303-012.840, proferido em sessão realizada em 15/02/2022, Red. Desig. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos (e-fls. 4909/4925):

*“Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 1301-003.431, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, conheceu dos recursos voluntário somente em relação às multas isoladas em face dos pedidos de desistência parcial e, na parte conhecida, por maioria de votos, deu provimento para cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, restando prejudicados os recursos dos coobrigados no que diz respeito à responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.*

*O colegiado a quo, assim, consignou a seguinte ementa:*

*‘ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário: 2009, 2011*

*Multas Isolada e de Ofício. Concomitância. Impossibilidade.*

*A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício.’*

*Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:*

*• As pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente, com base na estimativa;*

*• Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, em seu art. 44, II, b, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07, a multa de ofício, exigida isoladamente;*

*• A utilização, pelo legislador, da expressão ‘ainda’ significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL e/ou do IRPJ, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL e/ou do IRPJ;*

*• Não fosse assim, o termo ‘ainda’ seria desnecessário.*

*Em despacho às fls. 4220 a 4225, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.*

*Contrarrazões contra o Recurso Especial foram apresentadas pelo Ricardo Figueiredo Bomeny, que trouxe, entre outros, que:*

- *O recurso não deve ser conhecido;*
- *Há jurisprudência de Tribunais superiores no mesmo sentido do acórdão recorrido;*
- *É imprescindível a manutenção do acórdão recorrido que excluiu as multas isoladas impostas no lançamento em harmonia com o ordenamento e a jurisprudência pátria”.*

2. O “voto vencedor” do Acórdão em comento foi vazado nos seguintes termos:

*“Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à matéria: ‘Exigência de **multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, concomitantemente com a multa de ofício, na vigência da Lei nº 11.488, de 2007, para os valores lançados nos anos-calendário de 2009 e 2011**’, conforme passarei a explicar.*

*Importa ressaltar que, considerando a similitude fática e a divergência de entendimento comprovado, acompanho a Relatora e **conheço** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.*

*Foram lavrados os Autos de infração para exigência de IRPJ e da CSLL, acrescido de multa de ofício qualificada (150%) e juros moratórios, além de exigir Multa de ofício isolada, para os anos calendário de 2009 e 2011, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, sobre a base de cálculo estimada. As infrações imputadas foram i) glosa de despesas não comprovadas; ii) amortização de valores não amortizáveis; iii) glosa de exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a ágio; iv) glosa de provisões para contingências trabalhistas; v) lucro operacional escriturado e não declarado/tributado e; vi) multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.*

*No Acórdão recorrido restou assentado que, a multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não pode ser exigida cumulativamente com a Multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do tributo, devendo subsistir, nesses casos, a multa de ofício. A Fazenda Nacional alega no especial que as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base na estimativa, que em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, em seu art. 44, II, ‘b’, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, a multa de ofício, exigida isoladamente e que a utilização, pelo legislador, da expressão ‘ainda’ significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de*

*cálculo positiva da CSLL e/ou do IRPJ, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL e/ou do IRPJ.*

*O cerne da questão consiste em definir se é legítimo o lançamento, após o encerramento do ano-calendário, da Multa isolada (50%) tendo como base de cálculo as estimativas mensais do tributo não recolhidas de forma cumulativa com a Multa de ofício.*

*Pois bem, o artigo 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, dispõe que as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base na estimativa. Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, em seu art. 44, II, 'b', na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, a Multa de ofício, exigida isoladamente.*

*Esta matéria é recorrente neste Conselho e foi objeto de discussão em várias sessões, como recente decidido pelo Acórdão nº 9101-003.585, de 08/05/2018 e Acórdão nº 9101-004.067 de 13/03/2019 da 1ª Turma da CSRF (PAF nº 16682.720878/2013-04), sendo este ultimo de lavra do Voto Vencedor elaborado pelo Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa (Redator designado), que subscrevo as considerações tecidas, que concordo e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto: [...]*

*Entendo que a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, e a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, têm objetivos claramente distintos, protegendo bens jurídicos diversos, quais sejam: (a) enquanto a multa de ofício, relativa ao tributo devido ao final do período, protege o crédito tributário em si, (b) a multa isolada, relativa à antecipação mensal do tributo, por estimativa, protege o fluxo financeiro da União, garantindo a realização do orçamento e permitindo que os ingressos esperados estejam coordenados com as despesas previstas.*

*Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430, de 1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para a infração apurada nos anos-calendário de 2009 e 2011.*

*Pelo contrário, penso que a dispensa da multa isolada resultaria em tratamento igual a indivíduos em situações diversas, o que resulta em quebra de isonomia. Para ilustrar essa convicção, peço vênua para apresentar um exemplo ilustrativo.*

*(...)*

### **Conclusão**

*Ante ao todo acima exposto, voto no seguinte sentido:*

*a) para **dar provimento ao Recurso Especial** de divergência interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo-se as Multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, e*

*b) determinar o **retorno dos autos ao Colegiado a quo**, para apreciação das questões que restaram prejudicadas pela decisão recorrida (os recursos dos coobrigados – responsabilidade tributária).*

*É como voto” (negritos do original; grifou-se).*

## VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

3. Quanto ao mérito da operação em si, transcreva-se excerto do “voto condutor” exarado no âmbito do processo administrativo nº 13896.722672/2013-15 (que tratava da mesma operação a que se refere o presente processo - relativo ao “ágio” amortizado nos anos-calendário de 2007 e 2008), inserto no Ac. nº 1402-002.180, proferido em sessão realizada em 03/05/2016 (e-fls. 3224/3320 do processo administrativo nº 13896.722672/2013-15), reproduzido no Ac. nº 1301-003.431 (e-fls. 3124/3144), feito que teve trânsito em julgado administrativo (conforme “extrato de encerramento”, de e-fls. 3744/3751 do processo administrativo nº 13896.722672/2013-15) no sentido de, “[p]or maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada até o limite da concomitância com a multa proporcional” (i. e., quanto à amortização do “ágio” e à qualificação da multa, negou-se provimento ao recurso voluntário lá interposto):

### *“3.2 MÉRITO*

#### ***3.2.1 Amortização de Ágio***

*Trata-se de operações levadas a efeito por empresas do grupo Bob’s que redundaram na presente exigência.*

*Em 09/12/2005 pessoa jurídica atuada (VENBO) era controlada (99,99%) por BRAZIL FAST FOOD, empresa domiciliada no exterior. O restante ínfimo das ações era de propriedade dos coobrigados, ora Recorrentes.*

*Em 25/11/2005 foi constituída a empresa 22N (capital social de R\$ 1.000,00), cujos sócios são prestadores de serviços de consultoria e planejamento tributário*

*Outra empresa envolvida na operação é PERONIA, constituída em 14/08/2006 com o mesmo capital social e mesmos sócios de 22N, situada no mesmo endereço em que um de seus sócios presta serviços de consultoria. O endereço eletrônico desse mesmo sócio, ao menos até o ano-calendário de 2013 constava no cadastro do CNPJ de VENBO como sendo o correio eletrônico dessa própria pessoa jurídica.*

*Em 11/12/2006 ocorre alteração no quadro societário de 22N, retirando-se seus sócios (consultores) e ingressando em seus quadros BRAZIL FAST FOOD e os ora coobrigados.*

*Um dia após, 12/12/2006, BRAZIL FAST FOOD aumenta o capital de 22N em R\$ 54.000.000,00 mediante conferência da totalidade das quotas de VENBO que até então detinha.*

*A esse respeito, assim consta no Termo de Verificação Fiscal:*

*Cabe observar que o expressivo aumento de capital na 22N, no valor de R\$ 54.000.000,00, não decorreu de qualquer transação de compra e venda, posto que ninguém pagou algo a alguém, tratando-se de mera reavaliação do ativo que representava as quotas da VENBO, decorrente de acordo interno entre os sócios comuns à 22N e à VENBO, sem qualquer agente externo, portanto, não há que se falar em geração ou pagamento de ágio nesta transação.*

*Contudo, em tal operação, 22N passou a registrar ágio. Foi apresentado laudo de rentabilidade futura que atestaria tal montante.*

*Como decorrência, em 13/12/2006 foi formalizada a retirada de BRAZIL FAST FOOD como sócia de VENBO, que passou a ser controlada diretamente por 22N no Brasil, e indiretamente pela empresa situada no exterior.*

*Alegam os Recorrentes que houve recolhimento de ganho de capital em razão de tal integralização de capital (recolhido por 22N) em razão de o aumento de capital ter sido realizado em valor superior ao constante nos cadastros do BACEN (recolhimento de R\$ 284.324,88).*

*Um dia após (14/12/2006), 22N ingressa nos quadros de PERONIA em substituição de seus sócios consultores, utilizando para tanto as ações de VENBO, com os mesmos valores antes vertidos para a própria 22N, passando o ágio então contabilizado a compor o ativo de PERONIA, então controladora direta de VENBO.*

*Mais quatro dias se passaram (18/12/2006) e os sócios administradores de VENBO (ora coobrigados) firmaram protocolo de incorporação assumindo o compromisso de aprovar a incorporação de PERONIA por VENBO (pessoa jurídica atuada).*

*Foi elaborado laudo de avaliação do patrimônio líquido de PERONIA quatro dias após decisão de incorporação (22/12/2006).*

*A esse respeito, a Fiscalização assevera que a atuada,*

*[...] apesar de expressamente intimado, deixou de apresentar os livros DIÁRIO, CAIXA e LALUR de 2005, 2006 e 2007 da empresa PERONIA, de modo que o esclarecimento sobre os lucros acumulados também não pôde ser obtida nos livros contábeis.*

*Ressalte-se que a curiosidade desta fiscalização sobre a origem dos lucros acumulados na PERONIA, no valor de R\$ 35.640.000,00, decorre da*

estranheza causada pela existência de lucros acumulados em uma empresa que sequer chegou a operar, evidenciando o planejamento tributário abusivo, posto que as transações não mantêm coerência com os documentos emitidos para dar-lhes ares de veracidade.

A falta de veracidade nos documentos atinge seu ápice no laudo que avaliou em R\$ 18.361.000,00 o patrimônio líquido da PERONIA em 30/11/2006, posto que, que nesta data a PERONIA ainda possuía capital de R\$ 1.000,00 e ainda pertencia aos sócios EDUARDO DUARTE E ROGÉRIA DE CÁSSIA, uma vez que sua 1ª alteração social foi assinada somente em 14/12/2006.

Por fim, o planejamento tributário é consumado em 29/12/2006 na 25ª alteração da VENBO, na qual ocorre a incorporação da PERONIA na VENBO, cujo capital é aumentado em R\$ 18.361.000,00, valor do patrimônio líquido da incorporada. No mesmo instrumento ocorre o ingresso da 22N, a título gracioso, ficando a mesma com R\$ 27.643.003,27 do capital da VENBO e RÔMULO BORGES DA FONSECA e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY com R\$ 0,01 cada.

O CONTRIBUINTE aproveita esta última transação para considerar como ágio amortizável o valor de R\$ 35.640.000,00, correspondente à diferença entre o fictício valor de aquisição da PERONIA R\$54.000.000,00 e o seu patrimônio líquido R\$ 18.361.000,00 [...]

*Para os Recorrentes, a reestruturação levada a efeito teve o condão de criar uma holding no Brasil, pois a manutenção do investimento diretamente controlado por BRAZIL FAST FOOD sediada no exterior estaria trazendo dificuldades às operações do grupo, como, por exemplo, a obtenção de empréstimos por parte de VENBO em instituições financeiras no Brasil, situação que seria revertida com a criação de uma holding no Brasil (22N, posteriormente denominada BBFC DO BRASIL).*

*Além disso, antes das reestruturações societárias, VENBO estaria com patrimônio líquido negativo, o que também lhe acarretava dificuldades operacionais e estratégicas (operações de crédito, atração de investimentos, etc.), percalço que também seria superado com a criação de uma holding no Brasil, controlando diretamente VENBO.*

*Aduz ainda que na reunião do Conselho de Administração da controlada no exterior tratou-se de um projeto estrutural que levaria à separação de VENBO em uma firma franqueadora e outra com a operação de lojas próprias, já que, naquele momento, ambas operações se davam sob a guarida da própria VENBO. Esse teria sido o motivo da utilização de PERONIA.*

*Contudo, alega que a 'etapa seguinte, que consistia na cisão da VENBO com a segregação das atividades, mostrou-se inviável naquele momento'. Cita como exemplo a ata o registro na ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em*

05/09/2007 em que se informou que um dos impedimentos viria da impossibilidade de VENBO obter certidão negativa de débitos previdenciários necessária para a realização de tal ato.

*Considerando tais fatos, entendo já ser suficiente o julgamento do feito.*

*Conforme se observa, estamos diante de evidente tentativa de amortização de valores classificados pela autuada como ágio. Mesmo que assim fosse, estaríamos diante do denominado ágio interno, formado em operação realizada por partes absolutamente dependentes e sem qualquer desembolso de recursos.*

*Sobre o ágio interno, convém transcrever a fundamentação do voto condutor do aresto recorrido:*

O doutrinador Marco Aurélio Greco ('Planejamento Tributário', Editora Dialética), já citado neste voto, ao enumerar algumas modalidades de planejamentos tributários com escassas chances de oposição contra o Fisco, também se posiciona contrariamente à figura do ágio sobre si mesmo:

#### 'Capítulo XVI – Operações Preocupantes

##### XVI.1. Razão desta Denominação

A experiência no campo do Direito Tributário mostra que, muitas vezes, surgem casos em que são desenhadas determinadas operações que exigem uma particular atenção do intérprete antes de emitir um pronunciamento quanto à sua oponibilidade ou não contra o Fisco.

Como reiteradamente exposto, uma conclusão só pode ser emitida à vista de cada caso concreto e diante das múltiplas circunstâncias que o cerca, não apenas no plano da formulação abstrata da operação, mas também, à vista da história que cerca aquele determinado contribuinte (seu perfil e relevância, o empreendimento concreto, condutas anteriores que tenha realizado etc.).

Não obstante as conclusões dependam do caso concreto, existem algumas situações que, por si só, recomendam especial atenção, pois geram preocupação aos que diante delas se encontram.

Por isso, será feita uma singela enumeração destas situações, sem que isto esgote o conjunto de hipóteses que podem gerar preocupação aos que atuam nessa área.

(...)

##### XVI.10. Ágio de si Mesmo

Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor de patrimônio líquido.

Ocorre que, num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um ágio de si mesmo, o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feito.

Esse impedimento decorre da Ciência Contábil e foi consagrado pelo Conselho Federal de Contabilidade que o enunciou, expressamente, como consequência do Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução CFC nº 750/1993, em sua redação original: [...]

O Conselho Federal de Contabilidade editou, ainda, a Resolução CFC nº 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

‘O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.’

Mais recentemente, em 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis e determinado que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo:

‘Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é

um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor de mercado da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.'

*Por oportuno, esclareço que a argumentação dos Recorrentes que não se pode utilizar normas expedidas após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária em questão não prospera, pois não se trata de qualquer norma legal, mas sim interpretações sobre toda a legislação já existente à época da ocorrência dos fatos geradores.*

*Retornando ao cerne da questão, mesmo em períodos em que este colegiado, com composição absolutamente distinta da atual, possuía um entendimento mais favorável à amortização de ágio (por exemplo, mediante utilização de empresa veículo), exigia-se que: (i) o ágio efetivamente fosse efetivamente pago; (ii) o ágio houvesse surgido em operação entre empresas não ligadas; (iii) o ágio estivesse calcado em laudo que comprovasse a expectativa de rentabilidade futura.*

*No caso concreto, resta evidente que não foram cumpridas duas dessas etapas, uma vez que a operação foi realizada entre partes ligadas e sem qualquer desembolso.*

*Por isso, entendo que aqui sequer se pode falar de ágio, pois se tratou, a toda de evidência, de operação absolutamente artificial a fim de que o ágio pudesse ser amortizado por VENBO.*

*Veja-se que todas as operações narradas se deram em curtíssimo lapso temporal (18 dias, entre 11 e 29/12/2006), e, embora a criação de 22N pudesse até mesmo ser justificada diante das questões operacionais citadas (mas não o ágio nos termos formados e posteriormente amortizado), o mesmo não se pode dizer da interposição de PERONIA.*

*PERONIA efetivamente compôs a estrutura organizacional do grupo por 15 dias sem ter realizado qualquer operação. Sequer foram apresentados seus livros contábeis à autoridade fiscal, embora tenham sido intimados para tanto.*

*Tratava-se, na realidade, de empresa de prateleira, também denominada empresa veículo, que serviu somente como um meio utilizado para burla da legislação com vistas a reduzir os valores de IRPJ e de CSLL devidos.*

*Os argumentos a respeito da necessidade de separação das operações em duas empresas distintas (operações em lojas próprias do Bob's em separado das operações em lojas franqueadas) é bastante plausível, mas o cronograma das operações levadas a efeito tornam absolutamente inverossímil a versão trazida pelos Recorrentes: integralizou-se capital em PERONIA no dia 14/12/2006 e, quatro dias após, detectou-se que seria inviável a cisão de VENBO (protocolo de incorporação é datado de 18/12/2006)? Veja-se que a*

*própria justificativa trazida aos autos a respeito da pretensa inviabilidade de cisão de VENBO em razão da ausência de certidão negativa consta somente em ata de reunião do Conselho de Administração da BFF Corp realizada em 05/09/2007, 9 meses após a decisão de incorporação de PERONIA por VENBO.*

*As demais questões trazidas aos autos a respeito dos novos traços legais trazidos pela Lei nº 12.973/2014, em especial em relação à formação e à amortização do ágio, em nada salvaguardam as operações levadas a efeito pela autuada, posto que a utilização de PERONIA se deu absolutamente de forma artificial e sem qualquer outro propósito negocial que não fosse a amortização do ágio também gerado em operação sem lastro financeiro na integralização de capital de 22N.*

*Por isso, sequer lhe dá guarida também o disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 a respeito da possibilidade de amortização de ágio em caso de extinção do investimento. E, a bem da verdade, se ainda esse fosse o entendimento, não houve, em nenhum momento, extinção do investimento, pois a investidora inicial manteve-se no exterior e VENBO, que era sua controlada direta no Brasil antes das operações levadas a efeito, também se manteve operando normalmente. Ou seja, não houve extinção real, confusão patrimonial entre investida e investidora. Houve sim a transferência deliberada de um 'ativo amortizável' (pois, como dito alhures, nem de ágio pode ser chamada a mais valia em questão) entre empresas do mesmo grupo a fim de que VENBO pudesse amortizar tais valores de seus próprios resultados fiscais sem que qualquer desembolso e operação efetiva entre partes não relacionadas houvesse ocorrido. Por essas mesmas razões, mostra-se absolutamente desarrazoada a tese da Recorrente de que mesmo sem a utilização de PERONIA o ágio poderia ser amortizado.*

*Em relação ao desenho das operações realizadas pela autuada, não se pode olvidar que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso implique, necessariamente, qualquer ilegalidade.*

*Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos, ainda mais na forma como foi engendrada a operação em questão.*

*Não estamos aqui sequer diante de caso de planejamento tributário abusivo, mas sim de evidente caso de evasão fiscal, baseada em atos dolosos e não condizentes com a realidade a fim de minorar a carga tributária da autuada.*

*Por esses motivos, além de entender que deva ser mantida a glosa da despesa, entendo restar caracterizada a fraude a que alude o art. 72 da Lei nº 4.502/64, o que, a teor do que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96, justifica a exasperação da penalidade.*

*No caso concreto, ressaltam aos olhos o posicionamento artificial e fraudulento da atuada” (grifos do original).*

4. Quanto à matéria a ser apreciada por determinação da E. 3ª Turma da CSRF (“responsabilidade tributária”), a Autoridade Julgadora de piso, em sede do Ac. nº 06-51.477, proferido em sessão de 26/03/2015 (e-fls. 3457/3533), manifestou-se nos seguintes termos:

**“Responsabilidade tributária solidária**

*299. Foram lavrados Termo de Sujeição Passiva Solidária em nome de RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73 (fl.2.121) e, na seqüência (fl. 2.122) o Termo lavrado em face de RÔMULO BORGES FONSECA, CPF 342.145.347-00 tendo como fundamentação o disposto no artigo 124, inciso I e artigo 135, inciso III, ambos da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional com fundamento dos arts. 124, I, e 135, III, da Lei nº 5.172, de 1966, em face de restarem caracterizados interesse comum e infração de lei na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.*

*300. Como o artigo 142 do CTN dispõe que dentre os procedimentos necessários para constituição do crédito tributário está a identificação do sujeito passivo, enquanto o parágrafo único do seu artigo 121 delinea suas duas condições, quais sejam, contribuinte ou responsável, este último tido como aquele que ‘sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei’, foi no lançamento fiscal atribuída a responsabilidade tributária solidária com fundamento nos artigos 124, I, e 135, III, do CTN, in verbis: [...]*

*(...)*

*302. O art. 124, I, do CTN é aplicável ao caso em face destes acionistas terem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, pois, ao administrarem as empresas integrantes do grupo Bob’s, tiveram participação ativa na concepção dos planejamentos tributários, levados a efeito para criação e amortização indevida dos ágio internos gerados em 08/12/2003 e em 18/12/2006, e praticaram todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução.*

*303. De igual forma é aplicável ao caso o artigo 135, III, do CTN em face de RICARDO FIGUEIREDO BOMENY E RÔMULO BORGES FONSECA serem responsáveis por atos praticados com infração de lei ou excesso de poderes, porquanto criaram condições artificiais para justificar a amortização indevida pela interessada de ágio constituído sobre o seu próprio patrimônio líquido pela empresa veículo PERÔNIA PARTICIPAÇÕES LTDA, mediante operações estruturadas em seqüência e com aparência de negócios jurídicos legítimos e válidos, mas desprovidos de causa.*

304. Acrescente-se que de RICARDO FIGUEIREDO BOMENY E RÔMULO BORGES FONSECA foram diretamente beneficiados, mediante distribuição de lucros e dividendos, com os ganhos indevidos de natureza tributária decorrentes da amortização do ágio interno.

(...)

306. O ato ilícito ensejador da responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN. Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 assim se manifestou: [transcreve seus itens '59' a '61']

307. Por conseguinte, restou fartamente demonstrado nos autos que os administradores da OBF devem ser responsabilizados em consequência dos atos dolosos por ele praticados, mas bastaria a culpa em sentido estrito para satisfazer a hipótese do artigo 135 do CTN. Aliás, nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência.

308. Consigne-se que a prática da sonegação fiscal constitui prova irrefutável de infração à lei. Nesse sentido, colaciona-se a jurisprudência abaixo: [...]

(...)” (grifou-se).

5. Tais conclusões foram extraídas do “Termo de Verificação Fiscal” (TVF, de e-fls. 1971/2005), como reporta a Fiscalização:

**“7. PRÁTICA DE FRAUDE E SONEGAÇÃO — SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA**

Tendo sido evidenciada a prática de infração à lei, na forma de sonegação e fraude, nos termos dos arts. 71 e 72 da Lei 4.502/64, esta fiscalização responsabilizará pelos créditos tributários ora lançados, de forma pessoal e solidária com o CONTRIBUINTE, os sócios administradores da empresa à época dos fatos geradores, ROMULO BORGES FONSECA, CPF 342.145.347-00, e RICARDO FIGUEIREDO BOMENY, CPF 008.979.327-73.

A responsabilidade solidária e pessoal dos mencionados sócios administradores é atribuída com base no inciso I do art. 124 e no inciso III do art. 135 do CTN, a seguir transcritos, uma vez que os mesmos tinham evidente interesse financeiro no resultado dos atos praticados com infração à lei” (grifo e negrito do original; grifou-se).

6. Em sede de Recursos Voluntários (e-fls. 3786/3846 e 3888/3948), as Interessadas alegaram o que segue, quanto à matéria:

**“a. Ilegitimidade passiva dos sócios administradores:**

164. *Outrossim, é imperiosa a reforma da r. decisão recorrida no que tange à manutenção da responsabilização do Recorrente, na qualidade de sócio administrador da Contribuinte, com fulcro em pretense interesse comum (art. 124, I, do CTN) e na suposta prática de infração à lei (art. 135, III, do CTN), na forma de sonegação e fraude, pelos créditos tributários lançados.*

165. *Conforme o r. Acórdão recorrido, a responsabilidade solidária e pessoal dos sócios administradores foi mantida com base no inciso I do artigo 124 e no inciso III do artigo 135, ambos do CTN, pois ‘tiveram participação ativa na concepção dos planejamentos tributários [...] [e] foram beneficiados, mediante distribuição de lucros e dividendos (fl. 3.527).*

166. *Primeiramente, cumpre ressaltar que não se aplica ao presente caso o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, visto que o referido dispositivo **não trata de forma de eleição de responsável tributário**, alcançando apenas hipóteses em que há interesse jurídico comum — diferente de interesse econômico na consecução da situação — **vinculado à realização conjunta do fato imponible**, de modo que a solidariedade é forma de graduar a responsabilidade entre sujeitos que **já constam no polo passivo.***

(...)

170. *Ademais, ainda que se observasse a interpretação do art. 124, I, do CTN adotada pelo r. Acórdão recorrido, o que se admite apenas por hipótese, ou seja, que ‘interesse comum’ correspondesse a ‘interesse econômico’, consubstanciado em pretense benefício aos sócios administradores a partir de distribuição de lucros e dividendos, mesmo assim restaria patente o equívoco da decisão.*

171. *Isto porque, considerando como um suposto ‘ganho’ bruto o exato valor do ágio (R\$ 54.000.000,00), que impactasse positivamente na distribuição de lucros pela Venho, **o alegado ‘benefício direto’ para cada um dos sócios administradores elencados como responsáveis tributários por ‘interesse comum’ seria da ordem de R\$ 0,02 (dois centavos), diferido em 5 (cinco) anos, visto que detinham 1 (uma) quota representativa do capital social da Venho cada, que se dividia em 2.764.300.329 (dois bilhões, setecentos e sessenta e quatro milhões, trezentos mil, trezentas e vinte e nove) quotas (fl. 2.377) — ou seja, participação inferior a 0,00000004%.***

172. *Ao seu turno, a aplicação do artigo 135, inciso III, do CTN, pressupõe: (i) a prática de ato ilícito, **dolosamente**, pelas pessoas elencadas no referido dispositivo; (ii) **conduta ilícita**, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro, externamente à norma tributária matriz; e (iii) a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária*

*em sentido restrito) quanto da norma secundária (que consta no artigo 135 do CTN e determina a responsabilidade de terceiro pela prática do ato ilícito).*

*173. Ocorre que, conforme visto acima, não houve no presente caso comprovação da existência de dolo, seja por parte da Contribuinte, seja por parte de seus administradores, bem como não se praticou qualquer conduta contrária às normas vigentes, de modo que não cabe a responsabilização do Recorrente por ausência dos requisitos postos no artigo 135 do CTN.*

*174. Aliás, não há de se falar que a simples ‘culpa’ no desempenho de funções ensejaria a responsabilidade tributária, como pretendeu indicar o d. órgão de origem (fls. 3.527/3.528), porquanto (i) impõe-se a observância na presente hipótese dos preceitos da legislação especial, a saber, o CTN e a Lei 4.502/64, que exige dolo específico para caracterização de infração à lei, não sendo aplicável, no tocante à sujeição passiva, os preceitos do Código Civil, bem como, (ii) ausente o dolo, por consequência lógica não subsistirão a fraude ou a sonegação e a responsabilidade tributária que decorreria de sua prática.*

*175. Ademais, cumpre salientar que mesmo eventual imposição de multa qualificada — inaplicável ao presente caso, como adiante demonstrado — não importa na automática conclusão de que o sócio administrador incorreu em atos passíveis de ensejar a incidência do art. 135, III, do CTN, não se eximindo a administração do ônus de demonstrar a efetiva existência de conduta ilícita dolosa. Nesse sentido, extrai-se da jurisprudência do CARF o seguinte precedente: [...]” (negritos do original; grifou-se).*

7. Se o contribuinte e um terceiro tramam a evasão do pagamento de tributos devidos, como é o caso, então não há dúvida de que este possui junto àquele um “interesse comum” e que tal interesse é qualificado (no sentido de que não é um qualquer interesse), fazendo incidir a hipótese do art. 124, inc. I, do CTN.

8. Também, anui-se à Fiscalização ao incluir os sócios diretores como responsáveis tributários, com fundamento no inc. III do art. 135 do CTN, e à DRJ por assim mantê-los, pois tiveram participação (elemento pessoal) em todas as decisões nas “operações estruturadas em sequência” (atas de reunião de conselhos, alterações contratuais, laudo de avaliação do patrimônio líquido, protocolo de avaliação, de e-fls. 2238/2396) que originaram os supostos ágios, com a utilização de empresas “veículo” (elemento fático). Consigne-se, uma vez mais, que não se está a tratar de um simples inadimplemento, mas, sim, de um inadimplemento qualificado, doloso, caracterizado por conduta fraudulenta.

### **CONCLUSÃO**

9. Por todo o exposto, conheço os Recursos Voluntários e, no mérito, nego-lhes provimento, mantendo a responsabilidade tributária solidária, nos termos dos arts. 124, inc. I, e 135, inc. III, todos do CTN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros